



**ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO
PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

CLÁUDIA COSTA DE ARAÚJO FUSCO

**ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM
RISCOS: ANÁLISE DA INSTITUCIONALIZAÇÃO NA ÁREA PÚBLICA**

Belo Horizonte

2022

CLÁUDIA COSTA DE ARAÚJO FUSCO

**ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM
RISCOS: ANÁLISE DA INSTITUCIONALIZAÇÃO NA ÁREA PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Administração Pública da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração Pública.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Vinicius Gonçalves da Cruz

Belo Horizonte

2022

F993a Fusco, Cláudia Costa de Araújo.
Atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos
[manuscrito] : análise da institucionalização na área pública / Cláudia
Costa de Araújo Fusco. – 2022.
[14], 183 f. : il.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João
Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2022.

Orientador: Marcus Vinicius Gonçalves da Cruz


Bibliografia: f. 154-165

1. Auditoria interna. 2. Administração pública. 3. Administração de
risco. I. Cruz, Marcus Vinicius Gonçalves da. II. Título.

CDU 657.63

**ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ESTADO, INSTITUIÇÕES E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS
TURMA M-2020/2022

Aos Vinte e oito de março do ano de dois mil e vinte e dois, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada “ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA BASEADA EM RISCOS: Análise da Institucionalização na Área Pública”, elaborada por CLÁUDIA COSTA DE ARAÚJO FUSCO, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública, Área de Concentração: Estado, Instituições e Gestão de Políticas Públicas, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho-EG, da Fundação João Pinheiro – FJP. Após a apresentação do trabalho, a mestranda foi arguida pelos membros da Comissão Examinadora composta pelos professores: Doutor Marcus Vinícius Gonçalves da Cruz (FJP) – Orientador, Doutora Heloísa Helena Nascimento Rocha (TCE/MG) – Avaliadora, Doutora Leice Maria Garcia (CGU) – Avaliadora e Doutor Mário Vinícius Claussen Spinelli (FGV) – Avaliador. A Comissão Examinadora reuniu-se para deliberar e considerando que a dissertação atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação do Programa, decidiu por unanimidade pela sua APROVAÇÃO.


Doutor Marcus Vinícius Gonçalves da Cruz (FJP) – Orientador

Heloísa Helena
Nascimento Rocha

Assinado de forma digital por
Heloísa Helena Nascimento Rocha
Dados: 2022.03.31 21:07:20 -0300

Doutora Heloísa Helena Nascimento Rocha (TCE/MG) – Avaliadora


Doutora Leice Maria Garcia (CGU) – Avaliadora


Doutor Mário Vinícius Claussen Spinelli (FGV) – Avaliador

Dedico este trabalho às minhas filhas Clara e Lais, ao Paulo, meu grande amor, e aos meus pais cujo afeto, apoio e compreensão foram essenciais para o desenvolvimento deste trabalho. Não existem palavras que representem meu amor e gratidão por vocês.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram para a realização desta conquista. Voltar a estudar sempre foi e continua a ser uma intenção.

Ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e à Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte que despertaram em mim a afeição pela administração pública e pelo controle interno.

Aos amigos e colegas do TCE e da CTGM que sempre contribuíram com meu crescimento profissional e pessoal, em especial, ao chefe e amigo Leonardo Ferraz pelo incentivo e inspiração para os estudos acadêmicos. À amiga Cristiana Lemos, com quem divido as lutas e as realizações profissionais diuturnamente há mais de dez anos.

Aos colegas e professores da Fundação João Pinheiro que tanto enriqueceram esta jornada.

Ao professor Marcus Vinícius, sempre atento, cuidadoso e incentivador. Exerceu o papel de orientador e grande colaborador com maestria e gentileza.

Às Darlenes, amigas-irmãs que inspiram e deixam a vida mais leve e feliz.

Aos meus irmãos, sempre presentes.

Ao papai que me ensina, desde que me entendo por gente, que a maior riqueza que se pode ter é conhecimento e sabedoria.

À mamãe, grande exemplo de boa vontade, generosidade e alegria em tudo o que realiza. Sem seu suporte, dificilmente chegaria até aqui.

Ao meu amor Paulo, companheiro de vida e de sonhos realizados e a realizar, por todo incentivo e apoio neste caminhar, em todos os caminhos percorridos e nos que estão por vir.

Às minhas amadas meninas, Clara e Laís, por serem as minhas maiores mestres e inspirações constantes para evoluir e realizar.

A Deus pela dádiva que é viver e aprender.

RESUMO

Tem-se observado, no Brasil, a evolução do paradigma do papel dos órgãos centrais de controle interno e da auditoria interna governamental no sentido de contribuir para o aprimoramento da gestão. A Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos está inserida nesse contexto e tem importante papel no fortalecimento da governança, dos sistemas de controle interno e da gestão de riscos dos órgãos e entidades para que estes alcancem seus objetivos finalísticos de melhoria dos serviços prestados aos cidadãos. Este trabalho tem como tema a análise da institucionalização da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos. O objetivo geral desta dissertação é identificar os estágios de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. Os fundamentos teóricos utilizados na dissertação baseiam-se nas ideias do novo institucionalismo. Na análise do fenômeno da institucionalização da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos optou-se, a partir dos estudos de caso, pelos prismas de Tolbert e Zucker (1999), Peci (2016) e Scott (2014) em conjunto com DiMaggio e Powell (2005) e Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006). Como pano de fundo, resgatou-se a trajetória normativa brasileira do Sistema de Controle Interno e da auditoria interna governamental. Metodologicamente, optou-se pela pesquisa qualitativa, por meio de estudo de casos, analisando a auditoria interna governamental baseada em riscos em cinco órgãos centrais de controle interno de relevância nacional. Realizou-se revisão da literatura, levantamento da legislação e de fontes secundárias. As técnicas utilizadas na coleta de dados e evidências foram: (i) levantamento documental; (ii) percepção de especialistas obtidas com a participação em eventos relacionados ao tema controle interno, auditoria interna governamental e gestão de riscos; e (iii) estudo de cinco casos por meio de seis entrevistas semiestruturadas, os quais foram interpretados pelo método da análise de conteúdo. Os achados da pesquisa revelam que a auditoria interna governamental baseada em riscos está inserida no contexto do novo paradigma do papel dos órgãos centrais de controle interno e da auditoria interna governamental que têm como propósito agregar valor à gestão. A partir do prisma do novo institucionalismo foi possível conhecer e identificar aspectos relacionados ao estágio de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos nos órgãos estudados, a partir do delineamento de seu campo organizacional, bem como interpretar a semelhança das estruturas e competências (macrofunções) desempenhadas pelos órgãos, identificando fenômenos como o isomorfismo. Os processos inerentes à institucionalização descritos por Tolbert e Zucker (1999) indicam que duas organizações pesquisadas estão na etapa de habitualização, enquanto outras três estão na de objetificação e nenhuma está na etapa de sedimentação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos. Identificou-se o campo organizacional como esfera institucional de interesses em disputa que influencia o processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos por meio de dinâmicas de poder, na medida em que os órgãos de controle interno inseridos no campo organizacional recebem influências dos interesses do Banco Mundial, do Conaci e da CGU, atores dominantes que reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado. Verificou-se, ainda, que o processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos na área pública decorre dos mecanismos de isomorfismo coercitivo, notadamente pelas pressões advindas de atores com poder, de mecanismos de isomorfismo mimético, uma vez que os órgãos centrais de controle interno subnacionais buscam se inspirar no modelo da CGU, enquanto órgão mais legítimo e bem-sucedido, e de mecanismos de isomorfismo normativo, uma vez que os auditores internos estão inseridos em uma dinâmica de interação e profissionalização no campo, por meio de capacitações, treinamentos e certificações. Ademais, verificou-se que há a adoção de algumas abordagens ou procedimentos relacionados à auditoria interna governamental baseada em riscos em uma dinâmica de “mito ou cerimônia”. A sedimentação da atividade de auditoria interna

governamental baseada em riscos vai além da normatização inserida no campo organizacional. Ela depende tanto de bons parâmetros de governança, recursos estratégicos, revisão de processos, adequação de sistemas, realização de treinamentos, ampliação da transparência, dentre outras medidas, quanto de superar resistências de diversos envolvidos. O estudo colabora com a discussão técnica e propositiva relacionada ao tema. Em termos acadêmicos, a originalidade da pesquisa revela-se na discussão de temática pouco estudada e na utilização de ferramental teórico e metodológico relevante, reforçando a inserção da teoria institucional como uma abordagem relevante para o estudo da Administração Pública. Em termos sociais, a implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos como um instrumento da auditoria interna que busca adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, reforça a premência da difusão de mecanismos e instrumentos que visem assegurar e contribuir a prestação adequada dos serviços públicos aos cidadãos. Sugere-se que novos estudos continuem analisando a institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos e das políticas de gestão de riscos na administração pública brasileira. Sugere-se, ainda, pesquisas voltadas para a verificação da adequação do modelo para os entes subnacionais, tendo em vista as diferentes realidades encontradas no país.

Palavras-chave: controle interno, auditoria interna governamental, auditoria interna baseada em riscos, novo institucionalismo, campo organizacional.

ABSTRACT

In Brazil, it has been observed the evolution of the paradigm of the role of central organs of internal control and of the governmental internal audit in the sense of contributing to the improvement of management. The Risk-Based Government Internal Audit is part of this context and plays an important role in strengthening governance, internal control systems and risk management of organs and entities so that they achieve their ultimate goals of improving the services provided to citizens. This work has as its theme the analysis of the institutionalization of the risk-based governmental internal audit activity. The general objective of this dissertation is to identify the stages of institutionalization of risk-based government internal auditing. The theoretical foundations used in this dissertation are based on the ideas of the new institutionalism. In the analysis of the phenomenon of institutionalization of the risk-based governmental internal audit activity, based on the case studies, we chose the prisms of Tolbert and Zucker (1999), Peci (2016) and Scott (2014) together with DiMaggio and Powell (2005) and Machado-da-Silva, Guarido Filho and Rossoni (2006). As a background, the Brazilian normative trajectory of the Internal Control System and the governmental internal audit was rescued. Methodologically, qualitative research was selected, through case studies, analyzing the risk-based government internal audit in five central internal control organs of national relevance. Literature review, survey of legislation and secondary sources were conducted. The techniques used to collect data and evidence were: (i) documentary survey; (ii) perception of specialists obtained by participating in events related to internal control, government internal audit and risk management; and (iii) study of five cases through six semistructured interviews, which were interpreted by the content analysis method. The survey's findings reveal that risk-based governmental internal audit is inserted in the context of the new paradigm of the role of central internal control organs and governmental internal audit that aim to add value to management. From the prism of the new institutionalism, it was possible to know and identify aspects related to the institutionalization stage of risk-based government internal audit in the organs studied, from the delineation of its organizational field, as an institutional sphere of disputed interests, as well as the interaction between the forces of the field, the pressures of actors with power and the influence of internal and external institutional capital, as well as interpreting the similarity of the structures and competences (macrofunctions) performed by the organs, identifying phenomena such as isomorphism. The processes inherent to institutionalization described by Tolbert and Zucker (1999) indicate that two organizations surveyed are in the habitualization stage, while three others are in objectification and none in sedimentation of the risk-based governmental internal audit activity. The organizational field was identified as an institutional sphere of disputed interests that influences the process of institutionalization of governmental internal auditing based on risks through power dynamics, insofar as the internal control organs inserted in the organizational field receive influences from interests of the World Bank, Conaci and CGU, dominant actors that reinforce their positions through their ability to influence the rules by which the field is structured. It was also found that the institutionalization process of risk-based governmental internal audit in the public area stems from mechanisms of coercive isomorphism, notably by the pressures coming from actors with power, from mechanisms of mimetic isomorphism, since the central organs of Subnational internal control seeks to be inspired by the CGU model, as the most legitimate and successful organ, and by mechanisms of normative isomorphism, since internal auditors are inserted in a dynamic of interaction and professionalization in the field, through training and certifications. In addition, it was found that there is the adoption of some approaches or procedures related to risk-based government internal audit in a dynamic of "myth or ceremony". The sedimentation of the risk-based governmental internal audit activity goes beyond the normatization the inserted in the organizational field. It depends both on good

governance parameters, strategic resources, reviewing processes, adapting systems, conducting training, increasing transparency, among other measures, and overcoming resistance from various stakeholders. The study collaborates with the technical and purposeful discussion related to the theme. In academic terms, the originality of the research is revealed in the discussion of a not much pursued studied topic and in the use of relevant theoretical and methodological tools, reinforcing the insertion of institutional theory as a relevant approach to the study of Public Administration. In social terms, the implementation of risk-based governmental internal auditing as an instrument of internal auditing that seeks to add value and improve the operations of organizations to achieve their objectives, reinforces the urgency of disseminating mechanisms and instruments that aim to ensure and contribute the adequate provision of public services to citizens. It is suggested that further studies continue to analyze the institutionalization of risk-based government internal audit and risk management policies in the Brazilian public administration. It is suggested also research aimed at verifying the adequacy of the model for subnational entities, in view of the different realities found in the country.

Keywords: internal control, government internal audit, risk-based internal audit, new institutionalism, organizational field.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Perspectivas Teóricas sobre Campos Organizacionais

Quadro 2 – Três pilares das instituições

Quadro 3 – Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Quadro 4 – Variáveis da pesquisa quanto a estrutura do controle interno e a atividade de auditoria interna governamental

Quadro 5 – Caracterização dos entrevistados

Quadro 6 – Perfil dos servidores dos órgãos estudados

Quadro 7 – Processo de Institucionalização da Auditoria Baseada em Riscos dos órgãos estudados

Quadro 8 – Análise Preliminar do Levantamento Bibliográfico realizado nas bases de dados Spell, Scielo e Capes

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação Custo x Benefícios Financeiros - Valores em bilhões de reais

Figura 2 – Mapa mental do *framework* teórico-metodológico

Figura 3 – Processo de Institucionalização

Figura 4 – Modelo Teórico sobre o Padrão de Resposta na Adoção de Reformas no Setor Público

Figura 5 – Modelo das 3 Linhas do IIA

Figura 6 – Momentos Históricos de Transição Técnica do Controle Interno no Brasil

Figura 7 – Visão Geral das Etapas da Auditoria Interna Baseada em Riscos

Figura 8 – Matriz de 1 página - Modelo IA-CM

Figura 9 – Categorias relacionadas à institucionalização da auditoria interna baseada em riscos com base no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker

Figura 10 – Parceria Conaci e Banco Mundial

Figura 11 – Atores do Campo Organizacional da Auditoria Baseada em Riscos

Figura 12 – Categorias relacionadas à institucionalização da auditoria interna baseada em riscos com base no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker

Figura 13 – Conexões entre as etapas do processo de institucionalização e da auditoria interna governamental baseada em riscos

Figura 14 – Etapa de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

ATRICON – Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CCCI – Comissão de Coordenação de Controle Interno

CGU – Controladoria-Geral da União

CGE – Controladoria-Geral do Estado

CRF/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

FJP – Fundação João Pinheiro

IA-CM – Internal Audit Capability Model for the public sector

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

IN – Instrução Normativa

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IPPF – International Professional Practices Framework

ISO – International Organization for Standardization

KPA – Key Process Area

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MOT – Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal

MP/CGU – Ministério do Planejamento / Controladoria-Geral da União

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PACI – Plano de Avaliação dos Controles Internos

PAINT – Plano Anual de Auditoria Interna

PL – Projeto de Lei

POAC – Plano Operacional de Ação de Controle

SCI – Sistema de Controle Interno

SECIN – Secretaria Central de Controle Interno

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCLE – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE – Tribunal de Contas do Estado

UAIG – Unidades de Auditoria Interna Governamental

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	15
2. NOVO INSTITUCIONALISMO: ASPECTOS CONCEITUAIS	23
3. GOVERNANÇA PÚBLICA E AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS	42
3.1 Sistemas de Gestão de Riscos e Controles Internos	45
3.2 O Sistema de Controle Interno Brasileiro: Trajetória Normativa	49
3.3 Auditoria Interna e Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos	55
4. PERCURSO METODOLÓGICO	60
4.1 Tipo de Pesquisa	60
4.2 Modelo de Análise	62
4.3 Estratégias de Coleta de Dados	67
5. AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS E SUA INSTITUCIONALIZAÇÃO	75
5.1 Panorama do Campo Organizacional	75
5.2 Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos: processos de institucionalização	87
6 ANÁLISE INSTITUCIONAL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS	129
7. INTERPRETAÇÃO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS: ANÁLISE CRÍTICA	142
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS	149
REFERÊNCIAS	154
APÊNDICES	166

1 INTRODUÇÃO

Um modelo aperfeiçoado de regulação baseado em risco na área pública vem sendo delineado no Brasil desde a Constituição da República de 1988 (CR/1988) (BRASIL, 1988). Esta determina que o sistema de controle interno (SCI) de cada poder é responsável por exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. A partir da mobilização para sistematização do SCI na elaboração da Carta Magna (COSTA, 2020), as normativas emitidas no bojo do estado brasileiro cresceram significativamente desde então, visando aperfeiçoar a decisão governamental e o desempenho dos serviços públicos (KLEIN JR., 2020; VIEIRA; BARRETO, 2019).

Tal mobilização vem sendo impulsionada pela melhor estruturação dos órgãos de controle como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU) (MACHADO; PASCHOAL, 2016; RIBEIRO; MACHADO, 2020); pressão de organismos multilaterais (VIOL, 2021a; FORTINI; SHERMAN, 2017); escândalos de corrupção, fraudes e desvios financeiros de grande repercussão midiática como aqueles investigados na Operação Lava-Jato (BECHARA; GOLDSCHMIDT, 2020; GRÜN, 2014; SADEK, 2019), e pressão por transparência da população (WILLEMANN, 2013). Assim, os órgãos de controle, especialmente os de controle interno, têm atuado, ampliando seu escopo e aperfeiçoando seus mecanismos de aferição, buscando superar uma perspectiva de atuação corretiva voltando-se para uma ação preditiva e preventiva (GATTRINGER; MARINHO, 2020; HEINZ; ALVES; RORATTO; DIAS, 2019; LOPES; VALADARES; AZEVEDO; BRUNOZI JÚNIOR, 2020).

Tem-se percebido, nos últimos anos, a busca por uma evolução da atuação das unidades centrais de controle interno brasileiras, que têm pretendido deixar de verificar apenas a conformidade dos atos, para induzir a boa governança e agregar valor às organizações públicas de forma a auxiliá-las no alcance de suas finalidades institucionais, de forma ética e sustentável. Assim, verifica-se o esforço de diversos entes públicos em utilizar mecanismos de controle interno em uma perspectiva contemporânea, como municípios (GATTRINGER, MARINHO, 2020; MORAES; OLIVEIRA; NIWA, 2013; CORDÃO, RAMOS, 2014; DAHER; MACHADO; CAVALCANTE; MIRANDA, 2017; SEDIYAMA, AQUINO, LOPES, 2017), universidades (BRITO; PIMENTA; SÁ; CRUZ, 2017; HEINZ; ALVES; RORATTO; DIAS, 2019); estados (KLEIN JR., 2020); órgãos e entidades (PEREIRA SANTANA; FERREIRA SILVA, 2020; ALMEIDA; PINHO; MACHADO, 2019; ARAÚJO; CALLADO, 2020), instâncias de controle (MASCARENHAS BISNETO; FRAGA; BORGES, 2013); bem como

buscando introduzir mecanismos de controle interno a partir da disseminação de parâmetros internacionais como no *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), *International Federation of Accountants* (IFAC), *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (SILVA; GOMES; ARAÚJO, 2014; CAPPELLESSO; FIGUEIREDO; LIMA, 2016; CAVALCANTE, 2019).

Não obstante a disseminação de novos parâmetros de controle interno, entre os quais se insere a auditoria interna governamental baseada em riscos, ressalta-se as dificuldades de sua institucionalização (LINO, CARVALHO, AQUINO; AZEVEDO, 2019), seja pela falta de estrutura (KLEIN JR., 2020), ou mesmo capital institucional, nos termos de Lawrence (2008), para a adoção dessas práticas de administração e controle financeiro na seara pública no Brasil, como outrora reforçaram Santana, Colauto e Carrieri (2012). Tais experiências de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos identificaram algumas pressões isomórficas como preconizadas nos estudos de DiMaggio e Powell (2005), e sistematizadas por Peci (2006), em que o contexto de institucionalização tem na legislação um de seus fatores essenciais, como reforçam Tolbert e Zucker (1999).

A evolução das normativas é um traço constante sob uma perspectiva de que há uma necessidade de adaptação das organizações públicas a um contexto de maior efetividade (CAVALCANTE, 2019; SECCHI et al., 2021), transparência e participação popular nas decisões de governo (FILGUEIRAS, 2018), prevenção e combate à corrupção (PINHO, SACRAMENTO, 2018; BARRETO; MIDLEJ; GOMES, 2019; SADEK, 2019). Assim, tais dinâmicas mobilizam um campo organizacional entendido preliminarmente como o conjunto de organizações que participa de uma arena de significado comum e cujos participantes interagem com mais frequência entre si, e “fatalmente um com o outro do que com atores fora do campo” preconiza Scott (2014, p.56). Pode incluir atores como o governo, parceiros de intercâmbio críticos, fontes de financiamento, profissionais e comerciais, associações, grupos de interesses especiais e o público em geral - qualquer participante que impõe uma forma coercitiva, normativa ou mimética influencia na organização, segundo DiMaggio e Powell (2005). Por sua vez, conforme preconizado por Wooten e Hoffman (2008), reconhece-se a multiplicidade de perspectivas sobre a noção de campo organizacional, com diferenciações relevantes como sintetizados por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006), bem como as críticas quanto a sua interpretação, nos termos de Prates (2002) e Peci (2006).

A atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos é parte importante deste novo referencial, que estabelece como propósito para a auditoria interna governamental

umentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, consultoria e aconselhamento baseados em risco (CGU, 2017a).

Ao apresentar a evolução recente do arcabouço normativo relacionado ao controle interno na arena pública, avança aos estudos de Silva, Abreu e Couto (2017), pois para além de indicar a importância do controle interno para uma boa gestão de riscos, monitoramento e o combate à fraude e à corrupção na administração pública, a pesquisa delinea os principais atores do campo organizacional nos termos de Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006) e Scott (2014) que por meio da estruturação de processos e exercício de poder segundo Lawrence (2008), mobilizam mecanismos coercitivos buscando legitimar a institucionalização de tais práticas tendo a legislação como ponto nevrálgico, como preconizam Tolbert e Zucker (1999).

Nesse sentido, a presente pesquisa busca entender a evolução normativa do SCI brasileiro, identificar os principais atores do campo organizacional envolvidos na implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos, bem como suas etapas e procedimentos. Entende-se que o trabalho poderá contribuir para a discussão sobre a sua institucionalização no Brasil, bem como estimular a discussão sobre a institucionalização de novas ferramentas de gestão na administração pública brasileira.

A problemática da pesquisa gira em torno da questão “Como a auditoria interna governamental baseada em riscos está se institucionalizando na área pública no Brasil”?

Buscou-se a resposta a tal questionamento tendo como indicativo algumas normas e práticas do campo organizacional disseminadas no país. Por exemplo, as Instruções Normativas nº 03/2017 e nº 08/2017 da Controladoria-Geral da União (CGU) que dispõem, respectivamente, sobre o Referencial Técnico e sobre o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, bem como as normas e modelos do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci)¹ e dos órgãos selecionados para estudo de caso. Para tanto, verificou-se a evolução da auditoria interna governamental ao longo dos últimos anos, considerando a perspectiva do gerenciamento de riscos, buscando entender o processo de institucionalização

¹ O Conaci é uma associação de direito privado sem fins lucrativos que congrega os Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das capitais e da União. Tem por finalidade fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos governamentais de controle interno com o objetivo de fortalecer e aprimorar o desempenho das funções do controle em prol da eficiência e transparência da gestão pública brasileira, conforme competências institucionais estabelecidas estatutariamente.

da auditoria interna governamental baseada em riscos pelas unidades centrais de controle interno selecionadas para estudo de caso.

Inicialmente foram construídos três pressupostos para balizar o desenvolvimento da pesquisa:

1. A atividade de auditoria interna governamental na área pública brasileira tem seguido os modelos e normas internacionais.
2. A atividade de auditoria interna governamental é desenvolvida com foco no risco e no gerenciamento de riscos.
3. A atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos está institucionalizada por entes da esfera nacional e subnacionais.

O objetivo principal da dissertação é identificar os estágios de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos na área pública.

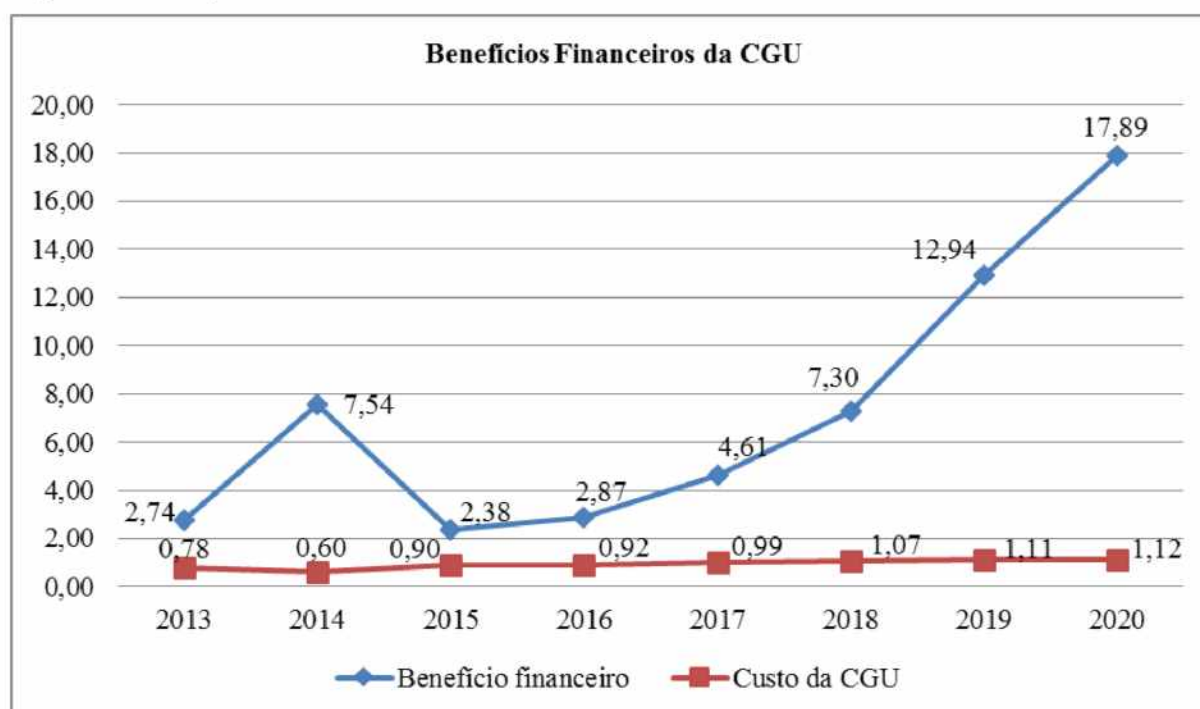
São objetivos específicos:

1. Identificar as etapas e procedimentos da auditoria baseada em riscos na área pública;
2. Analisar as atividades de auditoria baseada em riscos em unidades selecionadas considerando a percepção dos gestores e servidores da controladoria, bem como evidências documentais, quanto à sua institucionalização;
3. Verificar e classificar os estágios pré-institucional, semi-institucional e de total institucionalização levantados por Tolbert e Zucker (1999).

A presente pesquisa se justifica na medida em que o controle interno e, inserida neste contexto, a auditoria interna governamental não pode ser entendida como um fim em si mesmo. Essa linha de abordagem é consentânea com a ideia de ciclo completo de controle - apuração, detecção, sanção, prevenção, monitoramento - que permeia a estruturação de algumas unidades centrais de controle interno no Brasil ao trabalhar uma abordagem integral da atuação administrativa (DANTAS; RODRIGUES; MARCELINO; LUSTOSA, 2010).

Recentemente, a CGU divulgou o Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020 (CGU, 2021). Conforme se pode observar na Figura 1 abaixo, a partir de 2015 houve uma crescente evolução dos benefícios financeiros. Naquele ano, conforme consta do documento, iniciou-se o alinhamento internacional das práticas de auditoria interna. Com a aprovação do novo referencial da atividade de auditoria interna governamental por meio da Instrução Normativa SFC CGU nº 3/2017, o crescimento dos benefícios foi fortalecido a partir de 2017, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1: Relação Custo x Benefícios Financeiros - Valores em bilhões de reais



Fonte: CGU (2021)

Conforme mencionado anteriormente, a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos é parte importante deste novo referencial. Tanto que o TCU, em 2017, recomendou, entre outras questões, que a CGU disciplinasse e sistematizasse os processos de trabalho na área na direção de convergir com as normas internacionais de Auditoria Interna especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria identificadas quanto à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança.

De lá para cá, a CGU tem adotado uma série de medidas nesse sentido, como a publicação de normas, elaboração de manuais, adoção do modelo internacional *Internal Audit Capability Model for the public sector* (IA-CM), capacitações etc.. Na mesma linha, o Conaci tem disseminado a ideia de que o propósito das unidades centrais de controle interno é agregar valor à gestão, sendo a auditoria baseada em riscos uma importante atividade. Nesse sentido, em 2019, a organização publicou as resoluções nº 006/2019 e nº 007/2019 que aprovaram, respectivamente, o modelo IA-CM como referencial metodológico para os seus órgãos membros e o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017b) como referencial teórico.

Em 2020, o Conaci, em parceria com o Banco Mundial, divulgou relatório de Avaliação Nacional do Controle Interno Nacional baseado no COSO-I e no IA-CM (BANCO MUNDIAL; CONACI, 2020). No item da Avaliação que dispõe sobre o contexto brasileiro, o documento

aponta, dentre outros, como pontos-chave o fato de existirem poucos dados sobre controle interno nos estados e municípios, bem como existirem poucos dados sobre a confiabilidade e maturidade da auditoria interna nos municípios brasileiros. Na análise dos resultados da referida Avaliação, no tópico relacionado à atividade de controle, entre os estados participantes, 65,22% responderam que elaboram o planejamento anual das auditorias baseado nos riscos das unidades auditadas. Entre as capitais, 72,73% responderam que elaboram. Esses números, em especial o número de capitais que responderam que realizam o planejamento anual das auditorias baseadas em riscos, chama a atenção, uma vez que na mesma avaliação, quando questionadas sobre quais tipos de auditoria o órgão realiza, ficou demonstrado que a realização de auditorias baseada em riscos pelas capitais ainda é algo pouco presente. Apenas 13,63% das unidades centrais de controle interno declararam realizá-las. Assim, é possível questionar o quanto o gerenciamento de riscos na administração pública está institucionalizado.

Da perspectiva teórica, a pesquisa se justifica na medida em que contribui com o estabelecimento de critérios para classificação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos, delineamento do campo organizacional nos termos de Scott (2014), e estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Ademais, reforça a inserção da teoria institucional como uma abordagem relevante para o estudo da Administração Pública, considerando que há poucos estudos na área.

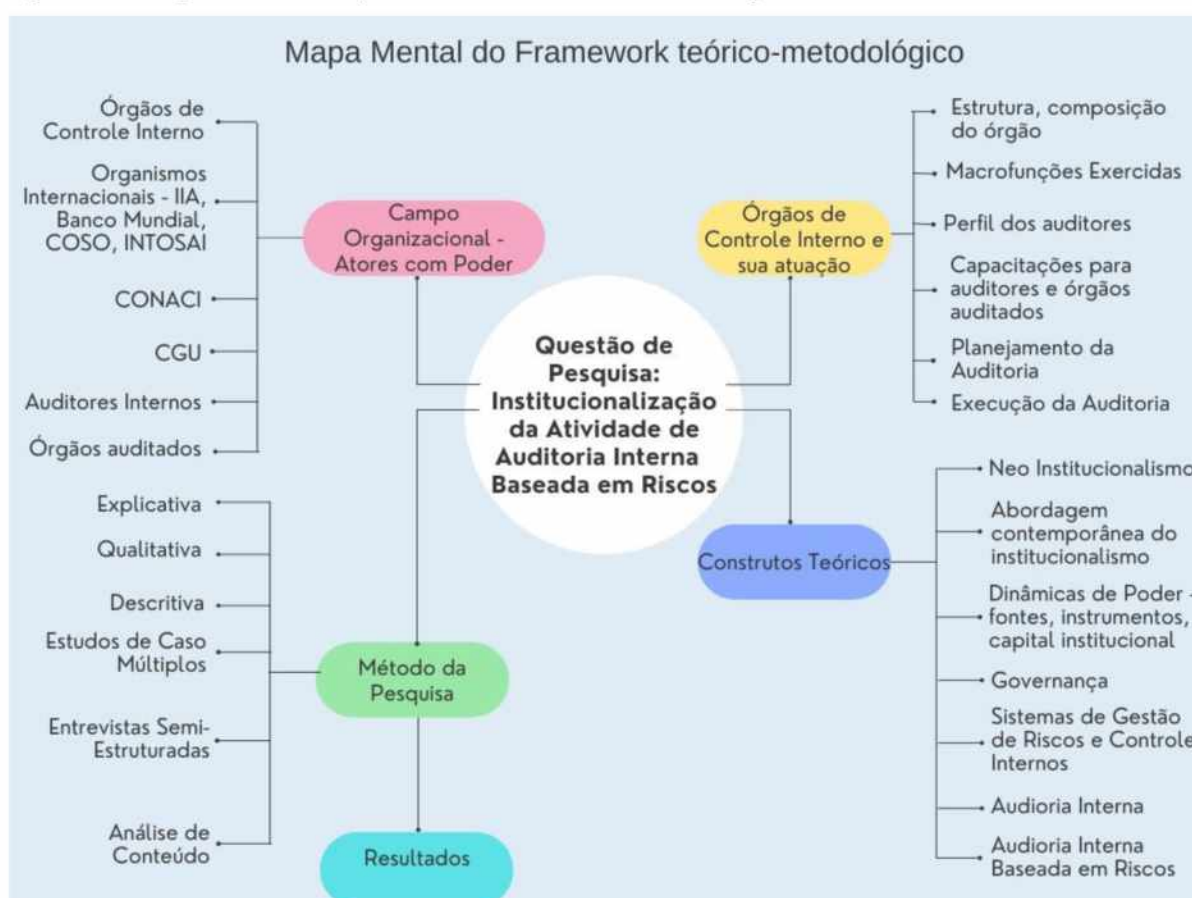
Da perspectiva metodológica, pretende-se avançar no desenvolvimento de instrumentos de coleta de dados que permitam a verificação de processos de institucionalização de atividades de auditoria interna governamental baseada em riscos que possam ser reproduzidos para estudos em outras searas.

Da perspectiva prática, a pesquisa pretende revelar os procedimentos que compõem a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos nos órgãos selecionados; verificar se a atividade é ou não executada; avaliar em qual estágio de institucionalização estes procedimentos se encontram; e poderá fomentar a disseminação de práticas similares no país.

Cabe ainda destacar que a experiência profissional da pesquisadora na área de finanças e auditoria permitiu a utilização da observação não participante como sugerido por Collis e Hussey (2005), mantendo os elevados preceitos éticos na elaboração da dissertação, bem como permitindo uma interação positiva entre a pesquisadora e as organizações estudadas.

Assim, a dissertação foi desenvolvida a partir da estrutura teórico-metodológica delineada na Figura 2:

Figura 2: Mapa mental do *framework* teórico-metodológico



Fonte: Dados da pesquisa (2022)

O presente trabalho é composto por oito capítulos. Esta introdução, que tem como objetivo apresentar a pesquisa, indicar a relação da teoria do novo institucionalismo com a auditoria interna governamental baseada em riscos no setor público brasileiro e, para isso, expõe o tema e o problema da pesquisa, os objetivos e a justificativa. Na sequência, busca-se apresentar as principais ideias do novo institucionalismo, teoria eleita para fornecer os instrumentos necessários para alcançar o objetivo da pesquisa. O terceiro capítulo, “Governança Pública e Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos”, tem como objetivo descrever aspectos relacionados à governança pública, ao sistema de gestão de riscos e controles internos, à trajetória normativa do controle interno no Brasil e à auditoria interna governamental e auditoria interna governamental baseada em riscos. O capítulo seguinte explicita os critérios metodológicos eleitos para o trabalho com fins de assegurar a validade e a confiabilidade da pesquisa, além de expor como foram selecionados os órgãos centrais de controle interno para os estudos de caso. O quinto capítulo, “Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos e sua Institucionalização”, subdividido em dois subcapítulos, apresenta o panorama do campo

organizacional e as dimensões de análise do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos a partir dos estudos de caso e avalia as variáveis da pesquisa quanto a estrutura da unidade central de controle interno e a atividade de auditoria interna governamental, como traços de liderança, processos e macrofunções das unidades centrais de controle interno, planejamento e atividade de auditoria interna governamental, auditoria interna governamental baseada em riscos e maturidade em gestão de riscos. No sexto capítulo busca-se analisar o processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, sob o prisma de Tolbert e Zucker (1999). O sétimo capítulo apresenta uma análise crítica dos resultados, bem como uma síntese do que foi apreendido em relação à auditoria interna governamental baseada em riscos a partir dos achados da pesquisa. Por fim, o último capítulo apresenta as considerações finais, que incluem as conclusões obtidas, as limitações da pesquisa e as recomendações para trabalhos futuros.

2 NOVO INSTITUCIONALISMO: ASPECTOS CONCEITUAIS

As teorias das organizações perpassam pelo foco na produção, nas pessoas, na burocracia (racionalidade, tipo ideal, normas), na estrutura que dá forma à organização, no ambiente e no reflexo de institucionalização que o ambiente promove nas organizações e nas relações sociais, dentre outros aspectos em constante evolução, sustentam Pugh e Hickson (2004).

Uma das vertentes teóricas em voga na análise organizacional diz respeito à perspectiva institucional, ressalta Peci (2006). Este, segundo a autora, deriva do conceito de instituição, usado há anos pelas ciências sociais e organizacionais, ainda que carregado de controvérsias em termos teóricos e práticos. Peci (2006) resgata o conceito de Hughes (1936) que afirma que a única ideia comum a todas as utilizações do termo instituição tem a ver com alguma forma de estabelecimento ou com a permanência relativa de alguma forma social distinta – para esse autor, instituição é um empreendimento social implementado de maneira esperada e permanente.

Segundo Scott (2014), os primeiros argumentos da teoria institucional surgiram na Alemanha no final do século XIX. Conduzida por Schmoller (1900), a escola entendia que a economia se localizava em uma estrutura social influenciada por forças culturais e históricas, pelo comportamento humano.

Scott (2014) explica que o impacto dos primeiros institucionalistas foi menor uma vez que a escola germânica teve como foco os sistemas econômicos, deixando de lado a teoria analítica. Do começo dos anos 1930 até meados dos anos 1960, a perspectiva institucional foi desafiada e suplantada pelo enfoque comportamentalista. Selznick, na década de 1950, reforçava a ideia de que as organizações se sujeitam às pressões do ambiente social (SELZNICK, 1996), assim, nesse processo de institucionalização, os valores substituem os fatores técnicos na determinação das atividades organizacionais. Para Scott (2014), o novo institucionalismo foi uma reação ao excesso de revolução comportamentalista. Nesse sentido, Fachin e Mendonça (2003, p. 41), reforçam que a “teoria institucional traça a emergência de formas, processos, estratégias, perspectivas e competências distintas, à medida que emergem de padrões de interação e adaptação organizacional”.

Segundo Peci (2006), a principal distinção entre o institucionalismo clássico e o novo institucionalismo está na adoção pelo último do construtivismo social. O foco da teoria é a realidade como socialmente construída, em que as organizações são analisadas em um ambiente ampliado - setor, campo ou sociedade (PECI, 2006). Nessa distinção, Carvalho,

Goulart e Vieira (2004) afirmam que tanto o velho quanto o novo institucionalismo adotam a abordagem institucional em diferentes vertentes: a política, a econômica e a sociológica. Cada uma delas oferece elementos para o entendimento de fenômenos sociais em seus respectivos âmbitos do conhecimento, como sugerem Hall e Taylor (2003).

Carvalho, Goulart e Vieira (2004) atestam que a vertente política advém do final do século XIX, em que o foco era a análise de estruturas legais e formas particulares de governança; já na década de 1970, os estudos enfatizaram questões como a autonomia das instituições políticas em face de pressões sociais e políticas institucionais promotoras de cooperação internacional. Os autores continuam explicando que a vertente econômica inicialmente contrapôs-se aos fundamentos da economia clássica, introduzindo a estrutura social como determinante de processos econômicos; em seu ressurgimento na década de 1970, houve um direcionamento para análises micro processuais e predominantemente endógenas. No que tange à vertente sociológica, os autores explicam que o centro da análise era as relações entre organização e ambiente, primeiramente focada nas interações informais, em relações de poder e no processo constitutivo das instituições, com ênfase na heterogeneidade do universo organizacional. Na retomada da teoria institucional, no final dos anos 1970, as relações de poder foram colocadas em segundo plano e o foco passa a ser a conformidade a padrões institucionalmente legitimados, enfatizando-se a homogeneidade entre conjuntos de organizações. Segundo os autores, a ampliação do nível de análise, do organizacional, para o interorganizacional e societal representa também uma modificação em relação ao período inicial (CARVALHO; GOULART; VIEIRA, 2004).

Essa ideia é compartilhada por Hall e Taylor (2003), uma vez que o novo institucionalismo teve sua fase recente de expansão a partir dos anos 1980, consolidando nos anos seguintes. Para estes autores, a teoria não constitui uma corrente de pensamento unificada, havendo ao menos três métodos de análise diferentes: institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico. Os três métodos buscam elucidar o papel desempenhado pelas instituições na determinação de resultados sociais e políticos, com todas as vertentes avaliando duas questões fundamentais: a relação entre instituição e comportamento; e o processo pelo qual as instituições surgem ou se modificam. Assim, eles trabalham duas perspectivas: a perspectiva calculadora e a perspectiva cultural que perpassam sobre o comportamento dos atores, sobre o que fazem as instituições e sobre o porquê as instituições se mantêm. Enquanto a perspectiva calculadora destaca o comportamento humano como instrumento para um cálculo estratégico, a perspectiva cultural demonstra que o comportamento humano não é integralmente

estratégico, racional, sendo limitado à visão do mundo do indivíduo, à interpretação de uma determinada situação.

Para Hall e Taylor (2003), o institucionalismo histórico surgiu como uma reação contra a análise da vida política em termos de grupos e contra o estruturo-funcionalismo, que dominavam a ciência política nos anos 1960 e 1970. A referida perspectiva buscava, principalmente, analisar as situações políticas nacionais, da distribuição desigual do poder e dos recursos. Para os teóricos desta linha, a organização política ou a economia política eram os responsáveis por moldar o comportamento coletivo. Os estudiosos do institucionalismo histórico adotam tanto a perspectiva calculadora quanto a cultural ao analisar a relação entre instituições e ações. Outra característica do institucionalismo histórico é a importância que atribui ao poder, em especial às relações assimétricas de poder, questão fundamental na análise organizacional como aponta Peci (2006). Hall e Taylor (2003) explicam que os adeptos desta linha de pensamento buscam posicionar as instituições em uma cadeia causal que deixa espaço para outros fatores que moldam o comportamento, como os desenvolvimentos socioeconômicos e a difusão de ideias.

No que se refere ao institucionalismo da escolha racional, Hall e Taylor (2003) explicam que os adeptos dessa linha acreditavam que a cada vez que a maioria do corpo político fosse mudada, seria difícil alcançar estabilidade para uma votação de lei, por exemplo, visto que as preferências dos legisladores mudam de acordo com a mudança dos ciclos. Contudo, a realidade demonstrava que havia uma forte estabilidade nas decisões políticas nas casas legislativas. Dessa forma, os teóricos começaram a se indagar sobre esse paradoxo e buscaram respostas por meio das instituições, já que as regras de procedimento e comissões das casas legislativas moldavam as tomadas de decisão. Hall e Taylor (2003) destacam que esta perspectiva de análise possui quatro propriedades: o emprego de certos pressupostos comportamentais de forma utilitária - perspectiva calculadora; a definição da vida política como uma série de dilemas de ação coletiva; o papel da interação estratégica na determinação das situações políticas; e um enfoque na explicação do surgimento das instituições - acordo voluntário entre atores interessados.

A terceira corrente apresentada por Hall e Taylor (2003) é o institucionalismo sociológico. Assim, os estudiosos dessa vertente sustentam que muitas formas e procedimentos institucionais não eram adotados por serem mais eficazes, sob a ideia da racionalidade, mas por serem decorrentes de práticas culturais, comparáveis a mitos e cerimônias, como sugeridas por Meyer e Rowan (1977). O foco desta perspectiva era explicar porque determinadas organizações escolhem determinado conjunto de formas, procedimentos

ou símbolos institucionais, bem como se dava esse processo de adesão. Os autores apontam três características do institucionalismo sociológico: uma definição de instituição mais globalizada, além de regras, normas e procedimentos formais; as relações entre as instituições e as ações individuais, a partir da ideia de que os indivíduos são levados a desempenhar papéis específicos de acordo com sua socialização; e, principalmente, na questão fundamental do que confere “legitimidade” a certos arranjos institucionais - fontes da autoridade cultural.

Caldas e Fachin (2005) explicam que o novo institucionalismo é uma das teorias que o funcionalismo engendrou a partir da década de 1980. Os autores entendem que este modelo partiu de novas explicações e abordagens teóricas que passaram a imputar significado, valor simbólico e/ou político às tomadas de decisões das organizações. A partir dessa perspectiva seria possível explicar, por exemplo, por que organizações ineficazes sobreviveriam e, por outro lado, as eficazes desapareceriam, afinal, “por que elementos normativos como legitimidade social ou aderência cultural importariam mais do que ditames técnicos do ambiente”? (CALDAS; FACHIN, 2005, p.49).

Meyer e Rowan (1977) argumentam que as estruturas formais de muitas organizações na sociedade pós-industrial refletem os mitos de seus ambientes institucionais, em vez das demandas de suas atividades de trabalho. Eles explicam que muitos elementos da estrutura formal são altamente institucionalizados e funcionam como mitos. Tais instituições são mitos que tornam as organizações formais mais fáceis de serem criadas e mais necessárias. Os autores explicam que os alicerces das organizações passam a ser espalhados pelo cenário social e as organizações devem incorporá-los para evitar a ilegitimidade. Assim, os mitos construídos em elementos institucionais racionalizados criam a necessidade, a oportunidade e o impulso de se organizar racionalmente, além das pressões nessa direção criadas pela necessidade de gerenciar redes relacionais próximas.

Para Meyer e Rowan (1977) as organizações formais tornam-se compatíveis com seus ambientes por interdependências técnicas e de intercâmbio. O isomorfismo nas instituições ambientais tem algumas consequências cruciais para as organizações: (a) incorporam elementos legitimados externamente, e não em termos de eficiência; (b) empregam recursos internos ou externos como critério de avaliação cerimonial de mito e cerimônia para definir o valor dos elementos estruturais; e (c) a dependência de instituições fixas externamente reduz a turbulência e mantém a estabilidade. Como resultado, para eles, o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações.

Meyer e Rowan (1977) explicam ainda que uma organização pode enfrentar dois problemas se seu sucesso depender primariamente de isomorfismo com regras

institucionalizadas. Segundo eles, a execução de atividades técnicas e demandas por eficiência podem entrar em conflito com os esforços de uma organização institucionalizada para se conformar às regras cerimoniais. Ademais, uma vez que as regras cerimoniais são transmitidas por mitos de diferentes partes do ambiente, elas podem apresentar conflitos entre si. Os autores afirmam que a atividade cerimonial mantém as aparências e valida uma organização, mas entram em embate com a lógica da eficiência. Para Meyer e Rowan (1977), outros conflitos entre regras categóricas e eficiência podem surgir, uma vez que essas regras geralmente são generalistas, enquanto as atividades técnicas variam com condições específicas, não padronizadas. Assim, as regras generalizadas do ambiente institucional podem ser inadequadas para situações específicas.

Meyer e Rowan (1977) concluem que ambientes que institucionalizaram um número maior de mitos racionais geram organizações mais formais; organizações que incorporam mitos institucionalizados são mais legítimas, bem-sucedidas e provavelmente sobreviverão; esforços de controle organizacional, em contextos muito institucionalizados, são dedicados à conformidade ritual, interna e externamente.

DiMaggio e Powell (2005) realizam sua análise sobre as organizações a partir da homogeneidade de formas e práticas organizacionais. Para eles, nos estágios iniciais de seus ciclos de vida, os campos organizacionais apresentam variações de abordagem e forma. Todavia, estabelecido o campo, há uma tendência à homogeneização. Observa-se, primeiro, a emergência e estruturação de um campo organizacional e, na sequência, a homogeneidade das organizações que compõem e dos novos ingressantes.

O conceito de campo organizacional consiste em um conjunto de organizações que constituem uma área reconhecida da vida institucional para DiMaggio e Powell (2005) explicando que a ideia de campo abrange a importância da conectividade e da equivalência estrutural e sua estruturação se compõe de quatro elementos: aumento na amplitude da interação entre as organizações no campo; surgimento de estruturas de dominação e padrões de coalizões interorganizacionais claramente definidos; aumento na carga de informação com a qual as organizações dentro de um campo devem lidar; e desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes de um grupo de organizações de que estão envolvidos em um negócio comum.

Dando sequência à sustentação teórica relacionada ao campo organizacional, cabe, aqui, trazer as perspectivas teóricas sobre campos organizacionais apresentadas por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006).

Quadro 1: Perspectivas Teóricas sobre Campos Organizacionais

Perspectiva Teórica	Autores	Elementos-Chaves	Descrição
Campo como a totalidade dos atores relevantes	DiMaggio Powell	Significação e Relacionamento	Conjunto de organizações que compartilham sistemas de significados comuns e que interagem mais frequentemente entre si do que com atores de fora do campo, constituindo assim uma área reconhecida da vida institucional.
Campo como arena funcionalmente específica	Scott Meyer	Função Social	Conjunto de organizações similares e diferentes, porém interdependentes, operando numa arena funcionalmente específica, compreendida técnica e institucionalmente, em associação com seus parceiros de troca, fontes de financiamento e reguladores.
Campo como centro de diálogo e de discussão	Hoffman Zietsma Winn.	Debate por Interesse Temático	Conjunto de organizações, muitas vezes com propósitos díspares, que se reconhecem como participantes de um mesmo debate acerca de temáticas específicas, além daquelas preocupadas com a reprodução de práticas ou de arranjos institucionais relacionados à questão.
Campo como arena de poder e de conflito	Vieira Carvalho Misoczky	Dominação e Poder de Posição	Campo como resultado da disputa por sua dominação, numa dinâmica pautada pela (re)alocação de recursos de poder dos atores pela sua posição relativa a outros autores.
Campo como esfera institucional de interesse em disputa	Fligstein Swedberg Jepperson	Poder e Estruturas Cognitivas	Construções produzidas por organizações detentoras de poder, que influenciam as regras de interação e de dependência do campo em função de seus interesses, que, por sua vez, são reflexos da posição delas na estrutura social.
Campo como rede estruturada de relacionamentos	Powen White Owen-Smith	Articulação Estrutural	Conjunto formado por redes de relacionamento usualmente integradas e entrelaçadas, que emergem como ambientes estruturados e estruturantes para organizações e indivíduos, revelados a partir de estudos topológicos e de coesão estrutural.

Fonte: Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni, p. 162 (2006).

Destaca-se a ideia de campo como esfera institucional de interesses em disputa, associados à ideia de poder, reforçam Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni, p. 162 (2006). Os autores explicam que há maior atenção a aspectos mais ativos dos atores, suas capacidades e ações criativas associadas à atuação deles sobre a ordem institucional em busca de seus interesses. Citando os trabalhos de Fligstein (2001), os atores apresentam a perspectiva de que a construção de campos organizacionais é um fenômeno cultural que envolve práticas sociais preexistentes, regras inseridas nas relações de poder entre grupos e estruturas cognitivas.

Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni, (2006) explicam que, inseridos em sistemas de poder, os campos influenciam a capacidade de interpretação dos atores, por meio do quadro cultural, mas também pelas posições ocupadas por diferentes atores, às quais

influenciam seus propósitos e seus interesses. Ensinam, assim, que os atores dominantes reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado. Afirmam que “campos organizacionais contêm toda informação relevante a partir do ponto de vista dos atores numa dada organização, mas sem caracterizar a determinação estrutural da ação ou o desprezo à capacidade de interpretação dos atores sociais” (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, p. 167, 2006). Ainda citando Fligstein (1999, 2001) os autores destacam a ação estratégica em campos organizacionais e apresentam o conceito de habilidades sociais: “habilidade de promover cooperação entre atores, no sentido de criar, contestar e reproduzir regras de interação em favor de seus interesses” (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, p. 167, 2006). Assim, nesta perspectiva, a construção de um determinado campo organizacional seria conduzida por organizações detentoras de poder, que possuem habilidades sociais e recursos para influenciar regras em razão de seus interesses. Organizações podem controlar campos organizacionais em razão de seu tamanho em relação às demais e pelo benefício alcançado por seus membros na formação de regras estáveis que regem as ações legítimas no campo.

Ao final do estudo, Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006) apresentam a ideia de que, no processo de estruturação de um campo organizacional, os relacionamentos que ocorrem em um campo, mesmo os associados a recursos ou dominação, não estão desvinculados de questões sociais associadas a legitimação e significação. Os autores afirmam que, configurando-se arena institucional, um campo representa parâmetros para a ação dos atores sociais.

Avançando na análise da homogeneidade de formas e práticas institucionais, DiMaggio e Powell (2005) passam a abordar o fenômeno do isomorfismo. Para eles, o isomorfismo é um processo de restrição que leva uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Explicam que as características organizacionais são modificadas na busca de uma compatibilidade com as características do ambiente. Assim, “o isomorfismo pode acontecer porque as formas não-ótimas são excluídas de uma população de organizações, ou porque os tomadores de decisões nas organizações aprendem respostas adequadas e ajustam seus comportamentos de acordo com elas” (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77).

DiMaggio e Powell (2005) apresentam alguns tipos de isomorfismo. Iniciam explicando a diferença entre os isomorfismos competitivo e institucional. Para eles, as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas também por poder e legitimação institucional, por adequação social, bem como por adequação econômica. O

conceito de isomorfismo institucional é uma importante ferramenta que explica a política e o cerimonial que influenciam a vida organizacional contemporânea.

DiMaggio e Powell (2005) classificam o isomorfismo institucional em três tipos: (i) isomorfismo coercitivo, derivado de influências políticas e do problema da legitimidade. Resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais elas dependem, bem como por expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Essas pressões são recebidas como coerção, como persuasão, ou como um convite para se unirem em conluio, podem incentivar a mudança organizacional decorrente de ordens governamentais, ou podem levar a homogeneidade das organizações dentro de determinados domínios, buscando alinhar-se em torno de rituais em conformidade com instituições maiores; (ii) isomorfismo mimético, derivadas de respostas padronizadas à incerteza que encoraja a imitação. Surgem quando as tecnologias organizacionais são insuficientemente compreendidas, quando as metas são ambíguas ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, e determinadas organizações podem tomar outras como modelos. Para DiMaggio e Powell (2005), o comportamento mimético gera vantagens em termos de economia de ações humanas. As organizações geralmente imitam outras organizações de seu campo que, para elas, são mais legítimas ou bem-sucedidas. Geralmente, nesses casos, os arranjos estruturais decorrem mais dos processos miméticos do que da busca por modelos mais eficientes; (iii) isomorfismo normativo, derivado de processos relacionados à profissionalização, sendo esta uma luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho, para controlar os produtores e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia daquela profissão. Para DiMaggio e Powell (2005), quando em certo campo organizacional as organizações são similares e a socialização profissional acontece, a socialização atua como uma força isomórfica.

DiMaggio e Powell (2005) explicam que a avaliação de processos isomórficos leva a uma visão bifocal de poder. O primeiro olhar está relacionado com o poder de estabelecer premissas, definir normas e padrões que moldam e canalizam comportamentos. O segundo olhar relaciona-se com a intervenção crítica das elites que definem modelos de estrutura e política organizacional que, muitas vezes, ficam anos sem serem questionados.

Para Scott (2014), o isomorfismo está associado às razões pelas quais as organizações tendem a convergir em torno de práticas comuns. O autor busca explicar como as dimensões técnica e simbólica estão imbricadas nesse processo isomórfico. Scott (2014) apresenta, por meio de exemplos de trabalhos empíricos, como as lógicas institucionais emergem, como os processos de institucionalização se desenvolvem e como os atores sociais avançam suas

prerrogativas guiados e por meio das instituições, enfatizando o processo de institucionalização, com os três pilares das instituições retratados na Quadro 2.

Quadro 2 – Três pilares das instituições

TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES			
DIMENSÕES	REGULADOR	NORMATIVO	CULTURAL-COGNITIVO
BASE DA CONFORMIDADE	Utilidade / Oportunidade	Obrigação Social	Práticas tomadas como certas / Compreensão Compartilhada
BASE DA ORDEM	Regras regulamentadas	Expectativa	Esquema constitutivo
MECANISMOS	Coercitivo	Normativo	Mimético
LÓGICA	Instrumentalidade	Adequação	Ortodoxia
INDICADORES	Regras / Lei / Sanções	Certificação / Acreditação	Crenças comuns / Lógicas de ação compartilhadas / Isomorfismo
AFETA	Medo da culpa / Inocência	Vergonha / Honra	Certeza / Confusão
BASES DA LEGITIMIDADE	Legalmente sancionado	Moralmente governado	Compreensível / Reconhecível / Suporte cultural

Fonte: Scott (2014)

O pilar regulador para Scott (2014) tem ênfase em ações de estabelecimento e controle de regras, leis e sanções. Esse processo envolve a busca, pelos indivíduos, de interesses próprios movidos por uma lógica utilitarista de custo-benefício e emprega mecanismos de controle coercitivo. Sob este pilar, a base da legitimação organizacional é a conformidade às exigências legais. A lógica institucional subjacente ao pilar regulador é a instrumentalidade. As leis e regras promovem os interesses dos indivíduos que obedecem a elas em razão de eventuais recompensas ou para evitar sanções. Instituições reguladoras têm nas constituições, leis, códigos, regras, diretivas, regulamentos e estruturas formais de controle como indicadores empíricos de seu desenvolvimento, extensão e origem.

O pilar normativo concentra-se na análise dos valores e das normas, como elementos institucionais que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória do contexto social e organizacional. Nesse contexto, considerando a lógica da adequação, os valores, “concepções do preferido ou do desejável, juntamente com a construção de princípios com os quais as estruturas ou comportamentos existentes podem ser comparados e avaliados” (SCOTT, 2014, p. 64), e as normas, que “especificam como as coisas deveriam ser feitas;

definem meios legítimos para buscar os fins desejados” (SCOTT, 2014, p. 64), são interiorizados e, ao longo do tempo, tornam-se uma obrigação ou comportamentos moralmente governados. A adoção da concepção normativa enfatiza a influência de crenças e normas sociais que são impostas e internalizadas pelos indivíduos ao longo do tempo, transformando-se numa obrigação social, uma vez que fornecem incentivos poderosos para cumprir as normas vigentes.

Já o pilar cultural-cognitivo está direcionado para os aspectos simbólicos das ações, resultantes das interpretações e consequentes representações que os indivíduos fazem do contexto institucional. Além das condições objetivas, são valorizadas as interpretações subjetivas das ações, somando as representações que os indivíduos fazem de seus ambientes configuradores de suas ações. A lógica que sustenta este pilar é baseada no conjunto de conhecimentos e significados culturais socialmente criados, difundidos e aceitos, empregados como parâmetros de conduta. A legitimidade decorre do seu compartilhamento pelos atores sociais. Para Scott (2014), este pilar entende os indivíduos e organizações como realidades socialmente construídas, com variadas capacidades e instrumentos para ação, sendo seus objetivos variando de acordo com o contexto institucional.

Para Scott (2014), as dimensões apresentadas no quadro são analíticas e podem ser observadas ao mesmo tempo. O autor destaca aspectos que, para ele, refletem o amadurecimento do novo institucionalismo: (1) a maior coerência do conceito de instituições nos estudos novo institucionalistas recentes, (2) a mudança de explicações dos fenômenos como produto de mecanismos deterministas em prol de explicações que incluem a capacidade de agência das organizações em relação ao ambiente institucional, (3) o foco no campo como nível analítico, em contraste com a ênfase no nível organizacional, (4) ênfase na mudança institucional, em comparação com a concepção de estruturas estáticas e (5) a mudança de entendimento das instituições como contraponto à racionalidade instrumental, para a sua concepção enquanto pano de fundo para a ação racional, conforme ressaltam a análise de Kirschbaum e Crubellate (2009).

Entendendo que os três pilares, embora possuam enfoques distintos, podem ser considerados complementares para a análise organizacional, Santana (2010) interpreta a proposição de Scott, afirmando que:

(...) diversas formas culturais (normas e leis, expectativas ou tipificações, segundo a interpretação da organização reguladora, normativa ou cognitiva), estruturas sociais (sistemas de poder, sistemas de autoridade ou isomorfismo estrutural) e atividades rotineiras da vida cotidiana da organização (procedimentos padronizados, conformidade ou execução de programas de ação segundo uma versão reguladora,

normativa ou cognitiva) reúnem os elementos institucionais que formam uma organização. (SANTANA, 2010, p. 25)

Tolbert e Zucker (1999), no estudo “A institucionalização da teoria institucional”, afirmam que, em que pese, a teoria institucional ter sido base para investigações de vários fenômenos organizacionais, falta a ela tornar-se institucionalizada. Segundo elas, falta consenso sobre conceitos-chave e métodos. Contextualizam que a institucionalização é tratada como um estado qualitativo: as estruturas são ou não institucionalizadas. Com isso, explicam importantes questões sobre fatores determinantes das variações nos níveis de institucionalização e sobre como tais variações podem afetar o grau de similaridade entre organizações.

Citando Berger e Luckmann, Tolbert e Zucker (1999) identificaram a institucionalização como um processo central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros. Para elas, um processo de institucionalização é uma tipificação de ações tornadas habituais por tipos específicos de atores. Ainda avaliando Berger e Luckmann, destacam o aspecto da exterioridade, que se refere ao grau em que as tipificações são vivenciadas, com a continuidade das tipificações e à transmissão das tipificações aos novos membros que as aceitam como dados sociais – as ações adquirem a qualidade de exterioridade como sedimentação. As autoras explicam que o aumento do grau de objetivação e exterioridade de uma ação também aumenta o grau de institucionalização e quando a institucionalização é alta, a transmissão da ação, a sua manutenção ao longo do tempo e a sua resistência à mudança também são altas.

Tolbert e Zucker (1999) passam a explicar os processos sequenciais (habituação, objetificação e sedimentação) que sugerem variabilidade nos níveis de institucionalização, implicando que alguns padrões de comportamento estão mais sujeitos à avaliação crítica, modificação e até eliminação.

Para elas, a habituação, fase de pré-institucionalização, envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjunto de problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização ou um conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes.

A objetificação, fase de semi-institucionalização, representa um movimento em direção a um status mais permanente e disseminado que acompanha a difusão da estrutura. Esta fase envolve o desenvolvimento de um certo grau de consenso social. Esse consenso

pode surgir de duas formas: a) as organizações podem utilizar evidências colhidas diretamente de uma variedade de fontes para avaliar os riscos de adoção de uma nova estrutura – monitoramento interorganizacional; b) teorização e evidências – ao identificar o conjunto de organizações que enfrentam um problema definido e ao prover uma avaliação positiva de uma estrutura como solução apropriada, a teorização atribui à estrutura uma legitimidade cognitiva e normativa geral (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

O processo de sedimentação, fase de total institucionalização, se apoia na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização – cultura. A total institucionalização depende dos efeitos conjuntos de uma baixa resistência de grupos de oposição, promoção e apoio cultural continuado por grupos de defensores e correlação positiva com resultados desejados. Esses fatores enfraquecerão a resistência. Após a institucionalização, a reversão do processo requererá uma grande mudança no ambiente (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Figura 3: Processo de Institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

As autoras apresentam, ainda, um quadro com os estágios de institucionalização e dimensões comparativas:

Quadro 3: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

DIMENSÃO	ESTÁGIO PRÉ INSTITUCIONAL	ESTÁGIO SEMI INSTITUCIONAL	ESTÁGIO DE TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na Implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de Fracasso Estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 209)

O novo e o velho institucionalismo compartilham o ceticismo perante o pressuposto do ator racional e enfocam a análise na relação das organizações com o seu ambiente, explica Alketa Peci (2006). Para ela, o isomorfismo com as instituições do ambiente tem consequências cruciais para as organizações: incorporam elementos legitimados externamente, em vez de considerar eficiência organizacional; empregam critérios de avaliação externos ou cerimoniais para definir o valor de elementos estruturais; a dependência de instituições externas reduz a turbulência e mantém a estabilidade. A autora diferencia o ambiente técnico do ambiente institucional: o primeiro é o domínio no qual um produto é trocado no mercado e as organizações são premiadas pelo controle eficiente e eficaz do processo de trabalho; já o segundo é caracterizado pela elaboração de normas e exigências a que as organizações se devem conformar se querem obter apoio e legitimidade do ambiente.

Peci (2006) entende que os institucionalistas privilegiam a dimensão cognitiva (fatos a serem considerados pelos atores) e normativa (obrigações normativas) no estudo dos processos de institucionalização, abordando o poder, quando o fazem, de uma forma simplista. Nesse cenário, o institucionalismo negligencia a dimensão do poder e, quando o aborda, o faz partir de uma perspectiva tradicional, enfatizando o aspecto regulativo.

Para Peci (2006) há uma divisão do novo institucionalismo em dois campos diferenciados – nível de análise e concepção da instituição – o que, para ela, torna mais explícitas as incoerências dessa corrente. Ela cita Zucker que identifica duas abordagens teóricas distintas e dois processos centrais diferentes: o contexto, como instituição; a organização, como instituição. O contexto institucional relaciona-se a posições políticas,

programas e procedimentos da moderna organização; são manifestações de poderosas regras que funcionam como mitos altamente racionalizados (MEYER; ROWAN, 1977). Nessa linha, a fonte primária de institucionalização é o Estado e o Sistema Mundial. A problemática ocorre uma vez que as organizações se tornam audiência passiva de conhecimento institucional, porque as regras formam-se a partir do Estado ou até do sistema mundial. O campo organizacional refere-se a um conjunto de organizações que, em suma, constituem um campo reconhecido de vida institucional (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Nessa linha, a fonte primária de institucionalização são as redes interorganizacionais e outras organizações. A problemática decorrente desta análise deriva do fato de, embora a maioria das relações poderem ser estabelecidas entre as organizações do mesmo campo, a institucionalização pode transcender as fronteiras de um único campo. Quando a análise vai para a organização isoladamente ou algumas redes interorganizacionais, a fonte primária de institucionalização localiza-se nos indivíduos interagindo nas organizações. Neste caso, a problemática é não conseguir estabelecer um esquema teórico coerente, que possa levar em consideração o ambiente institucional.

Para Peci (2006) o novo institucionalismo apresenta lacunas. A ausência de um microfundamento coerente de ação dificulta a compreensão dos pressupostos paradigmáticos. Ademais, Peci (2006) entende que a teoria promove uma falácia ecológica, uma vez que perspectivas teóricas e empíricas privilegiam diferentes focos de análise sem, no entanto, oferecer um quadro conceitual que possa estabelecer as inter-relações necessárias entre esses níveis de análise, a exceção de Zucker e Prochno, segundo ela. Explica que a agenda empírica foca nos processos de estruturação de campo ou setor organizacional. Os teóricos consideram esses campos organizacionais autônomos, reconhecendo apenas o caráter dependente de recursos, como organizações e pessoas, demonstrando uma visão reducionista do escopo de análise do construtivismo social. Peci (2006) ainda apresenta alguns pontos de estrangulamento da teoria. Para ela, em termos empíricos, demonstra pouco interesse na compreensão dos processos de institucionalização; enfoca determinado tipo de mudança, em geral, relacionada aos processos isomórficos; não responde a questões como o porquê e de que maneira a transformação acontece. Prevalece a visão que considera as organizações como categorias fixadas, essencialistas, pré-políticas e singulares, o que serve para velar algumas pressuposições metodológicas (PECI, 2006).

Carvalho, Vieira e Goulart (2005) também apresentam uma crítica ao novo institucionalismo em razão da existência de limitações explicativas-interpretativas, oriundas, principalmente, da, segundo eles, limitada opção novo institucional pela abordagem cognitiva,

bem como pela posição de menor relevância atribuída à abordagem do poder. Para eles, compreender os processos de institucionalização dos formatos organizacionais com foco nas organizações e em seus processos de isomorfismo, sem considerar o papel da construção histórica do contexto organizacional, é limitante. Os autores explicam que da conformidade ao contexto institucional, não derivam nem imobilismo social nem homogeneidade integral uma vez que as condições ambientais e as medidas adotadas para adequação são influenciadas pelas interpretações dos indivíduos e das próprias organizações. Para eles, sob o domínio da homogeneidade estrutural e processual, o institucionalismo tem dificuldades em explicar conceitualmente as razões para o surgimento de um novo cenário. Concluem que, em uma realidade emergente como a do Brasil no cenário internacional, não é interessante pautar análises na adequação ao que é supradeterminado e na subordinação aos ditames do ambiente (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005).

Peci, Vieira e Clegg (2006) buscam incorporar a dimensão do poder, dando um passo no processo de compreensão dos processos de seleção institucional - “quais práticas se institucionalizam e por que elas e não outras”? (PECI; VIEIRA; CLEGG, 2005, p. 64). Entender as disputas que ocorrem durante o processo de formação de um campo, a partir de uma análise histórica, como propõem Vieira e Carvalho (2003), pode levar à explicação de sua atual configuração. Para Peci, Vieira e Clegg (2006), esses elementos são discursos que representam diversos poderes. Foucault considera o papel dos conhecimentos como útil e necessário ao exercício do poder. O exercício racional do poder usa os conhecimentos capazes da máxima eficácia instrumental e é por meio das relações de poder que o processo de formação do discurso se torna possível.

O estudo de Peci, Vieira e Clegg (2006), ao incorporar o conceito de discurso e considerar as relações de poder, propõe que:

A institucionalização ocorre dentro de campos discursivos predominantes numa dada sociedade. Propondo que os processos institucionais ocorrem dentro de campos discursivos, aqui, o argumento é o de que estes estão inconscientemente servindo à produtividade das relações de poder existentes nesses campos. Práticas que são institucionalizadas são práticas que funcionam, ou seja, que são necessárias e úteis ao exercício do poder. Esses discursos (práticas) são chamados neste estudo de discursos práticos, visando contemplar a dimensão de praticabilidade (PECI; VIEIRA; CLEGG, 2005, p.66).

Silva, Pereira e Alcântara (2012) incorporam ao institucionalismo a ideia de capital social. Para eles, a ideia de capital social organiza a ação coletiva no institucionalismo. Refere-se aos vínculos entre os indivíduos. Citando Putnam (2002), explicam que o capital social é formado por elementos (redes, normas e confiança) das organizações sociais que contribuem

para a ação e a cooperação para a aquisição de benefício mútuo. Ainda citando Putnam (2002), conceituam capital social como a capacidade de grupos e organizações trabalharem de forma coletiva para o alcance de objetivos comuns, com possibilidade de aumentar a eficiência na produção coletiva de riqueza.

Os autores avançam no conceito e compreendem o capital social como sinônimo da existência de confiança social, normas de reciprocidade, redes de engajamento cívico e de uma democracia saudável e vital. Exemplificam com organizações como instituições de ensino, organizações jurídicas, sindicatos, associações comunitárias e profissionalizantes, essenciais para o estabelecimento de normas e padrões comuns, para a promoção de confiança social e interpessoal e para o crescimento do engajamento cívico.

Assim, os autores explicam que no institucionalismo destacam-se questões que focam no entendimento de normas e regras estatuídas institucionalmente, em aspectos ambientais, no grau de cooperação entre os indivíduos e as instituições, nos sistemas formais de organização, na legitimidade institucional e na capacidade das instituições de se articular em redes. Para eles, tanto no capital social quanto no institucionalismo, busca-se compreender os elementos que estruturam e dão forma às instituições da atualidade. Destacam que o institucionalismo dá ênfase no ambiente e busca interpretar a realidade organizacional, a legitimidade e o isomorfismo como fundamentais para a sobrevivência das organizações.

Silva, Pereira e Alcântara (2012) destacam a busca por legitimidade que envolve um processo de institucionalização, nos mesmos moldes e estágios apresentados por Tolbert e Zucker (1999): habitualização, objetificação e sedimentação.

No contexto sociopolítico, econômico e cultural, os autores explicam que o capital social se relaciona com as transformações que vêm modificando as relações entre cidadãos e governo, e de governos para com os cidadãos. Destacam a descentralização política, a participação popular direta, a formação cidadã e o espírito de grupo que têm norteado ações governamentais e a aplicação de políticas públicas em cenários plurais - conselhos municipais, associações de moradores de bairros, cooperativas, ONGs e outros movimentos sociais e empresariais que se articulam para prover os interesses divergentes da sociedade. Para eles, o institucionalismo pode ser utilizado como uma lente que permite compreender a legitimação de ações públicas por meio de valores, estrutura de poder, hierarquia, cultura e normas.

Thornton e Ocasio (2008) abordam a ideia de lógicas institucionais, como sendo socialmente construídas, com padrões históricos de símbolos culturais e práticas materiais, incluindo suposições, valores e crenças, pelos quais os indivíduos dão sentido à sua realidade social ao produzirem e reproduzirem seus subsistemas materiais e organizarem seu tempo e

espaço. Os referidos autores explicam que a ideia de lógicas institucionais buscam compreender as inter-relações entre as instituições, indivíduos e organizações em sistemas sociais. Eles enfatizam três dimensões de análises das lógicas institucionais: estrutural (coercitiva), normativa e simbólica (cognitiva), também utilizadas por Scott (2014), conforme apresentado anteriormente. Para Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012), o sistema social é composto por variadas instituições. Os autores apresentam, a partir das discussões de Max Weber, os seguintes tipos ideais de instituições: família, religião, estado, mercado, profissões, corporações e comunidade. Para os autores, cada instituição desenvolve suas racionalidades que compõem suas lógicas institucionais. Thornton e Ocasio (2008) ensinam que para entender o comportamento individual e organizacional, deve-se compreender o contexto social e institucional que regulariza comportamentos e oportuniza a mudança.

Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) enfatizam a significação das ações, destacando, além das questões relacionadas a estrutura e agência, os aspectos sobre a oscilação entre o empírico e o transcendental, entre a objetividade e a subjetividade das ações nos campos organizacionais. Para eles, mais do que respostas institucionais, as lógicas são constituídas por significados, valores, linguagens e compreensões produzidas e compartilhadas em um campo. Dessa forma, cada instituição desenvolve suas racionalidades o que envolve uma análise subjetiva e também a dimensão da materialidade das organizações. Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) afirmam que uma lógica institucional pressupõe que os significados institucionais, por um lado, e os interesses e poderes individuais ou organizacionais, por outro, são interdependentes. Para eles, o poder raramente, ou nunca, está livre da cultura e, portanto, os efeitos do poder em uma situação carregam a força de uma lógica institucional.

Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), ao avaliarem as falhas na adoção compulsória de novas práticas, aplicadas a governos locais no Brasil, destacam a importância dos “atores com poder” que teriam a competência e a autoridade para tratar ou influenciar a questão.

Avançando na ideia de incorporação das dinâmicas de poder ao processo de institucionalização, os autores explicam que a obrigatoriedade de novas práticas gera expectativa nos atores externos que as apoiam de que a organização seguirá a determinação. Considerando que tanto a organização como os “atores com poder” querem ter legitimidade no campo organizacional, Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo explicam que as organizações podem efetivamente adotar as práticas determinadas ou disfarçar o cumprimento da regulamentação. Para eles, a necessidade de legitimação decorre do fato de que a organização

e seus “atores com poder” são motivados a atender expectativas, podendo ser alvo de monitoramento de atores externos com poder que podem ameaçar suas posições.

Afirmam que, na mesma linha, indivíduos dentro da organização buscarão apoio no posicionamento dos “atores com poder” internos para justificar suas escolhas e ações - fontes internas de legitimação.

Dessa forma, Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019) entendem que os “atores com poder” podem transferir as expectativas das fontes externas de legitimação para dentro do ambiente organizacional, se alinhados a elas, bem como podem ser uma alternativa de legitimação para os demais indivíduos na organização quando apresentam uma posição diversa - os indivíduos podem escolher em qual fonte justificar suas escolhas.

Os autores explicam que a lógica de ação (lógicas institucionais) carrega um conjunto de valores, significados, crenças não questionadas, que são refletidas no desenho dos processos, nas rotinas, em como decisões são tomadas e em outras interações entre indivíduos na organização. Para eles, quando os valores e significados de novas práticas são diferentes dos valores dominantes da organização, geralmente, os “atores com poder” e os demais indivíduos da organização podem resistir à mudança. Assim, necessário é um trabalho de teorização a favor das novas práticas, pelo esclarecimento das razões e do como colocar em prática tais inovações. Nesse contexto seria importante que as fontes de legitimação externas teorizassem as práticas para os “atores com poder” internos às organizações (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019).

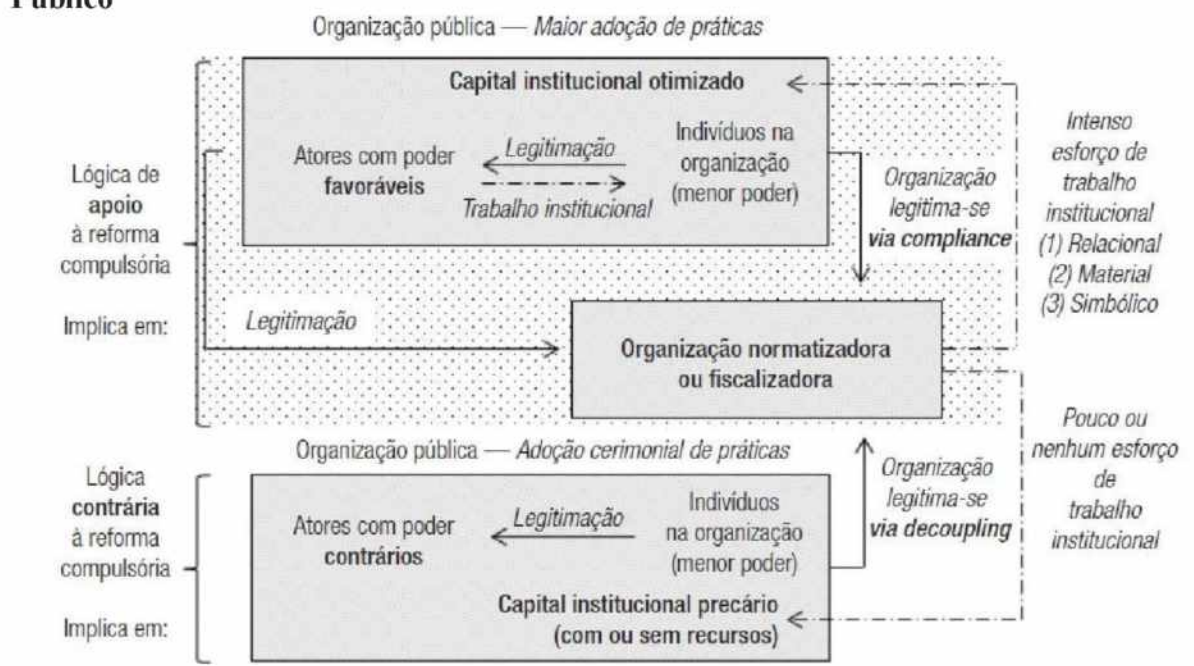
Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), citando Lawrence e Suddaby (2006), explicam que a teorização é uma forma de “trabalho institucional” que é o esforço de indivíduos para alterar ou manter valores, crenças e práticas que compõem o comportamento social padrão. O trabalho institucional envolve convencimento, negociação de apoio, desenvolvimento de estruturas e repositórios institucionais. Eles explicam que quando um “ator com poder” assume posicionamento favorável às novas práticas de uma reforma, ele passa a atuar como um empreendedor institucional da reforma. Sendo fonte interna de legitimação, pode exercer seu poder para levar equipes a mudar seu posicionamento, vencendo a resistência a partir do esclarecimento da reforma e também por meio de coerção. Todavia, se os atores com poder tiverem uma postura de indiferença, os indivíduos que resolverem apoiar a mudança e fazer trabalho institucional terão de buscar apoio externo. Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), adotam o entendimento de Oliver (1997) de que o apoio à mudança vindo de atores com poder, internos ou externos, é um tipo de capital institucional, que atua de forma complementar ao capital de recursos (ativos, estratégia e capacidade tecnológica). Para eles, a

ausência desse capital institucional dificulta a adoção de mudanças de práticas organizacionais por indivíduos sem poder de forma isolada. Explicam que se não houver capital institucional, mesmo havendo recursos disponíveis, as novas práticas não serão implementadas, resultando em desperdício de recursos. Contudo, se houver capital institucional, a escassez de recursos pode ser superada, já que os atores com poder podem mobilizar-se para reunir os recursos necessários. (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019).

Os autores sugerem que uma forma de trabalho institucional seria realocar e combinar fontes de capital institucional. Para eles, o capital institucional interno pode ser acumulado a partir do apoio de atores com poder que passam a servir de fonte de legitimação; bem como de ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática que vão sendo implantados, aceitos e sedimentados dentro da organização.

Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), então, apresentam uma figura que demonstra o modelo teórico sobre o padrão de resposta na adoção de reformas no setor público.

Figura 4: Modelo Teórico sobre o Padrão de Resposta na Adoção de Reformas no Setor Público



Fonte: Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo, p. 379 (2019)

O processo de institucionalização, assim, caracteriza-se quando as ações relacionadas ao processo de inovação são incorporadas pela organização, por meio de intenso esforço de trabalho institucional e tornam-se legitimadas e espontâneas na rotina da organização.

No próximo capítulo, será apresentado o modelo de análise adotado a partir do novo institucionalismo.

3 GOVERNANÇA PÚBLICA E AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS

Toda organização pública ou privada tem um ou vários objetivos a serem cumpridos e buscam alcançar os resultados esperados. Na Administração Pública não é diferente. Toda organização pública existe para prestar serviços ou desenvolver políticas públicas para a sociedade.

O Decreto Federal nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, conceitua governança pública como o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2017, art. 2º, I). Referida norma apresenta os princípios, as diretrizes e os mecanismos de governança a serem adotados pelo governo federal. A norma estabelece que o controle é um desses mecanismos e compreende os processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos (BRASIL, 2017, art. 4º)

Da análise do referido decreto federal, percebe-se também o fortalecimento dos órgãos de controle interno quando, em seu art. 18, estabelece que a auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança. (BRASIL, 2017, art. 18).

O TCU conceitua Governança Pública como a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que contribuem para que os gestores públicos e as partes nela interessadas avaliem sua situação e demandas, direcionem a sua atuação e monitorem o seu funcionamento, com o fim de alcançar a entrega de bons resultados à sociedade, em termos de serviços e de políticas públicas. A governança pública visa aumentar e preservar o valor que o Estado entrega aos cidadãos (TCU, 2020).

A partir da análise da literatura internacional, em especial de de organismos multilaterais e de referência nas áreas de controle e auditoria, e do Decreto Federal nº 9.203/2017 (norma pública de governança), o TCU (2020) apresenta um conjunto de princípios que servem de guia para a atuação das organizações públicas na busca dos resultados

pretendidos e fortalecendo a confiança da sociedade nessas organizações. São eles: capacidade de resposta; integridade; transparência; equidade e participação; *accountability*; confiabilidade; e melhoria regulatória.

Na mesma linha, o TCU também apresenta algumas diretrizes importantes que contribuem para o alcance da boa governança. Destacam-se, entre as diretrizes, a necessidade de se estabelecer processos decisórios transparentes, baseados em evidências e orientados a riscos, motivados pela equidade e pelo compromisso de atender ao interesse público; de se promover valores de integridade e implementar elevados padrões de comportamento, começando pela demonstração de conduta exemplar da liderança da organização e de apoio às políticas e programa de integridade; de se estabelecer um sistema eficaz de gestão de riscos e controles internos; de se implementar boas práticas de transparência; e de se prestar contas às partes interessadas e implementar mecanismos eficazes de responsabilização dos agentes.

Rossoni e Machado-da-Silva (2010) explicam que a definição de práticas e códigos de governança corporativa não busca apenas a eficiência dos mercados, mas também tem um papel legitimador. Segundo os autores, a aceitação dos princípios de governança pelas organizações indica conformidade a padrões de conduta legitimamente aceitos. Utilizando como lente o institucionalismo, Rossoni e Machado-da-Silva (2010) afirmam que as práticas de governança, além de resolverem problemas entre agente e principal, devem ser tidas como legítimas na sociedade, uma vez que existe uma expectativa de que as corporações atuem de maneira socialmente responsável ou tida como legítima. Os autores continuam explicando que práticas organizacionais são replicadas por países e organizações que pouco se assemelham àqueles nos quais tais práticas foram originalmente desenvolvidas. Desse modo, com as palavras dos autores, “usa-se o mesmo remédio para problemas de natureza diferente, sem ao menos saber se existe algum sintoma ou se a causa do problema é a mesma” (ROSSONI; MACHADO-DA-SILVA, 2010, p. 187).

Mecanismos institucionais, como isomorfismo e estruturação, fomentam a replicação de formas e práticas por razões que vão além da eficiência. Isso ocorre, também, com as práticas de governança corporativa. Sua difusão e institucionalização relacionam-se tanto com a eficiência da prática em si quanto com os aspectos relacionados à legitimidade que elas geram. Rossoni e Machado-da-Silva concluem que a adoção de práticas de governança está inserida em sistemas sociais mais amplos, nos quais as estruturas de legitimação, dominação e significação condicionam sua teorização.

O raciocínio apresentado pelos autores pode ser aplicado à Governança Pública. Na última edição do Referencial Básico de Governança Organizacional (TCU, 2020), o TCU

afirma que o documento e outras práticas fomentadas pelo órgão não devam ser tomados como fórmula prescritiva, uma vez que as práticas de governança podem ser implementadas de maneiras diferentes e com níveis de complexidade diversos, dependendo das necessidades de cada organização, dos objetivos mais relevantes e dos riscos a eles associados, para que as práticas possuam formato e nível de complexidade adequados para o alcance dos objetivos e tratamento dos riscos, de acordo com a realidade, evitando a implementação de controles cujos custos superem possíveis benefícios.

Ressalta-se que a ressalva do TCU de que o documento e outras práticas do órgão não devem ser tomados como fórmula prescritiva foi inserida no referencial após a análise crítica de Cavalcante e Pires (2018). Os autores apresentam a ideia de uma abordagem prescritiva formal de boa governança. Segundo eles, a expressão “boa governança” (good governance), criada pelo Banco Mundial, buscou disseminar “boas práticas de políticas públicas fundamentadas em prescrições de instituições, ações e recursos necessários para o que deve ser um governo efetivo em um contexto democrático” (CAVALCANTE; PIRES, 2018, p. 7). Os autores explicam que organismos multilaterais como o Banco Mundial passaram a medir e publicar indicadores de governança. Essa medição também foi adotada por organizações públicas, como o TCU por exemplo, com o intuito de gerar conhecimento capaz de subsidiar prescrições à difusão de boas práticas de gestão e de políticas públicas.

Nessa linha, a efetivação das ações de governo é considerada sob a perspectiva de um conjunto de requisitos funcionais que supostamente culminam em um governo mais efetivo. Prevalece uma forte conotação prescritiva de padrões e caminhos a seguir na direção de aprimoramento. Os autores explicam que essa opção vem sendo criticada por ser uma abordagem ingênua e irrealista. Em contraposição à abordagem prescritiva formal de boa governança, os autores apresentam a abordagem da governança como perspectiva analítica. Segundo eles, a ideia transcende as definições específicas e situadas em nichos. A perspectiva analítica seria uma “orientação para o estudo e a reflexão sobre a atuação de organizações e suas relações com os ambientes nos quais se inserem” (CAVALCANTE; PIRES, 2018, p. 8).

Busca-se entender como se articulam os atores, interesses, estruturas, mecanismos e instrumentos na organização e a condução do processo de formulação e implementação de políticas públicas. Ademais, segundo os autores, a perspectiva analítica pode explicar as diferenças encontradas entre os arranjos de governança e seus fatores subjacentes, bem como as razões de suas transformações. Desse modo, a governança não é um modelo prescritivo, uma receita a ser executada, mas um instrumento de análise que permite diagnosticar e problematizar a dinamicidade da organização e atuação do Estado. Nesse sentido, os autores

explicam que essa dinamicidade que a perspectiva analítica apresenta faz com que a governança se constitua em um ambiente para reflexão e ação estratégica de governos e que teria como finalidade produzir as capacidades necessárias para a efetivação da ação governamental.

Nesse contexto, os órgãos de controle (externo e interno) têm sido vistos como importantes agentes fomentadores da governança pública (TEIXEIRA; GOMES, 2019).

3.1 Sistema de Gestão de Riscos e Controles Internos

Inserido na temática governança pública, o sistema de gestão de riscos e controles internos é previsto expressamente no Decreto Federal nº 9.203/2017 que estabelece de forma enfática, nos artigos 2º e 17, que cabe à alta administração, estabelecer, direcionar, monitorar e aprimorar o processo e os sistemas de gestão de riscos e controles internos.

O próprio decreto conceitua gestão de riscos como o processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração, que contempla as atividades de identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização, destinado a fornecer segurança razoável quanto à realização de seus objetivos. Quanto aos controles internos, a norma determina que sejam estabelecidos controles internos proporcionais aos riscos, de maneira a considerar suas causas, fontes, consequências e impactos, observada a relação custo-benefício.

A Instrução Normativa Conjunta MP CGU nº 01/2016 (BRASIL, 2016) usa a expressão controles internos da gestão. Segundo a IN, esses controles seriam um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas, entre outros, organizados de forma integrada e sistematizada pela alta administração e pelos servidores, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança para que os objetivos da organização sejam alcançados.

Entidades certificadoras como a Associação Brasileira de Normas Técnicas conceitua risco, nos termos da ISO 31000:2018 como “o efeito da incerteza nos objetivos” (ABNT, 2018). A referida norma fornece diretrizes sobre o gerenciamento de riscos enfrentados pelas organizações. Segundo o documento, “gerenciar riscos é parte da governança e liderança, e é fundamental para a maneira como a organização é gerenciada em todos os níveis. Isto contribui para a melhoria dos sistemas de gestão” (ABNT, 2018, p. 6). O texto reforça que o propósito da gestão de riscos é criar e proteger valor, melhorando o desempenho, encorajando a inovação e apoiando o alcance de objetivos. Referida norma tem sido adotada como

referência por alguns órgãos centrais de controle interno (CGU, 2018; DISTRITO FEDERAL, 2016; GOIÁS, 2021; MATO GROSSO, 2019).

Miranda (2021) explica que a expressão controles internos refere-se ao conjunto de políticas, procedimentos e atividades que a administração de uma organização implementa para gerenciar seus objetivos, mediante o tratamento de riscos a eles associados. A ideia está alinhada com o conceito adotado pelo COSO (2013) no sentido de ser um processo conduzido pela estrutura de governança de uma organização, desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Pode-se dizer que os controles internos estabelecidos no decreto referem-se à primeira e à segunda linhas apresentadas no modelo das três linhas desenvolvido pelo IIA (2020).

Referido modelo busca auxiliar as organizações a identificar estruturas e processos que melhor contribuem para o atingimento dos objetivos e facilitam uma forte governança e gerenciamento de riscos. Atualmente, ele tem sido adotado como referência de boa prática internacional por diversas unidades centrais de controle interno no País, com destaque para o Governo Federal que adota o modelo no Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental, aprovado pela Instrução Normativa nº 3 de 2017 da Secretaria Federal de Controle Interno (BRASIL, 2017a).

Segundo o IIA, o modelo aplica-se a todas as organizações e é otimizado por:

- Adotar uma abordagem baseada em princípios e adaptar o modelo para atender aos objetivos e circunstâncias organizacionais.
- Focar na contribuição que o gerenciamento de riscos oferece para atingir objetivos e criar valor, bem como questões de “defesa” e proteção de valor.
- Compreender claramente os papéis e responsabilidades representados no modelo e os relacionamentos entre eles.
- Implantar medidas para garantir que as atividades e os objetivos estejam alinhados com os interesses priorizados dos *stakeholders*. (IIA, 2020)

O Modelo é baseado em seis princípios:

1. Princípio da Governança: Exige que as organizações tenham estruturas e processos apropriados que permitam prestação adequada de contas, ações com foco no atingimento dos objetivos da organização por meio de tomada de decisões sustentadas em gestão de riscos, avaliação e assessoria por uma função de auditoria interna independente.

2. Papéis do órgão de governança: Segundo esse princípio, o órgão de governança garante que os objetivos e atividades organizacionais estejam alinhados com os interesses dos *stakeholders*. Para isso, o órgão de governança delega responsabilidades e oferece recursos à gestão para atingir os objetivos organizacionais, bem como estabelece e supervisiona uma função de auditoria interna independente.
3. Gestão e os papéis da primeira e segunda linhas: A gestão para alcançar os objetivos da organização compreende os papéis da primeira e da segunda linhas. A primeira linha está diretamente alinhada com a entrega de produtos e serviços aos clientes, incluindo funções de apoio. A segunda linha fornece assistência no gerenciamento do risco.
4. Papéis da terceira linha: Desempenhado pela auditoria interna que presta avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos. Ela reporta seus achados à gestão e ao órgão de governança.
5. Independência da terceira linha: Princípio fundamental para garantir objetividade, autoridade e credibilidade para a auditoria interna. Essa independência é estabelecida por meio de prestação de contas ao órgão de governança, acesso irrestrito a pessoas, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho, e liberdade de viés ou interferência no planejamento e execução das atividades de auditoria.
6. Criando e protegendo valor: Segundo esse princípio, o desenvolvimento integrado de todos os papéis contribuem para a criação e proteção de valor. O alinhamento das atividades por meio da comunicação, cooperação e colaboração garante confiabilidade, coerência e transparência das informações necessárias para a tomada de decisões baseada em riscos.

Figura 5: Modelo das 3 Linhas do IIA



Fonte: IIA, 2020

No Modelo, o IIA apresenta os principais papéis que amplificam os princípios apresentados anteriormente.

O órgão de governança envolve os *stakeholders* e apresenta as contas da organização a eles. Também cultiva uma cultura de promoção da ética e da responsabilidade, bem como estabelece estruturas e processos para governança, delega responsabilidades e assegura recursos à gestão para alcançar os objetivos organizacionais. É esse órgão que define o apetite a riscos e supervisiona o gerenciamento de riscos. Também supervisiona a terceira linha.

Na gestão, a primeira linha lidera e dirige ações (incluindo gerenciamento de riscos) e aplicação de recursos para atingir os objetivos da organização. Também mantém comunicação contínua com o órgão de governança, estabelece estruturas e processos para o gerenciamento de operações e riscos (incluindo procedimentos de controles internos) e garante a conformidade legal, regulatória e ética.

Ainda na gestão, a segunda linha fornece expertise complementar, apoio, monitoramento e questionamento quanto ao gerenciamento de riscos. Também fornece análises e reporta sobre adequação e eficácia do gerenciamento de riscos.

A terceira linha, auditoria interna, mantém a prestação de contas perante o órgão de governança e a independência das responsabilidades da gestão. Também realiza avaliação e assessora à gestão e ao órgão de governança para apoiar o alcance dos objetivos organizacionais e promover melhorias contínuas. Por fim, reporta ao órgão de governança prejuízos à independência e objetividade e implanta salvaguardas quando necessário.

O IIA destaca que a independência da terceira linha é determinante e que, para tanto, ela deve se diferenciar das outras funções, não podendo tomar decisões ou desempenhar ações que façam parte das responsabilidades da gestão.

Conforme mencionado anteriormente, há uma distinção entre os controles internos (a cargo dos gestores) e auditoria interna (atividade independente de apoio à gestão).

3.2 O Sistema de Controle Interno Brasileiro: Trajetória Normativa

Na Administração Pública Brasileira, a CR/1988 (Brasil, 1988) refletiu a ideia de que o controle constitui-se um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Daí estabeleceu-se uma engrenagem com múltiplos atores - Poder Legislativo, Ministério Público, Tribunais de Contas, Sociedade Civil, Controle Interno; e um complexo mecanismo de atuação de controle político, judicial ou administrativo (FERRAZ; PAULA, 2021), propiciando uma teia de multiplicidade institucional (CARSON; PRADO, 2016).

O controle governamental no Brasil compõe-se de dois grandes blocos: o externo e o interno. Braga e Santos (2016) explicam que o controle externo é realizado por órgão estranho à organização fiscalizada, enquanto o controle interno é desenvolvido no interior da organização e pode ter um caráter mais contínuo, globalizante e preventivo. No que se refere ao SCI, assume funções de controle interno, de supervisão e promoção da melhoria desses controles, tendo atualmente o paradigma das três linhas (IIA, 2020) como o mais aceito pelos auditores internos.

A Carta Magna (BRASIL, 1988) define as finalidades do SCI: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres; apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Como se observa, na origem, tratar de controle interno significava automaticamente trazer para o centro do debate a atividade de auditoria, prevista no ordenamento jurídico. A pesquisa indica que as unidades centrais de controle interno têm absorvido outras macrofunções, além da auditoria interna, como transparência, ouvidoria, correição, integridade, prevenção e combate à corrupção, nos moldes do modelo federal implementado pela CGU (MACHADO; PASCHOAL, 2016; RIBEIRO; MACHADO, 2020; VIOL, 2021a). Contudo, em razão da própria disposição constitucional que definiu o controle interno como um sistema mas não estabeleceu sua estruturação, este modelo não é padronizado em toda a federação (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019; FERRAZ; PAULA, 2021).

Oliveira (2020) descreve que a atividade de auditoria interna governamental é desenvolvida no Brasil desde 1921, quando houve o marco da introdução da contabilidade pública, trazendo o controle contábil com maior vigor ao país. Posteriormente, a Lei n. 4.320/64 estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, referindo-se ao controle interno relativo ao Controle da Execução Orçamentária. A Constituição de 1967 estabeleceu na administração pública federal uma estrutura formal para o controle interno. Algumas outras normas dispuseram sobre a atividade de controle interno, em especial sobre auditoria, mas o modelo concentrado de controle foi implementado pela instituição da Secretaria Central de Controle Interno (Decreto n. 84.362/1979).

O Decreto n. 84.362 estabeleceu as competências da Secretaria Central de Controle Interno (Secin/Seplan), que passou a ser o órgão central dos sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria. O inciso II do mencionado artigo diz que a Secin “executará em caráter exclusivo a atividade de auditoria contábil e de programas, tanto dos órgãos da administração direta quanto de entidades da administração indireta, sem prejuízo da supervisão ministerial”, destaca Balbe (2013). Para o autor, o “Modelo Secin” durou cerca de cinco anos apenas - no final do governo militar, a Secretaria foi transferida ao Ministério da Fazenda (Decreto n. 91.150, em 15/3/1985). Contudo, a despeito do curto espaço de tempo, o modelo representou uma importante contribuição para o SCI centralizado e próximo ao Presidente da República, como se conhece hoje.

Em 1986, o Decreto n. 92.452 extinguiu a Secretaria Central e criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), reestruturando mais uma vez o SCI. O Sistema passou por um processo de desconcentração e as auditorias passaram a ser executadas, preferencialmente, pelas Secretarias de Controle Interno de cada ministério. A STN tinha como atribuições a orientação normativa, a supervisão técnica e a fiscalização específica dos órgãos setoriais do

Sistema de Auditoria. Após a publicação da Carta Magna de 1988, somente em 1994, foi estruturada a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que passou a avaliar políticas públicas, marcando, assim, uma nova forma de atuação da auditoria interna que deixava de exercer apenas os controles contábeis. Balbe (2013) afirma que:

O Modelo SFC, instituído em 1994 e fortalecido ao longo dos quase 10 anos subsequentes, ficou marcado pelas seguintes características: descentralização geográfica e centralização organizacional; efetiva capacidade de coordenação do sistema pelo órgão central; e predominância da fiscalização concomitante (Olivieri, 2008:102). A nova configuração do SCI, balizada pela postura preventiva estava alinhada com o contexto de mudanças da administração pública da época, notadamente com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. (Balbe, 2013, p. 78)

A Lei Complementar n. 101 de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também previu a atuação do controle interno quando dispôs, em seu artigo 59, que o Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas estaduais, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público fiscalizariam o seu cumprimento.

Ainda no ano de 2000, o Decreto Federal n. 3.591/2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal já sinalizava que as atividades a cargo do SCI destinavam-se a subsidiar o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas. Percebe-se, aqui, a presença da ideia de que o SCI deveria contribuir para o aprimoramento da gestão.

A Instrução Normativa SFC n. 1 de 2001, que definiu diretrizes, princípios, conceitos e aprovou normas técnicas para a atuação do SCI do Poder Executivo Federal, ao falar do planejamento das ações do SCI, já abordava os riscos como critério para a hierarquização dos programas governamentais, bem como dispunha de sua perspectiva preventiva. A norma ainda definiu auditoria interna como um conjunto de procedimentos que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada, bem como que os trabalhos de auditoria interna têm como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (ALVES; MORAES JÚNIOR; 2016; HEINZ; ALVES; RORATTO; DIAS, 2019).

A CGU nasceu em 2003 com a Medida Provisória n. 103, instituindo o termo Controladoria e o fato de seu titular ser Ministro de Estado do Controle e da Transparência. Destaca-se o fortalecimento do controle social, o aumento da transparência e a maior articulação interinstitucional. No que se refere à articulação interinstitucional, a CGU passou

a participar de operações de combate à corrupção em parceria com a polícia, com o ministério público e outros órgãos. A partir de 2007, a CGU, mesmo com a postura firme de combate à corrupção (MACHADO; PASCHOAL, 2016; VIOL, 2021a), passou a reforçar o controle interno de caráter preventivo (SILVA; ABREU; COUTO, 2017).

A Portaria n. 1.045 de 2015 publicou as Deliberações da Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), propostas em 2014, que preconizavam a quantificação e registro dos benefícios do controle interno, de modo a apurar os impactos positivos da implementação das suas recomendações pelos gestores públicos, bem como a prática de reunião de busca conjunta de soluções pelos órgãos integrantes do SCI, nas ações de controle. Tais deliberações estão alinhadas com o papel de aperfeiçoamento da gestão vislumbrado pelo SCI, bem como com uma atuação colaborativa e preventiva.

Ainda em 2015, a Instrução Normativa n. 24, que dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), estabeleceu em seu artigo 3º que, na elaboração do PAINT, a unidade de auditoria interna deveria considerar o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o programa de integridade e o gerenciamento de riscos corporativos, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade.

Em 2016, foi publicada a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01/2016 que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. A referida norma conceitua auditoria interna como atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Segundo a norma, a auditoria interna 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.

A norma ainda menciona expressamente o então modelo das três linhas de defesa apresentado pelo IIA (2020) e estabelece que as auditorias internas se constituem na terceira linha de defesa das organizações. A instrução ainda explica que compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos.

Importante ressaltar a definição do SCI adotada pela norma, segundo a qual compreende atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão

dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a CGU. Conforme a norma, não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade. A instrução ainda chama a atenção para que os controles internos da gestão não devem ser confundidos com as atividades do SCI relacionadas no artigo 74 da CR/1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização.

Em 2017, o TCU proferiu o Acórdão n. 1.171/2017 – TCU - Plenário. O trabalho de levantamento teve como um dos objetos fiscalizar a atividade de auditoria interna da Administração Direta do Poder Executivo Federal. Na oportunidade, o órgão de controle externo analisou as competências da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão de auditoria interna subordinado à CGU, e concluiu que as competências atribuídas à SFC pela legislação são compatíveis com os padrões internacionais da auditoria interna e que havia intenção da SFC em convergir aos padrões internacionais, possuindo fundamento jurídico para adotar o padrão internacional de auditoria interna preconizado pelo IIA.

No que se refere à adesão do exercício da atividade de auditoria interna da SFC aos padrões internacionais, o TCU verificou que o órgão atendia a alguns padrões, porém não atendia ou atendia parcialmente a outros. Nesse sentido, o tribunal recomendou que a SFC disciplinasse e sistematizasse seus processos de trabalho, para que, na medida do possível, passassem a convergir com as normas internacionais de auditoria interna, especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria, identificadas no relatório que fundamentou o acórdão, em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança.

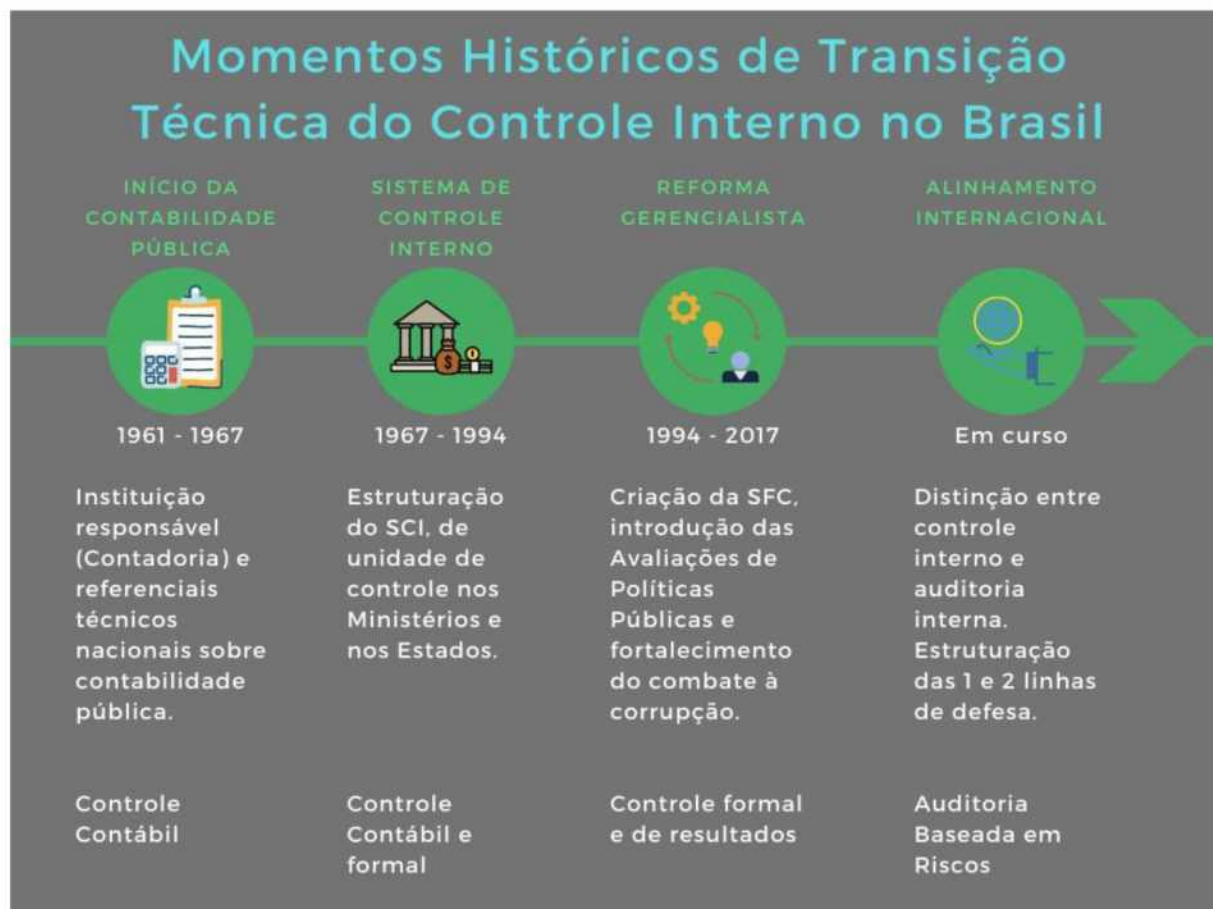
Ainda em 2017 foram publicadas as Instruções Normativas n. 03/2017 e n. 08/2017 da Secretaria Federal de Controle da Controladoria-Geral da União (CGU) que dispõem, respectivamente, sobre o Referencial Técnico e sobre o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. A IN n. 03/2017 estabelece que a atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco. A partir desta análise, pode-se dizer que o modelo adotado

pela CGU está alinhado com as normas internacionais de auditoria, uma vez que a instrução normativa trata expressamente das três linhas quando aborda a abrangência da auditoria interna governamental.

Em 2021, o Governo Federal publicou a Lei n. 14.129/2021 que dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública, reforçando tais premissas quanto à auditoria interna.

Para interpretar a trajetória normativa, recorreu-se à síntese de Oliveira (2020) no Figura 6 quanto aos momentos históricos de transição técnica do controle interno no Brasil.

Figura 6: Momentos Históricos de Transição Técnica do Controle Interno no Brasil



Fonte: Dados da pesquisa, a partir de Oliveira (2020)

Na próxima seção serão avaliados aspectos e conceitos relacionados à auditoria interna governamental e à auditoria interna governamental baseada em riscos.

3.3 Auditoria Interna Governamental e Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos

Conforme consta do Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017a), auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, que busca adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ainda segundo o Referencial, deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, partindo de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. Tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco.

Castro (2018) afirma que, pública ou privada, a auditoria interna tem a missão de assessorar a alta administração no desempenho de suas funções, por meio do exame e avaliação da adequação e eficácia dos controles internos, entre outras funções.

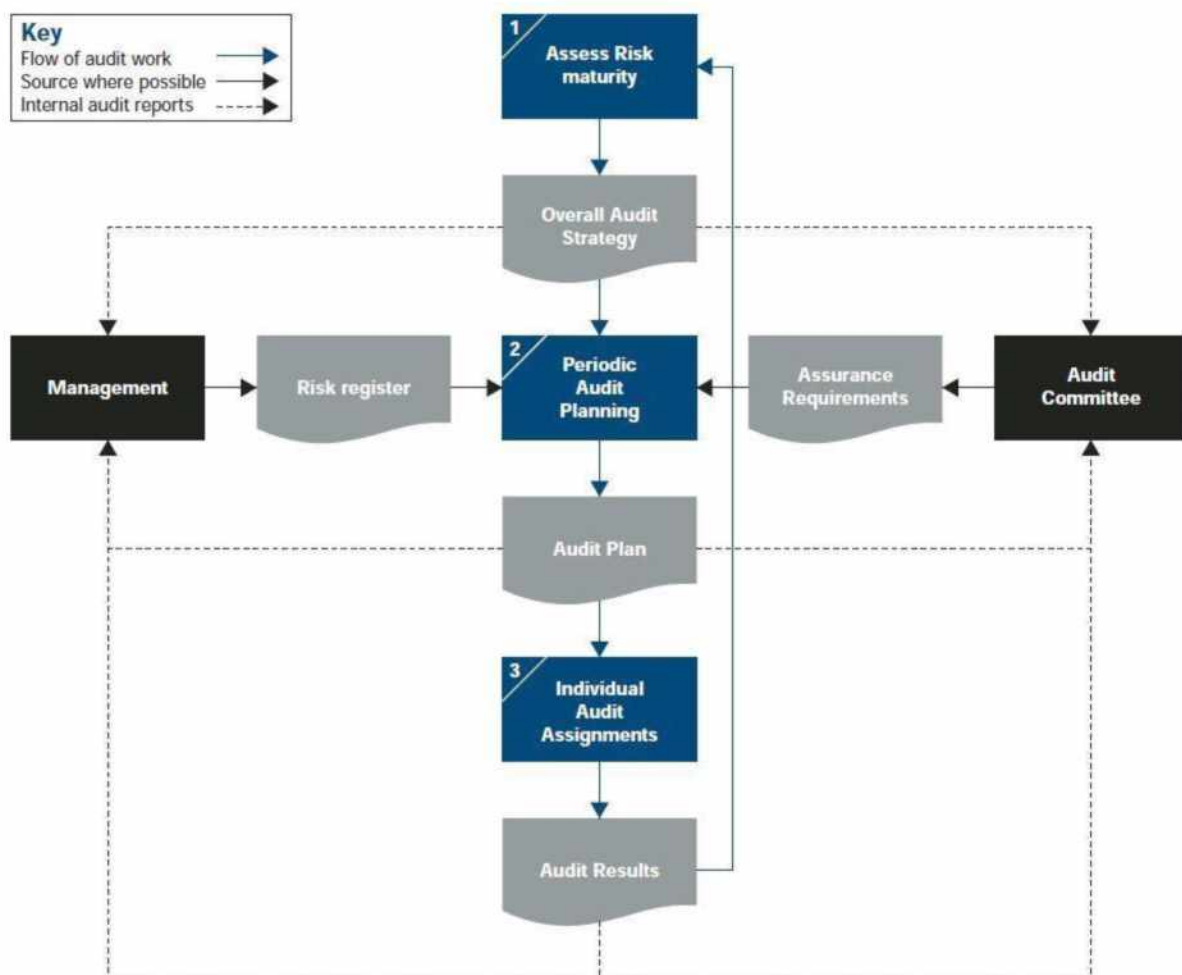
No bojo do aprimoramento das funções de controle, conforme explicitado anteriormente, a legislação nacional vem ganhando novos contornos. Em 2017, houve ênfase na distinção entre controle interno (a cargo dos gestores) e auditoria interna (atividade independente de apoio à gestão). Com o alinhamento da normativa nacional às normas internacionais ocorrido nesta época, a função de auditoria foi fortalecida como avaliadora e consultora independente, cujo foco principal é a melhoria da gestão (agregar valor), a partir da incorporação mais clara dos elementos riscos e governança à equação do controle (FERRAZ; PAULA, 2021).

Na mesma linha, o IIA apresenta a missão da auditoria interna como aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) objetivos baseados em riscos.

No que se refere à Auditoria Interna Baseada em Riscos, o IIA, em sua Declaração de Posicionamento sobre o Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos Corporativos (2009), explica que a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação (*assurance*) e de consultoria. Em relação ao gerenciamento de riscos corporativos, tem como papel principal fornecer avaliação objetiva (*objective assurance*) quanto à eficácia do gerenciamento de riscos. A ideia é que a auditoria interna forneça avaliação objetiva (*objective assurance*) de que os maiores riscos do negócio são gerenciados adequadamente e fornecer a avaliação (*assurance*) de que a estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno está operando eficazmente.

No documento *Risk based internal auditing*, o IIA (2021) define auditoria interna baseada em risco como uma metodologia que liga a auditoria interna a uma estrutura de gerenciamento de riscos da organização. A auditoria interna baseada em riscos garante ao conselho que os processos de gerenciamento de riscos funcionam de forma eficaz, em relação ao apetite ao risco. A auditoria baseada em riscos busca, em todas as etapas, reforçar as responsabilidades da administração e do conselho para gestão de riscos (IIA, 2021). Segundo o IIA, se a estrutura de gerenciamento de riscos for muito imatura ou não existir, a organização não está pronta para a auditoria interna baseada em riscos. Mais ainda, para a organização, o sistema de controle interno da organização é ruim. Nesse cenário, cabe aos auditores internos promover boas práticas de gestão de risco para melhorar o sistema de controle interno.

Figura 7: Visão Geral das Etapas da Auditoria Interna Baseada em Riscos



Fonte: IIA, 2021

A CGU, em 2020, publicou a “Orientação Prática: plano de auditoria interna baseada em riscos”, por meio do qual aborda apenas os procedimentos relativos à fase de planejamento anual da atividade de auditoria interna baseada em riscos. O documento dispõe que o

planejamento deve ser realizado com base no (i) entendimento da unidade auditada, (ii) definição do universo da auditoria, (iii) avaliação da maturidade da gestão de riscos e (iv) seleção de trabalhos de auditoria com base em riscos.

Griffith (2015) define esta maturidade como o nível em que uma abordagem robusta (ou não) de gestão de risco foi adotada e aplicada pela gestão em toda a organização para identificar, avaliar, decidir sobre as respostas e relatar as oportunidades e ameaças que afetam a realização dos objetivos da organização. Assim, a abordagem da auditoria baseada em riscos será impactada em razão dessa maturidade.

Conforme mencionado anteriormente, o TCU, em 2017, recomendou, entre outras questões, que a CGU disciplinasse e sistematizasse os processos de trabalho na direção de convergir com as normas internacionais de auditoria interna especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria identificadas quanto à metodologia para avaliação dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança. Desde então, a CGU tem adotado uma série de medidas nesse sentido, como capacitações, a publicação de normas, elaboração de manuais, adoção do modelo internacional *Internal Audit Capability Model for the public sector* (IA-CM), dentre outras medidas (OLIVEIRA, 2019).

Em 2018, o TCU publicou o Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (TCU, 2018). No documento o órgão de controle externo apresenta algumas abordagens do risco nos trabalhos do TCU: a) Avaliação de riscos para o plano de controle externo que busca revelar quais situações são mais importantes e requerem a atuação do TCU, selecionar os objetos de controle expostos a maiores riscos e estabelecer prioridades para as ações de controle externo; b) Avaliação de riscos em levantamentos que avalia riscos relacionados a um objeto específico de controle externo, com o objetivo de revelar as áreas desses objetos que estão expostas a riscos significativos, analisar como a gestão responde a esses riscos, com vistas a priorizá-las para futuros trabalhos, bem como avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações; c) Avaliação de riscos em auditorias, realizada na fase de planejamento das auditorias, com objetivo de subsidiar a definição do escopo e as questões de auditoria (objetivos de auditoria específicos), selecionar os procedimentos de auditoria que sejam os mais eficientes e eficazes para abordá-los e determinar a sua natureza, época e extensão, a fim de reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas e fornecer um relatório de auditoria que seja inadequado às circunstâncias; d) Auditoria de gestão de riscos que busca avaliar a maturidade da gestão de riscos em organizações públicas e identificar os aspectos que necessitam ser aperfeiçoados, mediante avaliação dos princípios, da estrutura e demais elementos do processo de gerenciamento de riscos colocados em prática pela organização para

identificar, analisar, avaliar, tratar e comunicar riscos que possam impactar o alcance dos seus objetivos e, por conseguinte, os resultados que devem ser entregues à sociedade na forma de bens e serviços públicos. As práticas “a”, “c” e “d” podem ser identificadas em alguns órgãos centrais de controle interno também.

No âmbito do controle interno, verifica-se que o processo de alinhamento das normativas ao contexto internacional ocorre por meio do Conselho Nacional de Controle Interno (Conaci), que dissemina a ideia de que o propósito das unidades centrais de controle interno é agregar valor à gestão, sendo a auditoria baseada em riscos destacada como uma importante atividade. Nesse sentido, em 2019, publicou as resoluções n. 006/2019 e n. 007/2019 que aprovaram, respectivamente, o modelo IA-CM como referencial metodológico para os seus órgãos membros e o “Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal”, como referencial teórico.

O IA-CM (Modelo de Capacidade de Auditoria Interna para o setor público) foi desenvolvido em 2009 pelo IIA com apoio do Banco Mundial. Em 2017, a metodologia foi atualizada. O modelo é um framework internacionalmente reconhecido que se propõe identificar os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva, considerando as necessidades da administração da organização. Segundo o IIA, é um modelo universal baseado na infraestrutura internacional de práticas profissionais do IIA (IPPF). O IA-CM funciona como uma ferramenta estratégica, uma estrutura para auto avaliação e avaliações externas e um plano para o desenvolvimento ordenado da auditoria interna governamental. O modelo está estruturado em uma matriz (Matriz de 1 Página) e contém 5 níveis de maturidade, 6 elementos de auditoria e 41 macroprocessos-chaves (KPA - *key process areas*) vinculados a esses níveis e elementos (Conaci, sem data).

Figura 8: Matriz de 1 Página - Modelo IA-CM

Matriz de Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de pessoas	Práticas profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 – Otimizado	AI reconhecido como agente chave de mudança - KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais - KPA 5.3 Projeção da força de trabalho - KPA 5.2	Melhoria Contínua de Práticas Profissionais - KPA 5.5 Planejamento estratégico da AI - KPA 5.4	Resultado e valor alcançados para a organização - KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes - KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI - KPA 5.8
Nível 4 – Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles - KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão - KPA 4.4 A Atividade de AI apoia classes profissionais - KPA 4.3 Planejamento da força de trabalho - KPA 4.2	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização - KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas - KPA 4.6	CAI aconselha e influencia a mais Alta Gerência - KPA 4.7	Supervisão independente das Atividades de AI - KPA 4.8
Nível 3 – Integrado	Serviços de consultoria - KPA 3.2	Criação de equipe e competência - KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade - KPA 3.7	Medidas de desempenho - KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão - KPA 3.12	CAI informa à Autoridade de Mais Alto Nível - KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / value-for-money - KPA 3.1	Profissionais qualificados - KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho - KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos - KPA 3.6	Informações de custos - KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI - KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão - KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI - KPA 3.14 Mecanismos de financiamento - KPA 3.13
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade - KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual - KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos - KPA 2.5	Orçamento operacional de AI - KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI - KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização - KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas - KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas - KPA 2.4	Plano de negócio de AI - KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido - KPA 2.9
Nível 1 – Inicial	Ad hoc, não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: CGU, Planilha de Avaliação do IA-CM, 2017.

Um dos macroprocessos-chaves do IA-CM é o planejamento da auditoria interna baseado em riscos (KPA A3.6). O nível 4 do framework estabelece como serviços e papel da auditoria interna a avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controle. O KPA 4.5 estabelece que a estratégia de auditoria alavanca a gestão de riscos da organização (IIA, 2009b). Segundo informações obtidas na página do Conaci, o IA-CM é ferramenta estratégica recomendada aos membros da organização, com o objetivo de fortalecer a atividade de Auditoria Interna Governamental no Brasil. Decorre de parceria instituída desde 2014 entre o Conselho e o Banco Mundial (World Bank). Em 2018, a Controladoria-Geral da União (CGU), a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) e o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) firmaram o Acordo de Cooperação Técnica nº 474/2018, visando a integração e troca de experiências relativas ao IA-CM. Em 2019, o Conaci aderiu ao Acordo.

Após a apresentação dos parâmetros teóricos, em continuidade a essa dissertação, o capítulo seguinte traz os procedimentos metodológicos.

4 PERCURSO METODOLÓGICO

4.1 Tipo de Pesquisa

O objetivo deste capítulo consiste em expor os procedimentos metodológicos utilizados na condução da pesquisa. São apresentadas a tipologia e as estratégias de pesquisa, as técnicas de coleta de dados e categorias de análise elencadas a partir da revisão teórica.

Trata-se de pesquisa qualitativa, descritiva, por meio de estudo de caso múltiplo (GODOY, 1995), analisando as atividades de auditoria baseadas em riscos em cinco organizações públicas de relevância nacional, para confirmar ou não os pressupostos da pesquisa, quais sejam: 1. A atividade de auditoria interna governamental na área pública brasileira tem seguido os modelos e normas internacionais; 2. A atividade de auditoria interna governamental é desenvolvida com foco no risco e no gerenciamento de riscos; 3. A atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos está institucionalizada por entes da esfera nacional e subnacionais.

Godoy (1995, p. 6) destaca que as pesquisas qualitativas “têm como preocupação fundamental o estudo e a análise do mundo empírico em seu ambiente natural”. Nessa abordagem valoriza-se o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo estudada”. Segundo a autora, a pesquisa qualitativa é descritiva, uma vez que a escrita ocupa um lugar fundamental tanto no processo de obtenção de dados quanto na disseminação de resultados.

O embasamento teórico da dissertação foi realizado a partir de revisão da literatura sobre o institucionalismo e sobre auditoria interna governamental baseada em riscos. Preliminarmente, entre dezembro de 2020 e abril de 2021, foi realizado um levantamento bibliográfico nas bases de dados Spell, Scielo e Capes. Esse levantamento retornou alguns artigos, dissertações e teses. Inicialmente a busca foi realizada pelas palavras-chave: controle interno, administração pública e gestão de riscos. Optou-se ainda por não utilizar a palavra-chave ou assunto auditoria pois pressupõe-se que tal temática está inserida no contexto do controle interno.

Na base da Spell a busca com as três palavras-chave simultaneamente não apresentou qualquer resultado. Assim, a palavra-chave gestão de riscos foi retirada da pesquisa e a plataforma retornou quatro resultados: Tashima (2017), Alves; Moraes Júnior (2016), Mota; Dantas (2015), Nascimento (2003). O estudo de Nascimento (2003) levou ao artigo de Silva; Abreu; Couto (2017). Com as palavras-chave controle interno e gestão de riscos foi

encontrado apenas o trabalho de Bona; Borba; Miranda (2020). Nova pesquisa com as palavras-chave controle interno, setor público e gestão de riscos foi realizada e retornou o seguinte resultado: Klein Júnior (2020). Na sequência, foram pesquisadas as seguintes palavras-chave: controle interno e setor público. A plataforma retornou, além do artigo anterior, o seguinte resultado: Beuren; Zonatto (2014) e Gattringer; Marinho (2020).

Na plataforma Scielo, a pesquisa foi realizada em todos os índices com as seguintes palavras-chave: controle interno, administração pública e gestão de riscos. A busca retornou os seguintes achados: Beuren; Zonatto (2014) e Heinz; Alves; Roratto; Dias (2019).

Na plataforma dos Periódicos CAPES, inicialmente a pesquisa foi feita no ambiente aberto ao público² e encontrou-se algumas dificuldades. Em um primeiro momento, a busca foi feita somente com a palavra-chave controle interno. A plataforma retornou mais de 1700 achados. Depois a busca foi feita com as palavras-chave controle interno e administração pública e retornou mais de 2000 achados. Na sequência, a busca foi feita com os termos controle interno e gestão de riscos e retornou 1038 resultados. Em razão do volume, não foi possível avaliar todo o conteúdo. À medida que se avançou nas páginas de resultado, os resultados deixaram de ter relação com o tema de pesquisa e o avanço nas páginas foi interrompido. Os principais achados identificados foram os seguintes: Oliveira (2014), Almeida; Pinho; Machado (2019), Dantas; Rodrigues; Marcelino; Lustosa (2010), Freire; Batista (2018), Mascarenhas Bisneto; Fraga; Borges (2015), Moraes; Oliveira; Niwa (2013), Ferreira (2016), Monteiro (2015), Cordão; Ramos (2014), Sousa; Souto; Nicolau (2017), Daher, Machado, Calvacante, Miranda (2017), Mota (2018), Soares; Rodrigues Júnior (2019), Klein Júnior (2020), Rodrigues; Santos; Niyama; Souza (2020) e Montoya (2016).

Posteriormente, foi realizado acesso ao ambiente restrito do portal CAPES e a pesquisa foi refeita por assunto. Foram utilizadas as palavras-chaves controle interno e gestão de riscos. O sistema retornou 21 artigos, sendo que alguns deles já haviam sido identificados, enquanto outros não se referiam ao setor público. Desse modo, foram preliminarmente avaliados também os seguintes trabalhos: Almquist; Grossi; Van Helden; Reichard (2013), Araújo; Callado (2020), Cappellesso; Figueiredo; de Lima (2016), Pereira Santan; Ferreira Silva (2020), Brito; Pimenta; Souza; Cruz (2017), Silva; Gomes; Araújo (2014).

² Disponível em: http://www-periodicos-capes-gov-br.ez1.periodicos.capes.gov.br/index.php?option=com_pmetabusca&mn=88&smn=88&type=m&metalib=aHR0cHM6Ly9ybnAtcHJpbW8uaG9zdGVkLmV4bGlicmlzZ3JvdXAuY29tL3ByaW1vX2xpYnJhenkvbGlid2ViL2FjdGlvbi9zZWYy2guZG8/dmlkPUNBUEVTX1Yx&Itemid=124. Acesso em fevereiro de 2021.

Após a análise preliminar dos achados nas bases de dados Spell, Scielo e Capes, foi realizado ainda um novo levantamento na base de conhecimento da CGU³ com as palavras-chave auditoria baseada em riscos e gestão de riscos. Este mostrou-se necessário diante do grande volume de material relacionado com o setor privado no levantamento preliminar. A pesquisa retornou os seguintes achados: Pereira (2020), Oliveira (2020), Ribeiro (2019), Muniz (2017), Vivas (2020), Oliveira (2020), Caldeira; Oliveira; Santos (2020), Rosário; Silva; Fattori; Neves (2020) e Castro (2016).

O levantamento realizado nas bases de dados Spell, Scielo e Capes foram inseridos no quadro que consiste no Apêndice D do presente trabalho, no qual consta uma análise preliminar dos trabalhos levantados. A partir do arcabouço teórico foi delineado o seguinte aparato de análise.

4.2 Modelo de Análise

Na presente pesquisa, pretende-se adotar como uma das lentes teóricas o Novo Institucionalismo Sociológico. Conforme apresentado por Hall e Taylor (2003), esta escola explica porque determinadas organizações escolhem determinado conjunto de formas, procedimentos ou símbolos institucionais. Destacam-se como características do Novo Institucionalismo Sociológico a ideia de regras, normas e procedimentos formais; as relações entre as instituições e as ações individuais; e, principalmente, a ideia de “legitimidade” de certos arranjos institucionais. Os autores explicam que, nesta escola, é desenvolvida uma concepção mais ampla das razões pelas quais uma instituição pode ser escolhida, para além da eficácia, passando a considerar esforços interativos de interpretação e a legitimidade social. Esse enfoque, segundo eles, permite explicar os numerosos casos de ineficácia constatados em instituições sociais e políticas. Em que pese o novo institucionalismo sociológico deixar de lado a perspectiva de poder (PETER; HALL, 2003; CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005; PECL, 2006), entende-se que essa vertente do novo institucionalismo pode contribuir para a análise que se pretende desenvolver, uma vez que verificar-se-á o processo de institucionalização da auditoria governamental baseada em riscos a partir da análise de práticas culturais (atores e campos organizacionais) e da busca pela legitimação deste modelo pelas auditorias internas governamentais, inclusive como mito e

³ Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/>.

cerimônia (MEYER, ROWAN, 1977) e as práticas de isomorfismo apresentadas por DiMaggio e Powell (2005).

Busca-se verificar as perspectivas teóricas sobre campos organizacionais apresentadas por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006), e a ideia de campo como esfera institucional de interesse em disputa, a partir da qual irá se verificar como determinadas organizações exercem forte influência no campo organizacional onde se fomenta a adoção da auditoria interna governamental baseada em riscos.

Tolbert e Zucker (1999) realizam uma análise dos processos de institucionalização, a partir dos estudos da fenomenologia de Berger e Luckmann (1967) que identificaram a institucionalização como um processo central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros.

Conforme apontado por Peci (2006), o estudo de Zucker (1977) marca uma forma distinta de lidar com a institucionalização e o conceito de instituição. Peci (2006) discorre que a linha de estudo de Zucker privilegia o nível micro de análise institucional, a interação interpessoal como foco de pesquisa, bem como uma visão processual da institucionalização, com vários níveis.

Para Tolbert e Zucker (1999) o conjunto de processos sequenciais – habituação, objetificação e sedimentação –, conforme apontado anteriormente, sugere variabilidade nos níveis de institucionalização, implicando que alguns padrões de comportamento estão mais sujeitos à avaliação crítica, modificação e até eliminação.

A partir da análise do desenho apresentado por Tolbert e Zucker (1999), busca-se compreender como se configura a institucionalização da auditoria baseada em riscos na área pública. Nessa linha, serão identificadas as etapas e procedimentos da auditoria baseada em riscos, bem como verificados os estágios pré-institucional, semi-institucional e de total institucionalização nas atividades de auditoria interna baseadas em riscos desenvolvidas pelos órgãos selecionados para os estudos de caso. Assim, será possível avaliar se a cultura de gerenciamento de riscos na administração pública já é uma realidade.

Considerando a necessidade de incorporar a perspectiva de poder para ampliar a análise organizacional a partir da lente teórica do novo institucionalismo, busca-se abordar no presente trabalho alguns aspectos relacionados à dinâmica de poder. Assim, verificar-se-á se as práticas das atividades de auditoria interna governamental baseada em riscos são institucionalizadas e se são necessárias e úteis a algum exercício de poder, considerando as fontes de poder, as perspectivas de tomadas de decisão (PECI; VIEIRA; CLEGG, 2006). Pretende-se, também, identificar as lógicas institucionais apresentadas por Thornton e Ocasio

(2008) e buscar compreender as interrelações entre as instituições, indivíduos e organizações que refletem na adoção e implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos.

Serão consideradas, também, as ideias de capital institucional e de “atores com poder” apresentadas por Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019). A partir da análise feita por eles, buscar-se verificar se há apoio à mudança vindo de atores com poder no campo organizacional. Esse apoio seria o capital institucional externo ou interno (condição para a adoção de novas práticas de administração e controle financeiro) que atua de forma complementar ao capital de recursos (que seriam ativos, estratégia etc. da organização). A existência de capital institucional, segundo os autores, seria fundamental e poderia sobrepôr à escassez de recursos, já que atores com poder poderiam se mobilizar para reunir os recursos necessários. Assim, analisa-se a existência de capital institucional externo e, principalmente, interno para a implementação da atividade de auditoria interna baseada em riscos.

Assim, a partir da literatura foram caracterizadas as categorias de análise considerando-se duas vertentes: 1) estrutura do controle interno e a atividade de auditoria interna governamental; e 2) institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. A classificação das categorias da pesquisa em duas vertentes teve por finalidade sistematizar o processo de coleta de dados empíricos e melhor estruturar a análise.

Quadro 4 - Variáveis da pesquisa quanto a estrutura do controle interno e a atividade de auditoria interna governamental

Vertentes	Dimensões de Análise	Elementos de Análise	Suporte Teórico
Estrutura	Liderança	Traços de Liderança	Bergamini (1994) DiMaggio e Powell (2005) Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019)
	Processos e macrofunções da unidade central de controle interno	Autonomia e Independência do órgão Subordinação do órgão na estrutura do ente Normatização sobre a estrutura e competências do órgão Quantitativo e perfil de servidores e auditores	Rodrigues, J. C., Mota dos Santos, T., Katsumi Niyama, J., Souza, A. (2020) Oliveira, D. F. de (2014) Klein Jr., (2020) Machado, Paschoal, (2016) Ribeiro, Machado (2020) Dantas, Rodrigues, Marcelino Lustosa (2010) Oliveira (2020) Alves, Moraes Júnior (2016) Heinz; Alves; Roratto; Dias (2019) Silva, Abreu e Couto (2017) Machado, Paschoal (2016) Ribeiro, Machado (2020) Rossoni, Machado-Da-Silva (2010) Viol (2021)

		Macrofunções de controle exercidas Reputação junto aos pares	
	Planejamento e Atividade de Auditoria Interna Governamental	Papel da Auditoria Interna Governamental Normas e Manuais que regulamentam a atividade de auditoria interna governamental Atividade de avaliação e de consultoria interna Existência de Plano Anual	Banco Mundial, Conaci (2020) Castro (2018) Oliveira (2020) IIA (2012) Conaci (2019) CGU (2017) CGU (2018)
	Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos	Conceito de Auditoria Baseada em Riscos Planejamento da ABR Riscos nos trabalhos individuais de auditoria ⁴ Maturidade em gerenciamento de riscos	IIA (2009) IIA (2014) CGU (2017) CGU (2018) TCU (2018) Banco Mundial, Conaci (2020) Griffith (2015) Oliveira (2019)
Institucionalização	Campo Organizacional	Relação com organismos multilaterais, outras organizações e outros órgãos de controle interno	Scott (2014) Viol (2021) Fortini, Sherman (2017) Silva, Gomes, Araújo (2014) Cappellesso, Figueiredo, Lima (2016) Wooten, Hoffman (2008) Machado-da-Silva, Guarido Filho, Rossoni (2010) Prates (2002) Peci (2006) Carvalho, Goulart, Vieira (2004)

⁴ Trabalho Individual de auditoria é um termo utilizado pelas unidades centrais de controle que se refere a cada trabalho de auditoria previsto no Plano de Auditoria Interna ou não. Conforme Manual de Orientações Técnicas da CGU, para cada trabalho individual de auditoria, deve ser realizado um planejamento específico, o qual deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, entre outras, informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho. Para que se realize adequadamente essa etapa, a IN SFC nº 3, de 2017, prevê a necessidade de se considerarem, entre outras, as atividades descritas a seguir: a) análise preliminar do objeto da auditoria; b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos; c) elaboração do programa de trabalho. (CGU, IN SFC nº 8, de 2017)

			Hall e Taylor, 2003 Caldas e Fachin (2005) Greenwood et al. (2008) Tolbert e Zucker (1999)
	Isomorfismo	Inspiração do Modelo de Estrutura em outros órgãos Inserção no Planejamento Estratégico Política de Gestão de Riscos Macrofunções exercidas Normas	Hall e Taylor (2003) Meyer e Rowan (1977) Cavalcante e Pires (2018) Teixeira, Gomes (2019) Brito, Santos, Andrade (2021) DiMaggio e Powell (2005) Peci (2006) Tolbert, Zucker (1999)
	Dinâmicas de Poder	Relação entre órgãos e organismos multilaterais	Lawrence (2008) Peci, Vieira, Clegg (2005) Thornton, Ocasio (2008) Silva, Pereira, Alcântara (2012) Thornton, Ocasio, Lounsbury (2012) Lino, Carvalho, Aquino, Azevedo (2019)

Fonte: Dados da pesquisa.

Partindo das vertentes, dimensões e elementos de análise utilizados para entender o campo organizacional, a estrutura dos órgãos controle interno e a dinâmica da atividade de auditoria interna governamental, buscou-se identificar as categorias relacionadas à institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, com base no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999).

Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (CGU, 2017b) e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IIA, 2012).

A documentação e normas foram lidas e destacadas, por meio de análise de conteúdo, as principais referências relacionadas com a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos e gestão de riscos, como sugerido por Mendes e Miskulin (2017).

Durante o percurso da pesquisa, buscou-se, também, alcançar a visão de especialistas sobre o tema, por meio de participação em eventos sobre a temática, com o intuito de extrair a percepção da evolução do assunto. Assim, a pesquisadora participou de eventos promovidos pelo Conaci, tais como os XVI e XVII Encontros Nacionais de Controle Interno, palestra promovida pela CGU em parceria com o CONACI para divulgação e discussão técnica sobre a “Orientação Prática: Planejamento da Unidade de Auditoria Interna Governamental com Base em Riscos”; “Webinar sobre Atualização do Modelo de 3 linhas: Performance, Controle e Governança”; “Webinar sobre “Experiência Internacional: Indicadores da Atividade de Auditoria Interna”; “Curso on-line de Gestão de Riscos e Controles Internos”, promovido pela CGU em parceria com o Conaci, além de eventos acadêmicos para apresentação de trabalhos como no 45º Encontro da Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração - EnANPAD 2021, entre outros.

Após as etapas de levantamento da literatura, análise documental e observação não participante por meio de interação da pesquisadora com diversas organizações e participação em eventos e treinamentos sobre a temática, deu-se início à execução do estudo de casos múltiplos.

O estudo de caso é uma metodologia utilizada para compreender processos na complexidade social nas quais estes se manifestam (MARTINS, 2008). Yin (2001) explica que o método é válido em situações nas quais se busca responder questões do tipo “como?” ou “por que?”, em situações nas quais o foco se encontra em fenômenos complexos e contemporâneos, inseridos no contexto da vida real.

A adoção do estudo de caso múltiplo como meio de investigação se deve ao fato de o sistema de controle interno na esfera pública nacional existir nos três poderes e nas três esferas da federação, Federal, Estadual e Municipal, contudo, sem um padrão estrutural e funcional das unidades centrais de controle interno. Segundo Alves-Mazzotti, no estudo de caso múltiplo

o pesquisador estuda conjuntamente alguns casos para investigar um dado fenômeno, podendo ser visto como um estudo instrumental estendido a vários casos. Os casos individuais (...) são escolhidos porque se acredita que seu estudo permitirá melhor compreensão, ou mesmo melhor teorização, sobre um conjunto ainda maior de casos. (ALVES-MAZZOTTI, 2006, p. 642)

Inicialmente, para definir os casos que foram estudados, partiu-se da análise do relatório de Avaliação Nacional de Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM desenvolvido pelo Conaci em parceria com o Banco Mundial no ano de 2020. Nesse sentido, foram identificados preliminarmente para o estudo as seguintes organizações: o órgão central de controle interno do Poder Executivo Federal, representando o nível federal, um órgão central de controle interno de nível estadual e um órgão central de controle interno de um município de grande porte, capital de um estado da federação. Esses órgãos foram identificados, na avaliação do Conaci e do Banco Mundial, com nível elevado de estruturação de controle interno baseado em riscos.

Na sequência, foi feito contato com o controlador-geral de uma capital de médio porte, auditor interno governamental de carreira de um estado da federação, estudioso do assunto, profissional atuante na área com participação em diversos eventos do Conaci e do Banco Mundial como palestrante, para fins de prospecção das organizações a serem estudadas na pesquisa. O contato inicial revelou ausência da atividade de auditoria baseada em riscos no órgão de controle interno a que pertencia, ainda que o interlocutor seja qualificado e conheça sobre o tema. Nesse sentido, ele sugeriu que outras organizações para que fossem parte da amostra da pesquisa.

Em seguida, a partir da Avaliação Nacional de Controle Interno do Conaci e do Banco Mundial (2020), realizou-se consulta preliminar junto a interlocutor do órgão de controle da esfera federal para realização da pesquisa naquela organização. Ele se colocou à disposição e, para contribuição na definição de outros órgãos a serem estudados (estados e municípios), sugeriu que fosse feito contato com o Conaci que tem acompanhado a implementação do IA-CM nos órgãos membros e associados. Assim, na sequência, foi feito contato com o Presidente e com a Secretária Executiva do Conaci que referendaram o órgão central de controle interno federal e os órgãos centrais de controle interno estadual e municipal, já selecionados anteriormente, como órgãos adequados para serem estudados. Além disso, os representantes do Conaci indicaram mais dois órgãos centrais de controle interno estaduais que também poderiam ser referência no tema pesquisado, uma vez que adotaram o IA-CM como *framework* e haviam informado estar realizando auditoria interna baseada em riscos. Dessa forma, decidiu-se que o estudo de casos múltiplos, como sugerido por Yin (2005) seria realizado em cinco

órgãos centrais de controle interno, sendo um na esfera federal, três na esfera estadual e um na esfera municipal.

A partir dessas definições metodológicas, deu-se início à nova etapa de coleta de dados a partir do levantamento de informações de cada um dos cinco órgãos, como sugerem Silva, Emmendoerfer e Cunha (2020), com foco sobre a estrutura, as macrofunções de controle exercidas, existência ou não de plano estratégico, levantamento de normas e manuais que dispõem sobre a competência e a atividade de auditoria interna governamental.

Com o intuito de se aprofundar na avaliação empírica sobre o tema, a etapa seguinte no percurso metodológico foi a realização de entrevistas semi estruturadas com agentes relevantes dos órgãos selecionados. Tal opção foi alicerçada nos ensinamentos de Gaskell (2002):

O emprego da entrevista qualitativa para mapear e compreender o mundo da vida dos respondentes é o ponto de entrada para o cientista social que introduz, então, esquemas interpretativos para compreender as narrativas dos atores em termos mais conceituais e abstratos, muitas vezes em relação a outras observações. A entrevista qualitativa, pois, fornece os dados básicos para o desenvolvimento e compreensão das relações entre os atores sociais e sua situação (GASKELL, 2002, p. 65).

A pesquisadora entrou em contato com os representantes máximos dos cinco órgãos escolhidos para o estudo de caso, que se dispuseram prontamente a participar da pesquisa. Assim, após a explicação do tema pesquisado e da técnica de coleta, foi encaminhado e-mail de apresentação da pesquisa e solicitada a assinatura individual de cada entrevistado do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice B). Foi informado também que as entrevistas seriam gravadas para posterior transcrição. Os dados e informações foram interpretados pelo método da análise de conteúdo, nos termos de Mendes e Miskulin (2017), como havia sido feito na interpretação dos documentos. Os órgãos estudados são identificados na presente dissertação como Órgão de Controle Interno 1, Órgão de Controle Interno 2, Órgão de Controle Interno 3, Órgão de Controle Interno 4 e Órgão de Controle Interno 5.

Ressalta-se que todos os órgãos inicialmente selecionados para serem estudados são filiados ao Conaci. Com o intuito de ampliar a análise e entender a institucionalização da auditoria baseada em riscos para além da influência daquela instituição, buscou-se unidades centrais de controle interno de duas capitais de estados brasileiros não filiadas à organização. Optou-se por duas capitais de regiões diferentes e com maior população. Na primeira capital escolhida, realizou-se contato telefônico por meio do qual solicitou-se uma entrevista com o responsável pela área de auditoria interna, mas as informações do responsável não foram repassadas e, mesmo com a pesquisadora deixando todos seus canais de comunicação para

posterior abordagem, não foi obtido retorno. Posteriormente, tentou-se aproximação por meio do acionamento da Controladoria-Geral do Estado daquele estado onde se encontra a capital, também não se obtendo sucesso no processo de interlocução. Na segunda capital, o contato foi feito por meio de um intermediário que informou que o órgão não gostaria de participar da pesquisa, uma vez que encontrava-se atrasado no que se refere ao tema pesquisado. Dessa forma, considerando a limitação temporal, não foi possível ampliar o número de órgãos estudados.

Após a definição dos casos a serem estudados, elaborou-se roteiro de entrevistas semi-estruturado, com questões advindas do referencial teórico, levantamento documental, observação não participante sustentada na experiência acumulada da pesquisadora (COLLIS; HUSSEY, 2005). Foram realizados dois pré-testes da entrevista em unidades centrais de controle interno de duas capitais de estados.

O primeiro pré-teste foi realizado em outubro de 2021 em uma capital de médio porte, com o titular do órgão que havia declinado em participar da pesquisa alegando que a organização passava por uma fase de fortalecimento da sua estrutura e não realizava, ainda, a atividade de auditoria baseada em riscos. Não obstante, considerando que o titular do órgão é um estudioso do tema e disseminador da prática no campo, entendeu-se que ele teria um perfil adequado para a realização do pré-teste. Por ser muito qualificado e conhecer sobre o tema, o interlocutor contribuiu significativamente com o aprimoramento do roteiro da entrevista. O segundo pré-teste foi realizado em novembro de 2021, com a responsável pela unidade de auditoria em capital de grande porte que desde 2018 vem buscando alinhar-se com as normas internacionais, adotando o framework IA-CM e está em fase inicial de implementação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos. A interlocutora entrevistada também contribuiu com sugestões relevantes no processo de condução da entrevista.

Após a adequação do roteiro de entrevistas, os representantes dos casos a serem analisados passaram a ser entrevistados. As entrevistas foram realizadas entre novembro e dezembro de 2021, em plataforma virtual, por meio de aplicativos de comunicação com áudio e vídeo, tiveram duração em torno de 1 (uma) hora, e foram integralmente gravadas com a permissão dos interlocutores. Antes de iniciar as entrevistas, foi reforçado com o interlocutor o teor do “Termo de Consentimento Livre e Esclarecido” anteriormente encaminhado por e-mail a todos (conforme modelos de e-mail convite e de termo de consentimento livre e esclarecido - Apêndices A e B), com intuito de contextualização acerca da pesquisa e, principalmente, para reforçar que a pesquisadora não divulgaria nenhum dado pessoal dos entrevistados.

Para o alcance do objetivo do trabalho, foi necessário realizar entrevistas que tratassem das questões de forma mais aprofundada, abordando percepções e visões dos entrevistados para além do formalmente estabelecido, sendo que, para isso, foi essencial estabelecer, desde o início, uma relação de confiança e empatia entre os envolvidos no processo de coleta de dados, como recomenda Godoy (1995). A experiência profissional da pesquisadora contribuiu para que fosse construída essa relação de confiança com os entrevistados, uma vez que a pesquisadora já conhecia alguns dos entrevistados, em razão de participação em eventos promovidos pelo Conaci, ou em visitas anteriores aos órgãos pesquisados para o conhecimento de boas práticas. Nas entrevistas realizadas com interlocutores que a pesquisadora não conhecia previamente, ao revelar que atuava na área, a pesquisadora passou do papel de “acadêmica” para “colega”, ganhando a confiança dos entrevistados, o que contribuiu muito para o desenrolar das entrevistas (GASKELL, 2002).

Não obstante sua experiência profissional, a pesquisadora concentrou-se em não demonstrar suas impressões pessoais sobre os temas abordados, de modo a não influenciar nas respostas e obter informações e dados isentos. O roteiro semiestruturado da entrevista serviu como um guia, tendo sido oportunizado aos interlocutores apresentarem suas respostas livremente. Da mesma forma, foi possível à entrevistadora ajustar as perguntas e aprofundar mais nas questões necessárias, durante o desenrolar da entrevista, de modo a aprofundar nos pontos mais relevantes da conversa, como sugerido por Laville e Dionne (1999). Esse modelo de entrevista, mais flexível, reforçam os autores, permite um contato mais próximo entre os envolvidos na entrevista, conduzindo a uma exploração, em profundidade, não só dos conhecimentos dos entrevistados, mas também de suas representações, crenças, valores, sentimentos e opiniões. Nesse processo, há uma troca de ideias e significados, em que várias realidades e percepções são exploradas e desenvolvidas, sendo que tanto entrevistado, quanto entrevistador, cada um a seu modo, estão envolvidos na produção de conhecimento (GASKELL, 2002).

Quanto ao número de entrevistas realizadas, entende-se que foi suficiente para explorar o tema, uma vez que abordaram realidades diferentes, com atores relevantes na área do objeto de pesquisa, e que exploraram em profundidade o assunto em tela. Em que pese não ter sido possível entrevistar representantes de órgãos que não se encontram atuantes no campo, entende-se que as informações obtidas possuem bastante relevância para sustentar as conclusões da pesquisa.

Abaixo, apresenta-se quadro com a caracterização dos entrevistados.

Quadro 5: Caracterização dos entrevistados

Estudo de Caso	Posição na Hierarquia	Escolaridade	Tempo no Cargo à Época da Entrevista	Experiência Profissional na Área de Controle/Vínculo
Órgão de Controle Interno 1	Estratégico	Mestrado	3 anos	11 anos/efetivo
Órgão de Controle Interno 2	Estratégico	Especialização	1 ano	16 anos/efetivo
Órgão de Controle Interno 3	Tático	Especialização	8 meses	14 anos/efetivo
Órgão de Controle Interno 4	Estratégico	Doutorado	1 ano	1 ano/comissionado
Órgão de Controle Interno 4	Tático	Graduação	4 meses	3 anos/efetivo
Órgão de Controle Interno 5	Estratégico	Especialização	5 anos	23 anos/efetivo

Fonte: dados da pesquisa.

Para identificar os estágios de institucionalização, utilizou-se um conjunto de questões norteadoras na estruturação das entrevistas e complementação dos dados por meio de análise de conteúdo dos documentos dos órgãos estudados e de outras organizações do campo, em especial do Conaci e do IIA.

No Apêndice C apresentam-se as questões norteadoras das entrevistas semi-estruturadas para subsidiar a identificação dos estágios de institucionalização, de acordo com as dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1999), bem como as dinâmicas de poder envolvidas. Essas mesmas informações representam a estrutura do roteiro de entrevista utilizado na pesquisa.

Estabelecidas as categorias de análise, os conteúdos das entrevistas foram segmentados de acordo com as categorias de análise, de modo a ficarem organizados para prosseguimento do trabalho.

Os dados organizados foram analisados com base no quadro e figura acima apresentados, sem que, contudo, houvesse uma limitação rigorosa quanto às categorias de análise nela estabelecidas. Buscou-se validar os resultados da análise com os documentos e registros consultados ao longo da pesquisa. Assim como, com o intuito de aprofundar as reflexões, foram retomados fundamentos teóricos do trabalho, questionando saberes anteriormente adquiridos, os pressupostos de pesquisas e demais elementos da problemática (LAVILLE; DIONNE, 1999).

No que se refere às limitações e desafios enfrentados durante a pesquisa, destaca-se a dificuldade de abordar um tema relativamente novo, bem como a pandemia da COVID-19 vivenciada no período. É comum que estudos que têm como referencial teórico o novo institucionalismo avaliem instrumentos de gestão mais conhecidos e bem delimitados, todavia, recentes em uma determinada organização (PECI, 2006). Nesta pesquisa, foi analisada a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos cujos conceitos, abordagens, mecanismos e instrumentos ainda não são pacificados. A pandemia a COVID-19 também trouxe dificuldades com as restrições de contato. Todo o trabalho de coleta de dados, documentos e entrevistas foram realizados de forma remota. A interlocução online facilita por um lado ao evitar deslocamentos, mas também limita as percepções e interações que poderiam ser obtidas de forma presencial. Ressalta-se, ainda, como limitação o fato de não ter sido possível estudar a auditoria interna governamental baseada em riscos em órgãos centrais de controle interno não filiados ao Conaci, conforme relatado anteriormente.

No próximo capítulo serão apresentados os resultados alcançados por meio de análise e interpretação dos dados obtidos e, na sequência, uma análise crítica da interpretação da institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. Após serão apresentadas as considerações finais, com o fechamento do trabalho e o oferecimento de sugestões.

5 AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS E SUA INSTITUCIONALIZAÇÃO

5.1 Panorama do Campo Organizacional

A partir da análise do referencial teórico, da trajetória normativa recente do sistema de controle interno brasileiro, da análise dos documentos, da percepção de especialistas e dos resultados obtidos por meio dos estudos de casos, verifica-se que muitos são os atores envolvidos no campo organizacional estudado. Ressalta-se novamente que para fins dessa dissertação definiu-se como campo organizacional um conjunto de organizações que constituem uma área reconhecida em determinada arena de atuação, que possuem certa homogeneidade, assim como a de novos entrantes, que interagem entre si constituindo redes de relacionamentos, que surgem como ambientes estruturados e estruturantes para organizações e participantes individuais (DiMAGGIO; POWELL, 2005; MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006).

Sob a perspectiva de campo organizacional como esfera institucional de interesses em disputa, a construção de um determinado campo organizacional seria conduzida por organizações detentoras de poder, que possuem habilidades sociais e recursos para influenciar regras em razão de seus interesses. Organizações podem controlar campos organizacionais em razão de seu tamanho em relação às demais e pelo benefício alcançado por seus membros na formação de regras estáveis que regem as ações legítimas no campo (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006).

A pesquisa indicou que os principais atores identificados no campo organizacional são as próprias unidades centrais de controle interno (controladorias), responsáveis pela execução das auditorias internas governamentais baseadas em riscos, com destaque para a CGU que é adotada como modelo para as demais controladorias. Os auditores internos também aparecem no campo como atores internos de força ou de resistência à atividade. Ressalta-se que, em sua grande maioria, o corpo de auditores internos é composto por contadores e advogados, classes com forte pilar técnico e normativo.

O Conaci e os organismos multilaterais, em especial o IIA e o Banco Mundial, também foram destacados em todas as entrevistas realizadas como atores com grande poder de influência. O TCU aparece enquanto órgão de controle externo que recomendou, lá em 2016, que a CGU se alinhasse com as normas internacionais de auditoria interna, especialmente no que se refere às oportunidades de melhoria, identificadas no relatório que fundamentou o acórdão, em relação à política de desenvolvimento profissional; à metodologia para avaliação

dos processos de gerenciamento de riscos, controles e de governança; à implantação da política de avaliação de qualidade e do planejamento anual com base em riscos; ao aprimoramento da seleção de controles internos a serem avaliados pelas ações de controle com base em riscos e à instituição de processos de trabalho de consultoria sobre gestão de riscos, controle e governança. O Referencial Básico de Governança (TCU, 2020) publicado pelo órgão também vem sendo adotado como referência pelos órgãos de controle interno, assim como o documento Gestão de Riscos: Avaliação da Maturidade (TCU, 2018). Os órgãos e entidades auditados ainda aparecem pouco, em que pese no estudo todos os órgãos terem enfatizado que o papel da auditoria interna é agregar valor à gestão, ou seja, agregar valor a esses órgãos.

Foi possível entender que o campo ainda está em consolidação e que alguns atores não apareceram ou ainda não exercem muita influência, como as entidades de classe, as escolas de governo, os órgãos e entidades auditados, o poder legislativo, os tribunais de contas dos entes etc.

A partir do estudo da trajetória normativa do controle interno no Brasil, verificou-se que muitos dos atores destacados atuam como forças coercitivas para essa trajetória. A pesquisa revelou que os órgãos de controle, em especial o TCU (controle externo) e a CGU (principal unidade central de controle interno do país), e organizações não-governamentais como o Conaci, disseminam os posicionamentos dos organismos multilaterais como o Banco Mundial, a OCDE, The IIA, COSO, IFAC, INTOSAI. Por sua vez, identificou-se ainda sociedades certificadoras neste escopo como a ABNT e o próprio IIA. Todos esses atores do campo organizacional (SCOTT, 2014), atuando em conjunto ou individualmente, de alguma forma contribuíram para moldar o arcabouço legal vigente no país, por meio do fenômeno do isomorfismo (DiMAGGIO; POWELL, 2005; SCOTT, 2014) que tem se observado no campo.

Nesse contexto, a evidência empírica revela tal fenômeno, uma vez que todos os órgãos estudados regulamentaram de alguma forma a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos, seguindo as sugestões daqueles atores do campo organizacional, revelando o espaço para práticas de mimetismo dada a semelhança das normativas, reforçando assim sua legitimidade como parte de suas etapas de institucionalização.

Tais achados assemelham-se aos de Brito, Santos e Andrade (2021) ao explicarem que as características institucionais das organizações podem ser moldadas por forças externas, como o Estado, o ambiente jurídico, as convenções e a própria sociedade. Assim, as

organizações buscam legitimidade e melhoria de desempenho ao incorporar pressões sociais e internacionais por meio da legislação.

Considerando as perspectivas teóricas sobre campos organizacionais apresentadas por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006), constante do quadro 1, podemos enquadrar a construção do campo organizacional estudado na perspectiva campo como esfera institucional de interesses em disputa. Conforme mencionado anteriormente, nesta perspectiva está presente a ideia de poder e interesses. Observa-se uma atuação significativa do Banco Mundial e do Conaci, bem como um papel estratégico da CGU, que reflete em todos os órgãos estudados. Esses atores possuem um papel ativo e, por meio de suas capacidades e ações, interferem na ordem institucional em busca de seus interesses.

Na realização dos estudos de caso foi questionado aos interlocutores dos órgãos de controle interno se eles percebiam a influência dos organismos multilaterais na organização.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 entende que foi muito importante a participação do Banco Mundial no processo de mudança de paradigma do papel da auditoria interna. Para ele, o órgão internacional possui mais experiência em controle que o Brasil, porque acompanha instituições mais antigas, como por exemplo, o Reino Unido, que já tem uma cultura enraizada. Para ele, receber um modelo pronto, um caminho a ser percorrido, respaldado por órgãos internacionais, traz segurança e contribui para a mudança de cultura.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 explicou que o órgão é muito influenciado pelo Banco Mundial, pelo IIA e pelo Conaci. Relatou que a adoção do modelo IA-CM é uma exigência do Banco Mundial para a obtenção de financiamento. Segundo ele, em 2020, o Banco Mundial recomendou que a CGE alcançasse o nível 3 do IA-CM até o final de 2023. Informou que consta no Plano Estratégico do órgão alcançar o nível 4. Quanto ao IIA, explicou que os auditores têm como diretriz obter as certificações do IIA e que essas certificações têm mais pontuação nos critérios da portaria de produtividade e resultado. Explicou que devem ter em torno de 40 a 50% dos auditores filiados ao IIA.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 explicou que o órgão adota formalmente o modelo IA-CM. Ressaltou que o Estado está pleiteando recursos junto ao Banco Mundial e que uma das condições é a evolução no modelo. Disse que parte dos recursos poderá ir para fortalecimento do controle interno.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 explicou que a prefeitura está negociando um financiamento com o Banco Mundial e que a controladoria vai participar de todo o processo, podendo, inclusive, receber parte dos recursos para melhoria do controle interno.

Disse que adotaram o modelo IA-CM e que uma das metas da controladoria, no plano de metas da prefeitura, é a implementação do nível 2 do IA-CM até 2024.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 explicou que o órgão se aproximou dos organismos multilaterais a partir de 2014. Destacou que, em 2014, o órgão realizou um seminário com a União Europeia. Para ele, a participação neste evento “acendeu uma luz sobre uma forma diferente de atuação do controle interno”. Relatou que, a partir daí, em 2015, o Conaci aproximou-se do Banco Mundial. Segundo ele, o Banco Mundial trouxe muitos referenciais de fora, com destaque para uma forte aproximação com o IIA. O interlocutor relatou que, em 2016, todos os coordenadores de auditoria e todos os chefes de regionais do órgão foram obrigados a fazer curso do CIA com certificação do IIA. O objetivo disso não era que todos fossem certificados, mas sim que eles se aproximassem e entendessem essa nova visão do controle. Para ele, a influência do IIA é muito grande. Ressaltou que, especialmente com o IIA, há um grande alinhamento, com participação ativa do Órgão Central de Controle Interno 5 que possui, inclusive, auditores como conselheiros na organização. Explicou que adotam oficialmente o IA-CM.

O Conaci foi criado em 2007, no VII Encontro do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, sob a denominação de Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal. Posteriormente, em 2010, passou a ser denominado Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais, no VI Encontro do Conaci. Em 2011, passou a denominar-se Conselho Nacional de Controle Interno no VII Encontro Nacional. O Conselho é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, que congrega os Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das capitais e da União. Tem por finalidade fomentar a integração e o desenvolvimento dos órgãos governamentais de controle interno com o objetivo de fortalecer e aprimorar o desempenho das funções do controle em prol da eficiência e transparência da gestão pública brasileira, conforme competências institucionais estabelecidas estatutariamente.

Importante, aqui, contextualizar a atuação do Banco Mundial e do Conaci no campo.

A parceria entre o Conaci e o Banco Mundial foi firmada em 2014 e teve como objetivo o fortalecimento do sistema de controle interno no Brasil, em especial a função de auditoria interna governamental. Segundo o levantamento documental realizado, o Banco Mundial tem como um de seus objetivos apoiar o crescimento econômico dos países, sendo a atividade de auditoria interna um dos meios de contribuição para a melhoria econômica. Nas palavras do

então presidente do Conaci, Leonardo Ferraz, durante evento técnico sobre auditoria e controle interno promovido pelo Banco Mundial na Rússia:

Atualmente, o Conaci e o Banco Mundial desenvolvem uma parceria com ganhos reais para ambas as partes. De um lado, o Conaci consegue apoio do banco para desenvolvimento de suas ações estratégicas, bem como faculta o assento do Conselho em fóruns de discussão de relevância mundial, como o PEMPAL/IACOP. De outro, o BIRD tem no Conaci um meio institucional de divulgar e implementar boas práticas de controle como forma de assegurar uma melhor gestão dos recursos públicos, a exemplo do modelo IA-CM. (CONACI)

Para uma melhor interpretação desses dois atores no campo organizacional, e consequente representatividade, abaixo, apresenta-se breve histórico das ações desenvolvidas pelo Conaci e pelo Banco Mundial em razão da parceria.

Figura 10: Parceria Conaci e Banco Mundial



Fonte: Dados da Pesquisa

Além do Diagnóstico Nacional de Controle Interno e dos diversos treinamentos sobre o IA-CM, destaca-se entre as ações advindas da parceria a publicação pelo Conaci da

Resolução nº 006/2019 que recomendou a adoção do IA-CM como referencial metodológico para os membros do Conselho.

Conforme relatado anteriormente na seção que dispõe sobre a metodologia do presente trabalho, foi tentado contato com dois órgãos de controle interno não integrantes do Conaci. Em que pese não terem sido realizadas entrevistas com representantes desses órgãos, foi possível depreender a partir da análise das suas normas e de informações ou da ausência de informações em suas páginas na internet que, afastados dos atores com poder do campo organizacional (Conaci e Banco Mundial), os órgãos não têm avançado no que diz respeito à auditoria baseada em riscos ou na adoção da metodologia IA-CM.

A partir dessa circunstância, há um forte indicativo de que, preliminarmente, aqueles órgãos e entidades que não estão articulados ou acompanhando as tendências apresentadas pelos principais atores do campo organizacional também não conseguem desenvolver os parâmetros técnicos e de estrutura requeridos para a implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos. Interpreta-se, a partir da pesquisa, que atores centrais no campo organizacional como o Banco Mundial, o Conaci e a CGU possuem influência apenas colateral em órgãos e entidades que não tiveram condições de institucionalizar a auditoria interna governamental baseada em riscos, não obstante a configuração geral do campo. Por sua vez, no decorrer da pesquisa, notou-se nitidamente que aqueles órgãos e entidades alinhados de alguma forma com estes três atores, conseguiram, pelo menos no discurso, expressar em sua configuração os principais componentes da estratégia de auditoria baseada em riscos analisada nesta dissertação.

Assim, nos órgãos estudados, inseridos no sistema de poder, ficou notória a influência do campo nas respectivas estruturas e normas. Os atores dominantes (Conaci, Banco Mundial e CGU) reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado, promovendo cooperação entre os atores e reproduzindo regras de interação em favor de seus interesses (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006).

Destacam-se como estratégias de influência a partir do poder e dos interesses dessas organizações: 1) os financiamentos concedidos pelo Banco Mundial; 2) a disseminação da cultura por meio de treinamentos, capacitações e ações de sensibilização; 3) normas emitidas pelo Conaci recomendando a adoção de modelos internacionais (IA-CM) e de normas e manuais expedidos pela CGU no âmbito federal; 4) a procura das unidades centrais de controle interno por melhores práticas entre pares e internacionalmente; 5) o incentivo à certificação

dos auditores internos; 6) a configuração das estruturas das unidades centrais de controle interno de modo muito similar.

Em todas as entrevistas realizadas, à exceção do ente federal, foi mencionada a existência de financiamento ou a tratativa para obtenção de financiamento com o Banco Mundial e a relevância da adoção do IA-CM neste contexto. Os cinco órgãos adotaram formalmente o framework IA-CM em suas normas ou em seus planos estratégicos. Verificou-se, também, que os servidores de todos os órgãos estudados participaram de capacitações e treinamentos ofertados pelo Conaci e pela CGU.

Esse cenário pesquisado, remete a ideia de Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) que afirmam que uma lógica institucional pressupõe que os significados institucionais, por um lado, e os interesses e poderes individuais ou organizacionais, por outro, são interdependentes. Para eles, o poder raramente, ou nunca, está livre da cultura e, portanto, os efeitos do poder em uma situação carregam a força de uma lógica institucional.

A partir do exposto acima, fica claro que no processo de estruturação do campo organizacional e da lógica institucional estudada há parâmetros definidos para a ação dos atores. Os relacionamentos entre os atores estão associados, por vezes, a recursos ou dominação. Entretanto, há, também, questões sociais associadas à legitimação (MACHADO-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006).

Observa-se que os atores com poder deste campo organizacional exercem forte influência sobre a questão em análise. O Banco Mundial e o Conaci têm expectativa de que os órgãos de controle interno adotem o IA-CM e, conseqüentemente, executem a atividade de auditoria interna baseada em riscos. Considerando que tanto as organizações quanto os atores com poder querem ter legitimidade no campo organizacional, as práticas determinadas podem ser efetivamente adotadas ou terem seu cumprimento disfarçado por meio da regulamentação (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019). Na mesma linha, indivíduos dentro da organização buscarão apoio no posicionamento dos atores internos com poder para justificar suas escolhas e ações - fontes internas de legitimação. Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019) explicam que os “atores com poder” podem transferir as expectativas das fontes externas de legitimação para dentro do ambiente organizacional, se alinhados a elas, bem como podem ser uma alternativa de legitimação para os demais indivíduos na organização quando apresentam uma posição diversa - os indivíduos podem escolher em qual fonte justificar suas escolhas. Quando os valores e significados de novas práticas são diferentes dos valores dominantes da organização, geralmente, os “atores com poder” e os demais indivíduos da

organização podem resistir à mudança. Assim, necessário é um trabalho de teorização a favor das novas práticas, pelo esclarecimento das razões e do como colocar em prática tais inovações.

No campo estudado, verificou-se claramente o papel de teorização realizado pelo Conaci e pelo Banco Mundial, muitas vezes, com a participação da CGU. Verificou-se, assim, a conformação do campo a partir de uma doutrinação por exercício de poder. Ressalta-se que o Conaci passou a se destacar no campo a partir da parceria com o Banco Mundial, em 2014.

Abaixo, destacam-se algumas das ações e evento promovidos por esses atores:

- 2014 - Parceria Conaci - Banco Mundial
Objetivo: Fortalecer o Sistema de Controle Interno da Administração Pública no Brasil, em especial a função de Auditoria Interna.
- Maio/2014 – Seminário “O Controle Interno Governamental no Brasil – Velhos Desafios, Novas Perspetivas”, em Foz do Iguaçu - assinatura da Carta de Foz do Iguaçu e criação do Grupo de Trabalho do Conaci com o Banco Mundial.
- Março de 2015 – Capacitação em Brasília dos estados pilotos (MG, PI e MA) selecionados para participar da fase inicial do projeto com foco na metodologia Internal Audit Capability Model (IA-CM), além dos Estados que participaram como revisores de pares (CE, DF e MS).
- Maio/2015 - Visita aos estados de MG, PI e MA da consultora contratada pelo Banco Mundial para validação dos autodiagnósticos realizados conforme metodologia IACM.
- Maio/2015 – Seminário “O Sistema de Controle Interno no Brasil – Avanço por mais eficiência” para apresentação da metodologia IA-CM e dos Resultados alcançados, realizado em Brasília. Temas comuns foram identificados e discutidos resultando na elaboração da Carta de Brasília compromisso dos stakeholders de trabalharem colaborativamente para o fortalecimento do Controle Interno no Brasil.
- Maio/2015 - Foram constituídos um grupo geral de trabalho (composto por entidades com interesse nesta iniciativa, entre as quais representantes do CONACI, ATRICON, TCU, CGU, GEFIN, MPOG e MF) e de quatro grupos temáticos para planejarem as atividades visando o desenvolvimento e harmonização da atuação do Controle Interno (1. Legislação e Revisão da Base Legal; 2. Normas Profissionais, Código de Ética e Práticas e Procedimentos; 3. Treinamento e Certificação; 4. Continuação da Aplicação do IA-CM, Controle de Qualidade e Revisão pelos Pares).
- Outubro/2015 – Capacitação na metodologia IA-CM dos membros do CONACI (DF, ES, GO, MG, PA, PB, PR, RJ, SC, SP, Fortaleza e Maceió), em Brasília.

- Fev/Mar/2016 - Visita de comitiva do BANCO MUNDIAL, CONACI, TCU, ATRICON, MPOG e GEFIN à Croácia e Bélgica, para conhecer a experiência desses países na atuação do controle interno, observar boas práticas e entender como esse países reformularam seus sistemas de controle interno.
- Maio/2016 – Seminário “CONTROLE INTERNO NO BRASIL – Avanços e Oportunidades de Melhoria”, realizado em Brasília com apresentação pelos integrantes do grupo da viagem à Europa e de consultores internacionais de experiências de outros países e discussão com todos os stakeholders de propostas para o avanço do Sistema de Controle Interno no País.
- Junho/2016 – Recomposição dos membros dos grupos de trabalho na 19ª RTC realizada em Porto Alegre, RS.

Propostas para Discussão nos Grupos Legislação: Definição de terminologia comum em âmbito nacional; Capacitação compartilhada, com a formação de multiplicadores dos métodos estabelecidos; Possibilidade de viabilizar certificação de validade nacional para os responsáveis pelas atividades de auditoria interna, a ser discutida e regulada especialmente pelo CONACI e ATRICON; Elaboração de minuta de Lei Nacional de Auditoria Interna

Propostas para Discussão nos Grupos Normas, Manuais, Procedimentos: devem ser definidas as diretrizes e os requisitos normativos gerais, os padrões e os métodos básicos de trabalho, contemplando os novos modelos de Gestão e Controle Financeiro (GCF) e de Auditoria Interna (AI).

Propostas para Discussão nos Grupos Certificação e Treinamento: Com base na experiência dos dois países visitados, é possível identificar alguns critérios e medidas a serem adotados com a finalidade de vencer os desafios identificados, porém o primeiro passo a ser dado talvez deva ser a união de esforços das quatro instituições de controle interessadas no processo: TCU, CGU, ATRICON e CONACI.

Proposta de treinamento e certificação em Auditoria Governamental composto por 2 Módulos: 1º módulo em auditoria governamental - base comum para todos os auditores (externos e internos) e o 2º módulo especialização Auditoria Interna x Auditoria Externa.

Treinamento para os gestores e para os auditores internos sobre mapeamento de processos e identificação de riscos e controles.

Propostas para Discussão nos Grupos Conscientização: Eventos tais como seminários, conferências, workshops e treinamentos conjuntos devem ser planejados

e organizados para conscientizar os gestores sobre a importância de terem sistemas de controle interno robustos em suas organizações. Uma hipótese a ser analisada e aprofundada pelo grupo de trabalho é o desenvolvimento de modelos padrão de eventos que seriam depois replicados em cada Estado onde os organizadores/palestrantes/instrutores seriam representantes da CGE, CGU regional, TCE, SEFAZ, GEFIN, etc.

Propostas das próximas ações da parceria: 1. Seminários de Conscientização e Promoção do Controle Interno; 2. Projeto de Formação de Recursos Humanos; 3. Abertura de Linha de Financiamento; 4. Continuidade do treinamento na metodologia IA-CM com estabelecimento de tabela de temporalidade para revisão pelos pares.

Além das medidas acima descritas, foram realizadas uma série de capacitações e seminários sobre o tema gestão de riscos e auditoria baseada em riscos.

- Junho/2017 - Seminário “Gestão de Riscos e Controle Interno como Instrumentos de Governança”, realizado em Brasília em Reunião Técnica do Conaci
- Dezembro/2017 - Seminário “Controle Interno e Gestão de Riscos como Instrumentos de Governança”, realizado em Vitória ES
- Novembro/2017 - Seminário “Gestão de Riscos e Controle Interno como instrumento de Governança”, realizado em São Paulo em Reunião Técnica do Conaci
- Abril/2018 - Seminário “Gestão de Riscos e Controle Interno como Instrumento de Governança” - realizado em Olinda na 26ª Reunião Técnica do CONACI
- Maio/2018 - Seminário “Gestão de Riscos e Controle Interno como Instrumento de Governança” realizado em Porto Alegre
- Maio/2019 - Seminário “A importância da gestão de riscos na administração pública”, realizado em Florianópolis
- Junho/2019 - Seminário “Gestão de Riscos e o Controle da Administração Pública”, realizado no Rio de Janeiro
- Setembro/2019 - Seminário “Auditoria Baseada em Riscos: integração e reforço recíproco entre linhas de defesa”, realizado em Brasília
- Agosto/2021 - Curso “Gestão de Riscos e Controles Internos”, realizado pela CGU para 220 servidores de órgãos membros do Conaci
- Novembro/2021 - 1º Congresso Internacional de Controle Interno e Auditoria. Evento online - Temas como GRC (governança, riscos e compliance), pesquisas inéditas na área de Auditoria, Agenda ESG (Environmental, Social and Governance),

Controle Interno e Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) foram discutidos nos painéis.

Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), citando Lawrence & Suddaby (2006), explicam que a teorização é uma forma de “trabalho institucional” que é o esforço de indivíduos para alterar ou manter valores, crenças e práticas que compõem o comportamento social padrão. O trabalho institucional envolve convencimento, negociação de apoio, desenvolvimento de estruturas e repositórios institucionais. A partir das informações apresentadas acima, fica claro que, no campo organizacional da auditoria baseada em riscos, existe um forte movimento de teorização pelos atores com poder que assumiram um posicionamento de empreendedores institucionais da reforma.

Essa teorização se comprova nas respostas dadas ao questionamento feito aos entrevistados sobre qual é o papel da auditoria interna governamental. Todos eles responderam utilizando a mesma expressão: “Agregar valor à gestão”.

Figura 11: Atores do Campo Organizacional da Auditoria Baseada em Riscos



Fonte: Dados da pesquisa

Na próxima seção, serão apresentadas as dimensões de análise do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos.

5.2 Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos: processos de institucionalização

A pesquisa revelou diversos elementos voltados para a institucionalização da auditoria interna baseada em riscos na arena governamental, que envolviam a configuração da estrutura do órgão central de controle interno, seus processos e macrofunções, o planejamento da atividade de auditoria interna governamental e a auditoria interna governamental baseada em riscos propriamente dita. Foram identificados, ainda, mecanismos de isomorfismo nos termos de DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2014). Os processos de análise sob o modelo de Tolbert e Zucker (1999) como sugerido por Peci (2006) são explicados na sequência.

Ao analisar a liderança na estruturação do órgão central de controle interno, pretendeu-se verificar se os traços de liderança têm influência no processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. Bergamini (1994) destaca dois aspectos comuns à grande maioria das definições de liderança existentes na atualidade: a) liderança está ligada a um fenômeno grupal; b) é um processo de influência exercido de forma intencional por parte dos líderes sobre seus seguidores.

Bergamini (1994) conclui, em seu estudo, que em condições organizacionais propícias, os líderes conseguem atuar como reais agentes da mudança organizacional.

Sendo profundos conhecedores do significado contido na rede de simbologias dessa cultura, possuem condições de agir sintonizando as expectativas dos contribuintes individuais e grupais com o sentido dessa dimensão organizacional percebida por eles. Cabendo ao líder eficaz administrar o sentido que seus seguidores atribuem à cultura organizacional, ele pode interferir no status quo. (BERGAMINI, 1994, p. 114)

A partir dos casos estudados na pesquisa, não foi possível verificar a relevância dos traços de liderança dos dirigentes nos órgãos públicos selecionados para fins da institucionalização da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos. Os traços de liderança foram destacados como ponto forte no processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos por apenas um dos interlocutores entrevistados.

Isso porque no Órgão de Controle Interno 3, o interlocutor entrevistado afirmou que o titular da controladoria-geral foi indicado pelo governador em razão da sua experiência anterior como titular de outra unidade central de controle interno da federação, sendo uma referência na área. Foi relatado, também, que neste Estado existe uma diretriz expressa do governador de se implementar a gestão de riscos em todos os órgãos do Estado. O interlocutor explicou que essa diretriz foi adotada como uma prioridade pelo controlador. Para o

interlocutor o controlador, com a sua expertise anterior, encontrou um ambiente propício para implementar os avanços relacionados à auditoria baseada em riscos. Ele entende que houve uma confluência de fatores que favoreceu a atividade.

Ressalta-se que a unidade central de controle interno a que o interlocutor citado acima fez referência também foi objeto do estudo de caso desta pesquisa. Nesta organização, curiosamente os traços de liderança não foram destacados como relevantes para a implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos pelo interlocutor entrevistado. Contudo, a pesquisa revelou que o controlador-geral mencionado é um líder que atua como agente de mudança organizacional, sintonizando as suas expectativas, as expectativas de seus superiores (no caso o governador), bem como com as expectativas de seus seguidores, interferindo no status quo das organizações como sugere Bergamini (1994). Esse traço de liderança está vinculado a características pessoais do controlador e não às organizações por onde ele atuou ou atua, infere-se pelos levantamentos realizados.

A análise dos processos e macrofunções das unidades centrais de controle interno estudadas, levou em conta a autonomia e independência do órgão, a subordinação do órgão na estrutura do ente, aspectos relacionados à normatização sobre a estrutura e competências do órgão, as macrofunções de controle exercidas, a existência ou não de planejamento estratégico e se ele aborda o tema pesquisado, o quantitativo e perfil de servidores e auditores, a existência ou não de política de gestão de riscos e a reputação da unidade central de controle interno junto aos órgãos e entidades dos entes a que se vinculam. Todos esses aspectos elencados são importantes para verificar os processos sequenciais (habituação, objetificação e sedimentação) que sugerem variabilidade nos níveis de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, apresentados por Tolbert e Zucker (1999), que serão explicitados no capítulo seguinte.

Porém, optou-se pelo detalhamento dos mecanismos institucionais, como isomorfismo e estruturação nos casos estudados, pois estes fomentam a replicação de formas e práticas por razões que vão além da eficiência. Sua difusão e institucionalização relacionam-se tanto com a eficiência da prática em si quanto com os aspectos relacionados à legitimidade que elas geram (ROSSONI; MACHADO-DA-SILVA, 2010).

Um primeiro fator abordado, referente à autonomia e independência dos órgãos estudados, revelou que as unidades de controle interno possuem alto grau de independência e autonomia.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 enxerga a autonomia e independência do órgão como muito alta. Ele explica que o planejamento anual de auditoria é elaborado com

independência e que também há liberdade na execução dos trabalhos. Relatou que os auditores possuem acesso total aos sistemas, aos processos e boa recepção nos órgãos e entidades fiscalizados. Para o interlocutor, em gestões anteriores, as auditorias eram voltadas para contas, auditavam-se fatos passados, “sempre olhando no retrovisor”. Explicou que na perspectiva da época, a auditoria possuía um viés punitivo, com apontamentos de irregularidades, recomendações de apuração de responsabilidades, apuração de danos, instauração de tomada de contas especial etc., o que acabava gerando algum tipo de interferência e redução da autonomia do órgão de controle interno. O interlocutor expressou que o foco meramente punitivo é incompatível com o papel da auditoria interna e, inevitavelmente, gera desgaste interno na gestão e, por conseguinte, interferências. Explicou que a mudança de cultura ocorrida nos últimos anos permitiu que “o órgão de controle interno tenha mais tranquilidade para trabalhar, sem interferências, porque quando o governo percebe que a auditoria está trabalhando para melhorar os controles e para agregar valor à gestão, então não tem porque ter tanto essa interferência política”. O interlocutor ressaltou que o modelo IA-CM contribuiu muito para impulsionar uma mudança de cultura na organização, colocando o foco do controle interno em agregar valor à gestão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 também entende que o grau de autonomia e independência do seu órgão é elevado. Explicou que fazem o planejamento das auditorias com independência e que consultam os órgãos da gestão sobre o que entendem interessante ser acompanhado. Disse que no planejamento de 2021 a 2023, procurou-se ouvir todas as secretarias, o governador e a casa civil do Estado, para que os órgãos ajudassem a nortear o planejamento. Explicou que o planejamento é baseado na matriz de significância, que é a matriz de risco, e encaminhado para o governador. Relatou que, no momento da pesquisa, não percebia interferência nenhuma nesta ação. Questionado sobre eventuais influências políticas do governo federal e estadual decorrentes de mudanças de governo, por exemplo, explicou que sempre há algum reflexo ainda que indireto. Contextualizou que ainda há um incômodo, uma resistência aos órgãos de controle. Para minimizar isso, entende importante fortalecer as parcerias com Tribunal de Contas, com Ministério Público, bem como aproximar mais da gestão, dos órgãos e entidades fiscalizadas.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 apontou o grau de autonomia e independência do órgão como máximo. Disse que não há qualquer tipo de restrição. Questionado sobre eventuais influências políticas do governo federal e estadual decorrentes de mudanças de governo, por exemplo, explicou que é inevitável algum reflexo. Para ele, de uma forma geral, o órgão se espelha na CGU, mas existem outras controladorias que também

servem de exemplo para a organização. Exemplificou que, considerando a estrutura atual, se a CGU fosse extinta hoje, não afetaria em nada a realidade do órgão. Mas, para ele, isso é uma questão sazonal: “havendo nova eleição, tudo pode mudar, tudo pode acontecer”.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 definiu o grau de autonomia e independência do seu órgão como altíssimo. Disse que desde que assumiu a gestão nunca houve qualquer tipo de interferência. Questionado sobre eventuais influências políticas do governo federal e estadual decorrentes de mudanças de governo, por exemplo, explicou que não sente reflexo na atuação da controladoria no município.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 também apontou o grau de autonomia e independência do órgão como muito alto. Explicou que o órgão é vinculado diretamente ao chefe do executivo. Para ele, esta alta autonomia existe já há alguns governos. Contextualizou que a unidade organizacional possui independência para elaborar o planejamento sem interferência do superior. Questionado sobre eventuais influências políticas decorrentes de mudanças de governo, por exemplo, o interlocutor contextualizou que mesmo em épocas em que houve escândalos de corrupção, aconteceu um inegável fortalecimento da organização e de outros órgãos que combatem a corrupção. Destacou que foi quando o órgão teve suas atribuições robustecidas, quando foi estruturado ganhando maior status na estrutura do governo. Para ele, desde então, mesmo com as mudanças de governo, não houve qualquer enfraquecimento ou perda de sua autonomia.

Observa-se que os interlocutores de três organizações apontaram a relação com atores com poder externo como relevantes para promover a mudança de cultura do órgão (Órgão de Controle Interno 1) ou na legitimação da sua independência (órgãos de controle interno 2 e 3).

Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019) explicam o apoio à mudança vindo de atores com poder, internos ou externos, é um tipo de capital institucional, que atua de forma complementar ao capital de recursos (ativos, estratégia e capacidade tecnológica). Os autores sugerem que uma forma de trabalho institucional seria realocar e combinar fontes de capital institucional. Para eles, o capital institucional interno pode ser acumulado a partir do apoio de atores com poder externo que passam a servir de fonte de legitimação; bem como de ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática que vão sendo implantados, aceitos e sedimentados dentro da organização. Nesse sentido, observa-se a importância desses atores externos no suporte à autonomia dos órgãos de controle interno.

Foram analisados ainda a subordinação do órgão na estrutura do ente, os aspectos relacionados à normatização sobre a estrutura e competências dos órgãos e as macrofunções de controle exercidas, buscando verificar traços de isomorfismo entre os casos estudados.

O Órgão de Controle Interno 1 tem status de secretaria e é subordinado diretamente ao governador. A organização possui um regimento interno aprovado por meio de um decreto que estabelece a estrutura e competências do órgão. O órgão possui uma estrutura robusta e exerce as macrofunções de correição e combate à corrupção, auditoria interna (subcontroladoria de controle interno), transparência e controle social, ouvidoria e fomento à integridade (subcontroladoria de governança e *compliance*). Ressalta-se que o regimento interno do órgão prevê expressamente como uma das competências institucionais o fomento ao modelo das três linhas do Instituto dos Auditores Internos - IIA para o sistema de controle interno do ente. Destaca-se, também, na estrutura organizacional a existência de uma coordenação de auditoria de riscos e integridade, vinculada à subcontroladoria de controle interno, que possui em sua estrutura uma diretoria de consultoria em integridade e riscos e uma diretoria de auditoria de integridade e riscos. As competências dessas áreas estão relacionadas a prestação de serviço consultivo de apoio aos órgãos e entidades do Poder Executivo, para a implantação de boas práticas gerenciais em gestão de riscos, bem como à realização de auditorias de avaliação da gestão de riscos e de programas de integridade nos órgãos e entidades do ente.

O Órgão de Controle Interno 2 tem status de secretaria, é órgão autônomo, vinculado diretamente à governadoria, que é um órgão de assessoramento do governador. Criado por uma lei complementar estadual, possui regimento interno aprovado por meio de decreto que define a estrutura e competências do órgão. O órgão exerce as macrofunções de correição e combate à corrupção, auditoria interna, transparência e fomento ao controle social, ouvidoria e fomento à integridade. Durante a entrevista, o interlocutor do órgão mencionou que o órgão segue as diretrizes do Conaci no que se refere às macrofunções. Destaca-se, entre as competências da unidade responsável pela auditoria interna, construir modelos de predição de riscos e elaborar indicadores de risco.

O Órgão de Controle Interno 3 é uma secretaria, subordinada diretamente ao governador. Uma lei estadual instituiu a organização, as funções e a carreira específica do órgão e um decreto aprova seu regulamento e estabelece sua estrutura e competências. O órgão exerce as macrofunções de correição e combate à corrupção, auditoria interna e inspeção, transparência e controle social, ouvidoria e fomento à integridade (*compliance*). Ressalta-se que o regulamento interno do órgão prevê expressamente como uma das competências institucionais a integração das áreas da CGE para o desenvolvimento e fortalecimento do Sistema de Controle Interno conduzindo o projeto relativo ao IA-CM. Outras competências da área responsável pela auditoria interna que merecem destaque são prestar consultoria com o objetivo de orientar e aprimorar o processo de gestão de riscos e os controles internos

administrativos dos órgãos e das entidades do Estado e realizar auditorias baseadas em riscos.

O Órgão de Controle Interno 4 tem status de secretaria, é órgão autônomo, vinculado diretamente ao prefeito. Instituído por uma lei municipal, teve sua organização e funcionamento regulamentados por meio de um decreto que define a estrutura e competências do órgão. O órgão exerce as macrofunções de correição e combate à corrupção, auditoria interna, transparência e fomento ao controle social, ouvidoria e promoção da integridade. Destaca-se, entre as competências da unidade responsável pela auditoria interna, a proposição de plano anual de atividades com base em análise de riscos, indicando as auditorias a serem efetuadas de acordo com os critérios de planejamento e de priorização previstos em normativo específico.

O Órgão de Controle Interno 5 tem status equivalente aos órgãos máximos do poder executivo em sua esfera de governo, subordinado diretamente ao chefe do executivo. Possui sua estrutura regimental e competências definidas por um decreto. O órgão exerce as macrofunções de ouvidoria, correição, auditoria interna (secretaria federal de controle), transparência, prevenção da corrupção, fomento ao controle social e à integridade e combate à corrupção. Dentre as competências da unidade responsável pela auditoria interna, destacam-se realizar atividades de auditoria interna nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e demais sistemas administrativos e operacionais de órgãos e entidades sob sua jurisdição e propor melhorias e aprimoramentos na gestão de riscos, nos processos de governança e nos controles internos da gestão, bem como promover capacitação em temas relacionados às atividades de auditoria interna governamental, governança, gestão de riscos e controles internos.

Assim, a pesquisa revela por meio do desenho das estruturas dos casos estudados, não obstante pequenas variações, uma similaridade na estrutura e nas competências e o exercício (ainda que apenas formal) das mesmas macrofunções. Conforme apresentado no referencial teórico, Meyer e Rowan (1977) argumentam que as estruturas formais de muitas organizações refletem os mitos de seus ambientes institucionais. Os autores explicam que os alicerces das organizações passam a ser espalhados pelo cenário social e as organizações devem incorporá-los para evitar a ilegitimidade. Para os autores, organizações formais tornam-se compatíveis com seus ambientes por interdependências técnicas e de intercâmbio. Como resultado, para eles, o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações (MEYER; ROWAN, 1977), o que pode ser verificado em todos os casos estudados.

A análise dessa homogeneidade de formas e práticas institucionais, reforça a perspectiva de DiMaggio e Powel (2005) que por meio do isomorfismo explicam que as

características organizacionais são modificadas na busca de uma compatibilidade com as características do ambiente. Quando os interlocutores entrevistados foram questionados acerca da estrutura organizacional ter sido inspirada em alguma outra instituição, apenas os interlocutores do Órgão de Controle Interno 1 e o interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 responderam que não houve inspiração. O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 explicou que foi um processo paulatino de incorporação de funções. Para os interlocutores dos demais órgãos, o modelo foi inspirado na CGU. O Órgão de Controle Interno 2 mencionou o Conaci como instituição que fornece diretrizes relacionadas às macrofunções a serem exercidas pelos órgãos de controle interno. O Órgão de Controle Interno 3 afirmou que o modelo foi inspirado na CGU e em outras controladorias.

Dessa forma, entende-se que os modelos implementados pelos órgãos estudados podem ter sido adotados por meio de mecanismos de isomorfismos mimético, a partir de modelos já adotados e validados externamente, como discutido por DiMaggio e Powell (2005) e Scott (2014). Isso reforça ainda a ideia de fortalecimento do campo organizacional em que as auditorias estão inseridas, possuem instituições, normas e práticas validadas por outras organizações, uniformizando seus símbolos e significados (CARVALHO; VIEIRA, 2012).

Na pesquisa também buscou-se verificar a existência de planejamento estratégico dos órgãos estudados e sua abrangência no que se refere à auditoria interna governamental baseada em riscos. O planejamento estratégico é um importante instrumento de governança e deve traduzir o pensamento estratégico da organização. A gestão de riscos deve estar integrada ao processo de planejamento estratégico e aos seus desdobramentos (COSO, 2017; CGU, 2017a; ABNT, 2018; TCU, 2020).

O Órgão de Controle Interno 1 possui Plano Estratégico aprovado para o período 2020 a 2023. Consta do documento indicadores e metas relacionados ao apoio à implantação da gestão de riscos nas unidades do poder executivo, bem como a institucionalização de 100% dos macroprocessos chaves (KPAs) do nível 3 do Modelo IA-CM.

O Órgão de Controle Interno 2 também possui Plano Estratégico aprovado para o período 2020 a 2024. Consta do documento indicadores e metas relacionados ao apoio à sistematização e promoção da gestão de riscos nas unidades do poder executivo, bem como o aprimoramento do nível de qualidade de auditoria para avançado, considerando o Modelo IA-CM como referência.

Da mesma forma, o Órgão de Controle Interno 3 possui Plano Estratégico aprovado para o período 2020 a 2023. Consta do documento indicadores e metas relacionados a evolução da maturidade em gestão de riscos e de ações implementadas para tratamento de riscos das

unidades do poder executivo, bem como a institucionalização dos macroprocessos chaves (KPAs) dentro do nível a ser alcançado no modelo IA-CM.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 não possui plano estratégico. Em contato com o segundo interlocutor entrevistado, ele informou que recentemente foi publicada portaria que determina que a unidade de auditoria interna elabore plano de negócios de auditoria interna, considerando o plano de metas do governo municipal 2021-2024 que estabelece como uma das metas aperfeiçoar auditorias por meio da implementação da metodologia IA-CM (Modelo de Capacidade de Auditoria Interna). Referida norma considera como uma das referências o macroprocesso chave (KPA) 2.6 que prevê a existência de um Plano de Negócios da Auditoria Interna do Modelo IA-CM.

O órgão de controle interno 5 possui Plano Estratégico aprovado para o período 2020-2023. Consta do documento indicadores e metas relacionados à abrangência da gestão de riscos (voltados para o próprio órgão) e percentual de instrumentos e mecanismos inovadores de governança, gestão e integridade pública atendidos no prazo, direcionados por fóruns estratégicos do Poder Executivo Federal, bem como indicador referente ao nível de capacidade organizacional com base no modelo IA-CM.

O modelo IA-CM possui macroprocessos chaves (KPAs) específicos voltados para o planejamento da auditoria interna baseado em riscos (KPA A3.6) e o nível 4 do framework estabelece como serviços e papel da auditoria interna a avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controle (IIA, 2009b). Nessa perspectiva, pode-se inferir que o tema gestão de riscos e a adoção do modelo IA-CM, estão expressamente previstos na estratégia dos órgãos estudados, à exceção do órgão municipal. A previsão desses instrumentos no planejamento estratégico pode ser considerada como uma forma de disseminar o pensamento estratégico e auxiliar a mudança na mentalidade dos servidores com a conscientização do que já está em andamento e o que é prioridade nos órgãos. Essas constatações corroboram os estudos de Scott (2014) e Greenwood et al. (2008), que apontam que os indivíduos utilizam de *carriers* como importante instrumento de teorização dos servidores. Mas a adoção de parâmetros gerais emanados pelo IIA reforça a ideia de isomorfismo coercitivo quando esses parâmetros passam a ser exigidos, por exemplo, para que as organizações recebam aval para determinados tipos de financiamento ou participação em arenas decisórias, e de isomorfismo normativo, quando a profissionalização exige o domínio desses parâmetros, como reforça Scott (2014), por exemplo.

Em termos de análise da profissionalização, a pesquisa realizou o levantamento do quantitativo e perfil dos servidores dos órgãos estudados, concluindo que todos os órgãos

possuem carreira específica para a atividade de auditoria, como descrito no Quadro 6.

Quadro 6: Perfil dos servidores dos órgãos estudados

Estudo de Caso	Carreira específica de auditores internos	Quantitativo de servidores	Capacitação/Certificação
Órgão de Controle Interno 1	Sim	90 auditores na área de auditoria Não é suficiente	Horas mínimas de capacitação anual Capacitação em gestão de riscos para todos os auditores Auditores certificados no IIA e ISO
Órgão de Controle Interno 2	Sim	Aprox. 85 auditores em toda a CGE Não é suficiente	Horas mínimas de capacitação anual Plano de capacitação anual com diretrizes e recompensas financeiras Apenas 1 ou 2 auditores certificados Incentivo à certificações no IIA e ISO por meio de peso no plano de capacitação
Órgão de Controle Interno 3	Sim	101 auditores Quantitativo de auditores suficiente	Horas mínimas de capacitação anual Plano de capacitação anual Auditores certificados pelo IIA e pela ISO - alguns buscaram individualmente a certificação e outros tiveram o treinamento oferecido pelo órgão para posterior certificação
Órgão de Controle Interno 4	Sim	70 auditores Não é suficiente	Auditores incentivados a fazerem capacitações - reflexo na remuneração Capacitação em Gestão de Riscos não obrigatória curta e superficial Capacitação do IIA sobre COSO para 10 auditores Não possui auditores certificados
Órgão de Controle Interno 5	Sim	Aprox. 1900 auditores e técnicos Não é suficiente	Horas mínimas de capacitação anual Plano de Desenvolvimento de Pessoas Auditores certificados pelo IIA e pela ISO - política de reembolso de parte dos custos para os auditores aprovados

Fonte: Dados da pesquisa

O Órgão de Controle Interno 1 possui em torno de 300 servidores. Na subcontroladoria de controle interno são aproximadamente 90. O interlocutor explicou que possuem duas carreiras principais atuando no órgão, auditores de controle interno e especialistas de políticas

públicas (cargo de nível médio). Segundo o interlocutor, esta segunda carreira atua mais nas outras macrofunções, como ouvidoria e transparência. Na Subcontroladoria de Controle Interno (auditoria), só podem atuar os auditores de controle interno. Questionado sobre o quantitativo de auditores ser suficiente, o interlocutor respondeu que não é. O interlocutor explicou que para lidar com a falta de servidores, o órgão tem racionalizado seus procedimentos para atuar como órgão de controle interno que agrega valor à gestão, bem como na frente relacionada ao papel de apoio ao controle externo (prestação de contas, tomada de contas, atos de pessoal).

Sobre a capacitação dos auditores, o interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 explicou que o órgão possui um sistema de gestão por competências e que são feitas avaliações das lacunas de conhecimento e planejamento da capacitação de cada auditor com base na sua área de atuação. Também é estabelecida uma quantidade de horas mínimas anuais de capacitação para todos os auditores. Ressaltou que o sistema de gestão por competências é muito complexo e que está sendo reformulado para atender aos macroprocessos chave (KPA's) 3.4 (Profissionais qualificados) e 3.5 (Criação de equipe e competência) do modelo IA-CM. Sobre a capacitação dos auditores em gestão de riscos, o interlocutor explicou que foi feita uma grande capacitação para aproximadamente sessenta auditores e que houve certificação internacional pela ISO 31000 para aproximadamente 20 auditores. A certificação não foi renovada. O interlocutor entende que a certificação não é essencial para a Administração Pública, uma vez que tem um custo elevado e que o conhecimento sobre o assunto é suficiente. Explicou que, contudo, o modelo IA-CM exige no macroprocesso chave (KPA) 3.4 o estabelecimento de programas para assegurar que os auditores obtenham certificações profissionais adequadas, bem como certificações específicas do setor, se relevantes. Para ele, essa exigência não seria viável para o serviço público, uma vez que os órgãos não podem assegurar a certificação, já que ela depende da aprovação individual do servidor na prova. Para ele, o ideal seria "incentivar, propiciar, ofertar os meios para a certificação".

O Órgão de Controle Interno 2 possui em torno de 147 servidores. Desses, 85 são auditores. O interlocutor explicou que a lei da carreira estabelece 100 vagas para auditores e que estão em processo de nomeação dos 15 que faltam. Além dos 85 auditores, o órgão possui pessoal da área de suporte e assessoria. Explicou que nas macrofunções de correição e de ouvidoria, há atuação de servidores de nível médio. Sobre a suficiência do número de auditores, explicou que o número não é suficiente uma vez que o órgão incorporou novas atribuições após a criação da carreira em 2014. Sobre a capacitação dos auditores, o interlocutor explicou que possuem um plano de capacitação e que o órgão possui uma norma que incentiva

financeiramente a produtividade e a capacitação dos auditores. Ele relatou que anualmente o órgão publica uma norma com diretrizes sobre as capacitações que a instituição entende como relevantes, com critérios de hierarquização de prioridades. No que se refere à capacitação em gestão de riscos para os auditores, explicou que não foi feita uma capacitação específica. Disse que alguns auditores buscaram essa capacitação externamente e que nem todos fizeram. Sobre a certificação de auditores em gestão de riscos, explicou que o órgão possui um ou dois auditores certificados. Para ele, a certificação é uma tendência e o órgão tem incentivando as capacitações com certificação do IIA Brasil e da ISO, por meio de maior peso para esse tipo de capacitação na avaliação da capacitação dos auditores.

O Órgão de Controle Interno 3 possui 101 auditores e 99 servidores de apoio e suporte. Questionado se o quantitativo de auditores é suficiente, o interlocutor entende que sim. Explicou que se houvesse mais servidores fariam mais, mas que entende ser suficiente. Sobre os servidores de suporte, disse que o quantitativo atual não é suficiente e que, em alguns momentos, os servidores de carreira precisam desempenhar atividades de apoio e suporte. Questionado sobre a existência de plano de capacitação para os auditores, o interlocutor explicou que estão instituindo um plano de capacitação para que todo servidor inicie o ano com um planejamento do que vai ser realizado ao longo do ano. Já existe a diretriz de capacitação de no mínimo 40 horas/ano para cada servidor. Sobre capacitação em gestão de riscos, o interlocutor relatou que quando iniciaram o trabalho, já na gestão do atual controlador, os auditores que iriam desempenhar a atividade, fizeram uma capacitação intensa na escola de governo. Posteriormente, alguns servidores, por conta própria, obtiveram a certificação da ISO 31.000. Relatou que, recentemente, em torno de 30, 40 auditores fizeram os cursos Audi 1 e Audi 2 EOP do IIA. Ao consultar os documentos relacionados, constatou-se que, após a realização da entrevista, foi publicada norma que institui o Plano de Desenvolvimento Profissional de servidores no âmbito do órgão. A norma tem como uma das suas considerações a necessidade de adequação ao IA-CM, com o objetivo de agregar valor e melhorar as ações de controle, alinhadas aos referenciais técnicos internacionalmente reconhecidos como boa prática.

O Órgão de Controle Interno 4 possui aproximadamente 200 servidores, sendo aproximadamente 70 auditores de controle interno e o restante servidores da área de apoio e suporte. O interlocutor do órgão entende que o quantitativo de auditores não é suficiente. Informou que a lei estabeleceu 100 vagas de auditores e que ainda não foram todos nomeados. Sobre a equipe de suporte, explicou que a maioria é de carreira de nível médio e que o quantitativo também não é suficiente. Considerando a insuficiência de servidores, o

interlocutor explicou que poderiam realizar mais auditorias e outros trabalhos. Contudo, disse que se adaptam a cumprir com suas obrigações legais. Sobre a capacitação dos auditores, o interlocutor explicou que eles são incentivados a fazerem cursos e que isso, inclusive, tem reflexo na remuneração. Sobre capacitação em gestão de riscos, explicou que alguns auditores já fizeram cursos. O primeiro interlocutor do órgão, titular da pasta, não soube informar se o órgão possui auditores certificados (IIA e ISO 31.000). Na entrevista realizada com o segundo interlocutor do órgão, ele explicou que a organização ofereceu uma capacitação em gestão de riscos para todos os auditores, mas que não foi obrigatória. Disse que o curso foi superficial e com curta duração. Explicou que, em razão do orçamento limitado, 10 auditores fizeram o curso do Coso, do IIA Brasil. Disse que o órgão ainda não possui auditores certificados pelo IIA ou pela ISO 31.000, mas que a unidade responsável pela auditoria interna tem incentivado a certificação.

O Órgão de Controle Interno 5 possui em torno de 1900 servidores, incluindo auditores e técnicos (o interlocutor não soube precisar a quantidade). O interlocutor entrevistado disse que na Secretaria Federal de Controle, área central responsável pela auditoria interna, há aproximadamente 400 servidores e que nas unidades regionais, aproximadamente 700. Para ele, este número não é suficiente. Relatou que o governo federal está organizando um concurso para 300 vagas. Na percepção do interlocutor, dificilmente o número de auditores será suficiente. Para ele, o controle ideal é muito caro e às vezes mais custoso que o próprio benefício. Ressaltou que, por isso, o tema da pesquisa é importante. Explicou que os órgãos de controle não devem fiscalizar tudo e afirmou que “a auditoria baseada em riscos é para isso: para entrar onde é mais relevante, onde pode agregar mais valor, onde pode ter maiores riscos”. Dessa forma, ele entende que a insuficiência de recursos demonstra a necessidade da auditoria baseada em riscos e também a necessidade de inovação tecnológica.

Sobre a capacitação dos auditores, o interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 afirmou que o governo federal criou um Plano de Desenvolvimento de Pessoas (PDP). Com isso, todas as unidades do governo federal precisam prever, no ano anterior, as ações de capacitação, os temas e linhas de ação que serão realizadas. Explicou que o órgão possui uma norma na área de auditoria que obriga o mínimo de 40 horas anuais de capacitação para cada auditor na área de auditoria ou na área do assunto de gestão que ele audita. Relatou que o órgão está desenvolvendo uma ferramenta de registro e monitoramento dessas capacitações. Explicou que o órgão também está focando na gestão por competências. Ressaltou que o órgão oferta muitos treinamentos e cursos para os auditores e que houve uma ampliação do orçamento do órgão para este fim. Relatou que o órgão tem investido em treinamentos de alto nível e em

muitas capacitações que são oferecidas internamente. Questionado se todos os auditores da Secretaria Federal de Controle possuem capacitação em gestão de riscos, o interlocutor explicou que foi ofertada para todos os auditores da SFC, mas que não tinha como afirmar se todos fizeram. O interlocutor ressaltou que esse tipo de capacitação não é ofertada apenas para os servidores da organização. Explicou que o órgão tem feito capacitações em parceria com o Conaci para diversas controladorias. Sobre as certificações dos auditores, o interlocutor não soube informar quantos auditores são certificados pelo IIA ou pela ISO, mas disse que o órgão possui muitos auditores certificados e que há um incentivo da organização por meio de uma política de reembolso de parte do valor pago para aqueles que são aprovados.

O fato de a maioria dos servidores do controle interno dos órgãos estudados, especificamente dos setores de auditoria, serem efetivos e de carreira própria reduz as possibilidades de descontinuidade do processo de institucionalização nas trocas de gestão dos chefes do poder executivo e dos titulares dos órgãos. Tolbert e Zucker (1996) ressaltam a importância da continuidade histórica da estrutura da organização para que as instituições sobrevivam às várias gerações de servidores. A existência de carreiras estáveis e específicas para a função de auditoria favorece a institucionalização de práticas, em que pese as eventuais resistências em razão da existência de várias gerações de servidores no mesmo órgão.

À exceção do Órgão de Controle Interno 4, nos casos estudados, foram identificados controladores-gerais, subcontroladores e outros agentes estratégicos como atores com poder interno com alto capital institucional. Esses atores têm movido esforços para incentivarem uma cultura de gestão de riscos, voltado para o paradigma de controle interno que agrega valor à gestão e novas práticas e rotinas importantes para esse fim, cada qual com suas capacidades técnicas específicas. Corroborando com os achados de Lino, Carvalho, Aquino e Azevedo (2019), o capital institucional é acumulado, quando “(i) recebe apoio de atores com poder que passam a servir de fonte de legitimação, e (ii) as ideias, valores, conceitos e procedimentos de uma nova prática vão sendo implantados, aceitos e sedimentados dentro da organização” (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019, p. 6).

Destaca-se, também, o alto incentivo à capacitação dos auditores, em alguns casos, inclusive, de forma financeira. Ademais, todos os órgãos promoveram capacitação em gestão de riscos para seus auditores, em que pese no órgão municipal ter sido uma capacitação superficial e de curta duração. Ressalta-se, ainda, o incentivo à certificação dos auditores, às vezes por meio de treinamentos oferecidos pelo próprio órgão, às vezes por incentivo no plano de capacitação, às vezes por reembolso de parte do custo da certificação. Apenas o órgão municipal não possui auditores certificados, mas estão buscando incentivar os servidores para

isso. Observa-se, também, que todos os órgãos relataram as trocas de informações e interação dos servidores com o Conaci, com a CGU e entre os servidores das controladorias.

Esse processo de capacitação massiva, bem como a interação com instituições relevantes do campo organizacional como o Conaci e CGU indicam a configuração do isomorfismo normativo, quando os servidores dos órgãos se relacionam e adotam uma mesma linguagem, a partir dos cursos, capacitação, trocas de experiência e boas práticas, uma ideação quanto ao perfil geral dos auditores, nitidamente derivado de processos relacionados à profissionalização. DiMaggio e Powell (2005) explicam a profissionalização como a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho, para controlar os produtores e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia da profissão. Para eles, quando em certo campo as organizações são similares e a socialização profissional acontece, a socialização atua como uma força isomórfica. Tolbert e Zucker (1999) entendem que é necessário que haja uma teorização de todos os indivíduos da organização, para que haja uma perpetuação dessas estruturas e práticas. Pode-se dizer que os órgãos avaliados, uns mais, outros menos, têm buscado promover essa teorização..

Inicia-se, agora, a análise da instituição de política de gestão e riscos pelos órgãos de controle interno estudados para identificar os mecanismos de institucionalização a partir de tais práticas. Política de gestão de riscos é um documento que contém a declaração das intenções e diretrizes gerais relacionadas à gestão de riscos e estabelece claramente os objetivos e o comprometimento da organização em relação à gestão de riscos (ABNT, 2009; TCU, 2018). Os órgãos estudados foram questionados se possuem política de gestão de riscos estabelecida, com o intuito de avaliar se órgão responsável por realizar auditoria baseada em riscos também implementa a gestão de riscos, demonstrando seu compromisso e maturidade com o tema, e consequentemente, a possibilidade de sua institucionalização.

O Órgão de Controle Interno 1 possui uma política de gestão de riscos estabelecida por meio de uma portaria publicada em 2016 que define o objetivo, os princípios, as diretrizes, as responsabilidades e o processo de gestão de riscos do órgão. Segundo o interlocutor entrevistado, em 2018, foi elaborada uma matriz de riscos muito ampla que envolveu todas as áreas da controladoria. Para ele, algumas unidades conseguiram incorporar o processo de gerenciamento de riscos mais do que outras. Relatou que na Subcontroladoria de Controle Interno o gerenciamento de riscos é um dos projetos da unidade e incorpora riscos estratégicos e riscos mais táticos e operacionais. Informou que tanto a matriz de riscos quanto a estratégia de gestão de riscos do órgão estão em revisão. Para o interlocutor, com o amadurecimento maior do planejamento estratégico e do tema gestão de riscos na organização, o gerenciamento

de riscos será associado aos objetivos estratégicos do órgão. Ressaltou que quando a controladoria realiza a consultoria em gestão de riscos para os órgãos da gestão, uma das primeiras ações é sugerir ao órgão que elabore e publique sua política de gestão de risco. Explicou que o ente governamental possui conselho de governança e uma norma que determina que todos os órgãos e entidades do ente devam implementar políticas de gestão de riscos, competindo à controladoria apoiar os demais órgãos da administração estadual na sua implementação.

O Órgão de Controle Interno 2 não possui um documento ou norma que estabeleça sua política de gestão de riscos. O interlocutor do órgão explicou que o órgão desenvolveu a matriz de significância, que, na sua percepção, está solidificada e consolidada na área meio do Estado, por meio de uma metodologia a partir da qual se mapeou toda a área meio do Poder Executivo. Explicou que na área finalística ainda não há uma política de gestão de riscos institucionalizada. Questionado sobre quem tem o papel de fomentar a gestão de riscos no Estado, o interlocutor explicou que a CGE tem a missão de disseminar o tema. Expressou ainda que possuem um plano de realizar treinamentos sobre gestão de riscos para os órgãos do Estado, mas que isso não impede que os órgãos avancem e institucionalizem a gestão de riscos sem o apoio da CGE. Para ele, o tema ainda precisa ser institucionalizado na ponta. Questionado se o Estado possui uma política de gestão de riscos, o interlocutor explicou que alguns órgãos já têm. Exemplificou com a Secretaria de Estado de Fazenda e com a Secretaria de Planejamento e Gestão. Para ele, de uma forma geral, estão dando os primeiros passos sobre o assunto no Poder Executivo.

O Órgão de Controle Interno 3 possui uma política de gestão de riscos estabelecida por meio de uma portaria publicada em 2019 que define o objetivo, os princípios, as diretrizes, as responsabilidades e o processo de gestão de riscos do órgão. No que se refere ao Estado, o interlocutor explicou que existe um decreto, também publicado em 2019, que instituiu o programa de *compliance* público do Poder Executivo estadual, mas que não existe uma norma específica sobre a gestão de riscos do Estado. O decreto estabelece a gestão de riscos como um dos eixos do programa de *compliance*, bem como os referenciais de framework ISO e Coso.

O Órgão de Controle Interno 4 não possui um documento ou norma que estabeleça sua política de gestão de riscos. O interlocutor do órgão explicou que estão em uma fase muito inicial de semear o tema, inclusive dentro da própria controladoria. Relatou que no âmbito do município também não existe uma política estabelecida e que entende que ao implementar na controladoria será mais fácil disseminar para outros órgãos. O interlocutor indicou um servidor para que apresentasse mais detalhes. O segundo interlocutor confirmou que o órgão ainda não possui uma política de gestão de riscos.

O Órgão de Controle Interno 5 possui política de gestão de riscos estabelecida por meio de uma portaria publicada em 2017. A referida norma estabelece os princípios, os objetivos, a operacionalização e as competências relacionadas à gestão de riscos do órgão. Em 2018, a organização também publicou um documento que apresenta os fundamentos, a estrutura e a metodologia de gestão de riscos do órgão com o objetivo de orientar as unidades a implementá-la em conformidade com a sua política de gestão de riscos. O interlocutor indicou a norma e o documento que dispõe sobre a metodologia. Questionado sobre a política de gestão de riscos do governo, o interlocutor explicou que há uma norma que determina que cada órgão de sua esfera de governo estabeleça sua política de gestão de riscos. Também mencionou outra norma que trata da política de governança do governo e que tem como um dos pilares a gestão de riscos.

Verificou-se, assim, que dois órgãos de controle interno estaduais possuem política de gestão de riscos formalmente estabelecidas com indicativo, no Órgão de Controle Interno 1, de que têm avançado na maturidade sobre o assunto e no Órgão de Controle Interno 3 de que há um movimento em todo Estado no sentido de implementação da gestão de riscos por diretriz do Governador.

No Órgão de Controle Interno 5, observa-se que a política de gestão de riscos e a metodologia estão muito bem delineadas e que há uma diretriz geral sobre o assunto a partir da política federal de governança.

No Órgão de Controle Interno 2, a pesquisa de campo evidenciou não haver uma política de gestão de riscos nem para o órgão de controle, tampouco para o Estado. Verificou-se a existência de um instrumento preliminar, a Matriz de Significância, parte importante para a disseminação da política de gestão de riscos, mas não suficiente para sua institucionalização.

No Órgão de Controle Interno 4, não há nada formalmente estabelecido, a não ser uma sensibilização inicial sobre o assunto.

Este cenário, demonstra que há um movimento de formalização da gestão de riscos nos órgãos de controle interno avaliados que não pode ser generalizado para os demais órgãos de controle, uma vez que foi possível verificar que em um dos órgãos estaduais que está buscando alcançar o nível 3 do IA-CM ainda não há esta política estabelecida e que o órgão de controle interno de uma das maiores capitais do Brasil ainda está em fase incipiente de sensibilização sobre o tema. Ressalta-se que o atual titular do Órgão de Controle Interno 3 foi titular do Órgão de Controle Interno 1 quando da implementação da política de gestão de riscos naquele órgão. As políticas de ambos os órgãos são muito semelhantes, o que leva a inferir um isomorfismo mimético sobre a prática (DiMAGGIO; POWEL, 2005).

Durante a pesquisa, foi possível analisar, ainda de forma preliminar, a visão que os interlocutores possuem sobre como os órgãos e entidades dos entes a que se vinculam (auditados) enxergam o papel do órgão de controle interno (reputação junto aos pares). Rossoni e Machado-da-Silva (2010) explicam que a adoção de práticas de governança possui um papel legitimador. Silva, Pereira e Alcântara (2012) destacam que a busca por legitimidade envolve um processo de institucionalização. Nesse contexto, o institucionalismo foi utilizado como uma lente que permite compreender a legitimação de ações públicas por meio de valores, estrutura de poder, hierarquia, cultura e normas.

Ao expressar sobre a relação da controladoria com os órgãos fiscalizados, o interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 explicou que, para ele, o foco meramente punitivo do órgão de controle interno, inevitavelmente, gera desgaste na gestão e interferências no controle. Para ele, a mudança de cultura que vem sendo implementada no ente, no sentido de que o órgão de controle interno seja visto como aquele que contribui para que as organizações alcancem seus objetivos, contribuiu para que a controladoria tenha mais tranquilidade para trabalhar, sem interferências, uma vez que a gestão já percebeu que a auditoria está trabalhando para melhorar os controles e para agregar valor à gestão.

O Órgão de Controle Interno 2 relatou que com o avanço da atividade de consultoria os órgãos e entidades do Estado aproximaram-se muito da CGE e já a enxergam como órgão que contribui com a gestão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 explicou que quando o trabalho de fomento à gestão de riscos no Estado foi iniciado, foram instituídas doze assessorias de controle interno nos doze maiores órgãos. Essas assessorias são ocupadas por servidores de carreira da CGE, alinhados com a liderança e que prestam consultoria. Para o interlocutor, esses colegas sabem da grande necessidade de demonstrarem para a gestão a importância da auditoria interna. Explicou que alguns titulares de órgão ainda enxergam a gestão de risco como algo fundamental, mas que existem outros que já não abrem mão. Relatou que a visão de agregar valor, de se mostrar importante para a gestão, está enraizada nesses colegas. Dessa forma, os servidores têm se feito necessários nesses órgãos, buscando contribuir com as necessidades do órgão. Exemplificou que se o gestor está mais preocupado com as contas anuais que tem que prestar para o TCE, então a controladoria, por meio desses servidores, tenta apoiá-lo nessa atividade, tenta fazer uma interlocução com o Tribunal. Dessa forma, asseverou que estão descobrindo o caminho de como agregar valor em cada órgão e com isso têm mudado a visão que os órgãos tinham do papel do controle.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 explicou que grande parte dos órgãos municipais ainda não entende o papel de agregar valor à gestão da controladoria. Ressaltou que os órgãos ainda enxergam o órgão de controle interno como um órgão punitivo que tem um papel de apenas apontar os erros e responsáveis. O segundo interlocutor entrevistado reforçou que a visão dos órgãos ainda é de desconfiança e que para eles, a controladoria “mais atrapalha que ajuda”.

O Órgão de Controle Interno 5 possui um indicador estratégico que se refere à percepção dos dirigentes das Unidades de Auditoria Interna Governamentais (UAIGs), quanto ao valor agregado pela atividade de supervisão técnica conduzida por órgão de instância superior. O resultado aferido é decorrente de aplicação de pesquisa anual, a qual é encaminhada preferencialmente aos altos dirigentes das UAIGs. Nessa linha, a apuração desse indicador, para o exercício de 2020, resultou no valor de 85,84% – o que corresponde ao percentual dos participantes que responderam “concordam total” ou “parcialmente” que a supervisão técnica exercida pelo Órgão de Controle Interno 5 agrega valor à atividade de auditoria interna realizada pela UAIG. Esse resultado superou a meta estabelecida no ano.

O interlocutor entrevistado, ao falar sobre o planejamento da auditoria baseado em riscos (anual e trabalho individual de auditoria), relatou que o processo trouxe muitos ganhos para o órgão. Relatou que ao executarem trabalhos mais relevantes, o gestor passou a enxergar o órgão de controle interno de outra perspectiva. Relatou que, anteriormente, os auditores eram vistos como aqueles que iriam avaliar a “falta de carimbo” em determinado processo. Contudo, continuou relatando, agora, os órgãos já conseguem perceber que o auditor vai apontar o que é importante. O interlocutor afirmou que com essa mudança de foco passaram a obter benefícios do controle muito mais relevantes, com melhores trabalhos e maiores resultados para a gestão. Segundo ele, já há uma percepção geral de que os órgãos têm considerado os seus trabalhos melhores e úteis para tomadas de decisão.

Tal relato pode ser corroborado pelo estudo realizado por Rodrigues, Santos, Katsumi Niyama e Souza (2020), no qual foi apontado que houve uma mudança de paradigma, a partir do referencial técnico criado pela IN CGU nº 3/2017, pois, se antes a auditoria era vista como ação punitiva, atualmente tanto a auditoria interna quanto os gestores começam a mudar de postura, permitindo que a auditoria interna faça as contribuições e recomendações necessárias.

Dos relatos acima apresentados, observa-se que os órgãos que estão mais avançados no processo de implementação da gestão de riscos interna e externamente, têm tido maior reconhecimento e melhor reputação junto aos órgãos fiscalizados, o que demonstra maior legitimidade. O mesmo não ocorre com aqueles que ainda estão em uma fase inicial de

implementação da gestão de riscos e da mudança do paradigma do papel da auditoria interna, como se verifica no Órgão de Controle Interno 4.

Continuando a análise dos mecanismos de institucionalização, realizou-se o levantamento do planejamento e a atividade de auditoria interna governamental, considerando-se o papel da auditoria interna governamental, as normas e manuais que regulamentam a atividade de auditoria interna governamental, a existência das atividades de avaliação e de consultoria interna, a existência de plano anual de auditoria. Todos esses aspectos elencados são relevantes para se verificar os processos sequenciais que sugerem variabilidade nos níveis de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, bem como a adequação da atuação dos órgãos às práticas internacionais que têm sido disseminadas como referência. Durante a realização dos estudos de caso, os interlocutores dos órgãos foram questionados sobre qual era o papel da auditoria interna governamental em sua percepção.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 afirmou que, para ele, o papel da auditoria interna é conseguir agregar valor à gestão por meio da avaliação justa dos controles. Explicou que é necessário conhecer a estrutura de controles que já existem nos órgãos e avaliar se é suficiente ou não. A partir de aí propor melhorias para que as irregularidades não aconteçam. Ele entende que é importante ter mecanismos tanto de combate de ineficiências, quanto também para o combate a desvios e à má conduta. Para isso, segundo ele, existem diversas ferramentas, como por exemplo, a auditoria. Reitera a sua visão de que, com o propósito de agregar valor, a auditoria não pode ter apenas o foco punitivo, de inspeção. Complementa que, além da auditoria enquanto atividade de avaliação, no órgão, também existem as consultorias para implementação da gestão de riscos e dos programas de integridade. Para ele, essas duas vertentes são muito úteis para gerar esse valor da atividade de auditoria interna.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 afirmou que o papel de auditoria interna é contribuir para a gestão, agregar valor à gestão. Ele entende que o controle interno deve assessorar a gestão, mostrar o que precisa ser feito, apresentar soluções, mas também apontar as dificuldades, os problemas. Disse que, nesse sentido, o órgão tem buscado não apenas apontar irregularidades e problemas, mas também mostrar a causa do problema e encaminhar para uma solução. Relatou que esse tipo de atuação exige uma mudança de cultura e de procedimentos e que isso não é imediato. Relatou que a CGE tem trabalhado nesse modelo já há algum tempo, mas que também tem o papel de inspeção, que aponta as irregularidades e os responsáveis (chamadas de auditoria especial no órgão). Explicou que os resultados dessas auditorias especiais são encaminhados para área responsável pelas auditorias programadas, que

realizam as avaliações dos controles, para que sejam trabalhados com outro olhar: “Qual é o problema? Qual é a causa desse problema?”. A partir daí, são feitas recomendações relacionadas às causas, para que os problemas não voltem a ocorrer. O interlocutor. O interlocutor assevera a preocupação com o aspecto relacionado a “até que ponto a auditoria interna pode oferecer a solução”. Explicou que a auditoria interna propõe soluções sem interferir na gestão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 iniciou sua fala afirmando que iria cair no comum: para ele, o papel da auditoria interna é agregar valor à gestão. Explicou que é isso que o órgão tem buscado fazer. Contextualizou que tem percebido que, no Estado, o nível de capacitação dos servidores de maneira geral é muito baixo. Então o órgão tem sentido uma necessidade de intensificar a atividade de consultoria. Segundo ele, o órgão tem saído daquele papel antigo de só avaliar e apontar os erros para se colocar como parceiro do gestor. Explicou que ainda há resistência dos auditores internos que, por vezes, têm receio de estarem atuando na segunda linha, ou até mesmo na primeira linha. Contudo a equipe tem tentado desmistificar isso. Para ele, está claro que quanto mais o órgão de controle interno conversa com a gestão, a chance de alcançar os resultados e agregar valor é maior.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 afirmou que o papel da auditoria interna é ajudar o governo, ajudar a gestão. Ele contextualizou que os órgãos e entidades do município ainda enxergam a controladoria como aquele órgão que apenas aponta os problemas e responsáveis (viés punitivo) e que, muitas vezes, não entendem o papel colaborativo do controle interno. Segundo ele, existe uma diretriz do governo atual de que a controladoria atue com viés preventivo, que anteceda aos problemas, que contribua para melhorar o trabalho e é isso que o órgão tem buscado desenvolver. O segundo interlocutor entrevistado também entende que o papel da auditoria interna governamental é ajudar a gestão a melhorar procedimentos e processos para agregar valor à gestão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 afirmou que possui um mantra sobre o papel da auditoria interna: agregar valor à gestão. Explicou que houve uma grande evolução das normas em 2017. Segundo ele, até então, o órgão “olhava muito para trás”, faziam as chamadas inspeções com foco no que estava errado, na conformidade, embora já houvesse alguns trabalhos preventivos. Relatou que, a partir de 2017, o foco passou a ser “olhar para frente”, tratar questões emergentes e buscar contribuir para melhorar ou resolver antes de os problemas acontecerem. Ressaltou que é preciso ter um olhar no retrovisor “para trás”, mas é fundamental “olhar para frente”. Citou norma do IIA que afirma que a auditoria interna deve

melhorar a governança, a gestão de riscos e os controles. Para ele, atuar com este olhar contribui para um estado mais eficiente.

Chama a atenção a expressão utilizada por todos os interlocutores sobre o papel da auditoria interna governamental: “agregar valor à gestão”. Fica evidente a utilização de uma mesma linguagem pelos representantes dos órgãos avaliados. A ideia de mudar o foco dos problemas e irregularidades ocorridos no passado (as chamadas inspeções ou auditorias especiais ou auditorias de conformidade) e avançar para a ideia de olhar para frente, para que os problemas não ocorram, também apareceu em todos os discursos. Esse movimento é típico do isomorfismo normativo (SCOTT, 2014), em que as linguagens são desenvolvidas, mesmo que na prática não seja possível verificar tais efeitos. Ressalta-se que tais protocolos são disseminados nas dimensões organizacionais por meio de treinamentos e capacitações. Nesse sentido, entende-se que a participação ativa dos órgãos estudados nos eventos, capacitações e treinamentos promovidos por atores externos do campo organizacional com poder como o Conaci, o Banco Mundial e pela própria CGU promoveram o desenvolvimento de uma linguagem que tem sido utilizada pelos atores do campo.

Ademais, a expressão “agregar valor à gestão” ou outra expressão similar está presente em normas, documentos e em planos estratégicos de alguns dos órgãos avaliados. Por exemplo, o Órgão de Controle Interno 5, define o propósito da auditoria interna governamental como aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco, além de definir auditoria interna como “atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização”. Destacam-se, também, o plano estratégico do Órgão de Controle Interno 1, que tem como um dos eixos temáticos a melhoria da gestão pública, o documento Plano de Ação Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) que define o objetivo da auditoria interna como agregar valor e melhorar as operações de uma organização, e, ainda, a norma que disciplina a execução das ações de controle interno e estabelece que o resultado das ações de controle deve contribuir para a melhoria da gestão pública do ente, de forma a possibilitar o aprimoramento dos controles internos administrativos. No Órgão de Controle Interno 2, destaca-se o plano estratégico que define como missão do órgão “Contribuir para melhoria dos Serviços Públicos prestados pelo Poder Executivo do Estado (...)”, e tem como um dos objetivos estratégicos “Fortalecer a gestão, aperfeiçoar os processos e o alcance dos objetivos organizacionais”. Destaca-se também o manual de auditoria interna do órgão que adota o conceito de auditoria interna constante da IN SFC nº 03/2017 da CGU. No Órgão de Controle Interno 3, destacam-se o plano estratégico que

define a missão do órgão como “Aprimorar a Gestão Pública estadual com a melhoria do controle interno (...)”, a norma que regulamenta a CGE que estabelece que as ações decorrentes das atividades da Controladoria-Geral do Estado deverão ser sinérgicas com a missão institucional e ensejar a agregação de valor, e a página da CGE na internet que apresenta a área de auditoria interna, enquanto atividade que visa agregar valor à gestão, aprimorando os controles internos administrativos e a geração de informações preventivas e oportunas para subsidiar o processo decisório dos órgãos e entidades, com ênfase nos serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos. No Órgão de Controle Interno 4, o único documento que faz referência ao papel da auditoria interna enquanto órgão que agrega valor à gestão é o Manual de Auditoria que estabelece a missão da unidade responsável pela auditoria interna como “promover a melhoria contínua da gestão pública (...)” e a adoção, no mesmo documento, do propósito da auditoria interna estabelecido pela IN SFC nº 03/2017 da CGU.

A partir desta análise é possível verificar, também, um isomorfismo coercitivo a partir do qual os órgãos estão formalizando em normas, estratégias e manuais o papel da auditoria interna (DIMMAGIO; POWEL, 2005).

A adoção de normas e manuais que regulamentam a atividade de auditoria interna governamental são importantes indicativos sobre a teorização do tema. As normas buscam estabelecer os princípios, conceitos, padrões de referência e diretrizes que nortearão a prática da auditoria interna governamental. Os manuais visam orientar tecnicamente os auditores sobre os meios de operacionalizar as normas, bem como padronizar e uniformizar entendimentos e práticas.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 indicou uma portaria como a norma que disciplina a execução das ações de controle pela controladoria. Explicou que o órgão não possui manual de auditoria publicado. Segundo o interlocutor a portaria mencionada é bastante extensa e regulamenta procedimentos, possuindo, em alguns momentos, características de manual. Relatou que a portaria está desatualizada e que está em processo de revisão. Disse que a ideia é transformá-la em uma norma mais enxuta, que apresente apenas conceitos e procedimentos. Explicou que o manual será incorporado nos Procedimentos Operacionais Padrão (POP's) do órgão, com o passo a passo da auditoria. O interlocutor ressaltou que os POP's estão sendo elaborados simultaneamente com a alteração do sistema de auditoria (SAEWB). A intenção é estruturar o sistema para cumprir todos os requisitos do KPA 2.1 e 3.1 (2.1. Auditoria de Conformidade; 3.1. Auditorias de Desempenho) do IA-CM.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 indicou uma norma que dispõe sobre a regulamentação e padronização dos produtos de auditoria e documentos produzidos pela unidade de auditoria da controladoria no desenvolvimento de suas atribuições e o manual de auditoria que tem por objetivo a orientação das auditorias realizadas pela controladoria quanto à organização, à interlocução com as unidades auditadas e demandantes, à forma de execução dos procedimentos de auditoria, bem como estabelecer modelos dos produtos de auditoria.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 indicou uma norma que estrutura as ações de controle pela Controladoria-Geral do Estado, na condição de Órgão Central do Sistema de Controle Interno. O interlocutor explicou que ainda não possuem um manual, mas que está nos planos a elaboração.

O segundo interlocutor entrevistado do Órgão de Controle Interno 4 indicou o decreto que dispõe sobre o sistema de controle interno municipal, a organização e o funcionamento da Controladoria Geral do Município e o manual de auditoria que tem por objetivo prover uma visão geral da estrutura organizacional da unidade de auditoria e apresentar as suas principais atribuições e diretrizes de atuação como órgão integrante do Sistema de Controle Interno da Administração Pública Municipal, bem como nortear a elaboração, quando necessário, de Manuais operacionais que abordem os processos da unidade responsável pela auditoria, visando a detalhar as atividades e a garantir maior padronização e efetividade na sua atuação.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 explicou que o órgão possui normas e manuais. Citou a Instrução Normativa SFC nº 3/2017, que é o referencial técnico. Segundo ele, é a adaptação das normas do IPPF (IIA) para a realidade da organização. O referencial estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Também citou a Instrução Normativa nº 8/2017, que é o Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal (MOT). Explicou que o MOT entra no nível das normas suplementares do IIA. Esse Manual tem como objetivo orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico. O documento se propõe a indicar formas de colocar em prática os requisitos definidos, de modo a contribuir também para uniformizar entendimentos e práticas. O interlocutor explicou que ainda existem outras normas e orientações, como a Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos, aprovada pela Portaria nº 1.055/2020.

Observa-se que todos os órgãos possuem normas que dispõem sobre as atividades de auditoria, algumas mais específicas e outras mais gerais. Três órgãos (Órgão de Controle Interno 2, Órgão de Controle Interno 4 e Órgão de Controle Interno 5) possuem manual de auditoria e os órgãos de controle interno 1 e 3 não possuem manual. Ressalta-se a Resolução do Conaci nº 007/2019 que aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conselho para utilização pelos seus órgãos membros.

Cabe destacar, ainda, a fala do interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 que menciona os macroprocessos (KPAs) do IA-CM como referências para os procedimentos operacionais padrão e para o sistema de auditoria interna, o que demonstra a constante preocupação do órgão com o alcance de nível mais avançado no modelo.

O uso de normas e manuais pelos órgãos demonstram a utilização de carriers para a transmissão de padrões e procedimentos, sendo, assim como os treinamentos e capacitações, importantes instrumentos de teorização dos servidores, alinhado com o que afirma Scott (2014), Greenwood et al (2008) e Tolbert e Zucker (1999). A adoção desses instrumentos também configura um isomorfismo coercitivo no sentido de que a existência de um ambiente legal comum afeta diversos aspectos do comportamento e da estrutura das organizações. As organizações se tornam cada vez mais homogêneas dentro de determinados domínios e cada vez mais organizadas em torno de rituais em conformidade com as instituições maiores (DiMAGGIO; POWEL, 2005).

Foi perguntado aos interlocutores dos órgãos se o órgão executa as atividades de avaliação e de consultoria. A intenção da pergunta foi verificar se os órgãos estão alinhados com as práticas internacionais. Segundo o IIA (2012), auditoria interna é a prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização. Ainda segundo o órgão, a atividade de auditoria interna auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. Os serviços de avaliação (*assurance*) são os exames objetivos da evidência com o propósito de fornecer para a organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles. Já os serviços de consultoria são atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade que seja da administração (IIA,

2012).

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 afirmou que a auditoria interna da organização atua tanto por meio de avaliações, quanto por meio de consultorias. Para ele, essas duas vertentes são muito úteis para gerar valor à gestão e para a própria atividade de auditoria interna. Ele explicou que as atividades de consultoria realizadas pelo órgão são apenas para apoio e implantação da gestão de riscos e apoio à implantação de programa de integridade. Segundo ele, diferentemente do Órgão de Controle Interno federal, o órgão não presta consultoria sobre atividades finalísticas. O interlocutor, pessoalmente, se preocupa com a consultoria em áreas finalísticas em razão de uma possível cogestão e participação do controle nas tomadas de decisões da gestão. Para ele, o fato de participar de um processo que vai resultar em uma tomada de decisão é complexo, uma vez que depois a controladoria pode fiscalizar aquele processo por meio de uma avaliação. Para ele, esse tipo de consultoria tem que ficar muito segregada das demais funções. Ele explica que estão planejando ampliar a atuação do órgão com consultorias voltadas para o fortalecimento do sistema de controle e de governança, como por exemplo, consultoria para planejamento estratégico, para mapeamento de processos, para gestão de projetos etc.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 afirmou que o órgão executa atividades de avaliação e de consultoria. Sobre as consultorias, ele explicou que é um procedimento antigo. Relatou que o órgão possui um canal "Pergunte à CGE" por meio do qual os demais órgãos e entidades do Estado formulam uma consulta e a CGE tem um prazo de até 48 horas para responder. Explicou que é um canal eletrônico e que a consultoria é feita via sistema. A resposta dada funciona como uma orientação dentro do processo. Quando a consulta é mais complexa, o interlocutor explicou que é elaborado um Parecer de Auditoria. Informou que o órgão está aperfeiçoando o procedimento. Ao responder sobre o papel da auditoria interna, anteriormente, o interlocutor apresentou uma preocupação com o aspecto relacionado a "até que ponto a auditoria interna pode oferecer a solução para a gestão". Explicou que a auditoria interna propõe soluções sem interferir na gestão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 afirmou que o órgão exerce atividade de avaliação e de consultoria. Para ele, considerando o nível de maturidade atual da administração, o papel ainda deve ser muito mais consultivo do que avaliativo, para que a auditoria interna auxilie os órgãos a avançarem.

Sobre as atividades de avaliação e de consultoria, foi necessário explicar para o primeiro interlocutor entrevistado do Órgão de Controle Interno 4 o que seria cada um dos procedimentos e as suas diferenças. Ele relatou que antes de iniciar qualquer tipo de auditoria,

que o órgão procura a unidade auditada e informa que vai iniciar o trabalho de auditoria. O interlocutor reiterou que os órgãos do município ainda têm “medo” da atuação da controladoria. Explicou que pretende alocar auditores dentro das secretarias (descentralização) para criar uma aproximação maior com os órgãos, para, então, começar a pensar em atividades de consultorias. Orientou que mais informações e detalhes fossem obtidos junto a um servidor indicado. O segundo interlocutor entrevistado afirmou que a unidade de auditoria exerce atividades de avaliação e de consultoria, mas que as consultorias ainda estão em fase muito inicial. Reforçou que a visão dos órgãos ainda é de desconfiança. Explicou que, apesar de oferecerem o trabalho de consultoria, a atividade ainda não está muito divulgada e aceita nos órgãos da prefeitura. Relatou que estão fazendo um trabalho para tentar mudar esta visão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 afirmou que o órgão exerce atividades de avaliação e de consultoria e isso está regulamentado nas normas e manual do órgão. De fato, tanto a Instrução Normativa SFC nº 3/2017, que dispõe sobre o referencial técnico de auditoria, quanto a Instrução Normativa SFC nº 8/2017, que é o Manual de Orientações Técnicas da atividade de auditoria interna governamental (MOT), dispõem sobre os dois tipos de atividades.

A partir das informações levantadas durante o estudo, foi possível verificar que os órgãos exercem atividades de avaliação e de consultoria, ao menos formalmente alinhados com as normas internacionais. No que se refere à atividade de consultoria, os órgãos de controle interno 1 e 2 manifestaram preocupação sobre a interferência na tomada de decisão da gestão durante a atividade de consultoria. Por isso, o Órgão de Controle Interno 1 optou por prestar consultorias apenas para a implementação da gestão de riscos e dos programas de integridade dos órgãos. O órgão está avaliando a possibilidade de ampliar a atuação da atividade de consultoria para apoiar a implantação de práticas de governança. O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2, em que pese levantar a preocupação com a interferência nas tomadas de decisão, afirmou que atuam sem interferir na gestão. Ressalta-se que a própria norma do IIA, replicada pela CGU e por outros órgãos, estabelece que o auditor interno não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da administração.

Avançando na análise, no Órgão de Controle Interno 4, foi possível verificar um distanciamento entre as informações repassadas pelo titular do órgão e as informações repassadas pelo segundo interlocutor no que se refere à atividade de consultoria. Consta do Manual de Auditoria do Órgão que as atividades desenvolvidas pela unidade de auditoria envolvem, principalmente, avaliação e consultoria. A atividade de consultoria é conceituada como a realização de serviços em norma interna:

consistentes em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados, que sejam prestados à Alta Administração da Unidade interessada, com a finalidade de agregar valor à organização e melhorar os seus processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos, de forma condizente com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade interessada nos serviços, sem que a equipe técnica da unidade de auditoria assuma qualquer responsabilidade que seja da Administração. (Documento da pesquisa)

O conceito adotado no manual de auditoria do órgão é o mesmo conceito disseminado pelo IIA, o que demonstra um certo alinhamento do órgão com as normas internacionais. O manual de auditoria mencionado foi alterado em abril de 2021, após o diagnóstico relacionado ao modelo IA-CM, realizado em dezembro de 2020 pela unidade de auditoria. No diagnóstico realizado foi constatado que a unidade de auditoria já realizou trabalhos que podem ser enquadrados como serviços de consultoria, de forma parcial ou total, embora a classificação do trabalho não tenha sido corretamente conhecida ou aplicada. Dentre as recomendações consta “Revisar o Manual Operacional de Auditoria para melhor detalhar as características dos serviços de consultoria prestados pela AUDI e estabelecer as políticas e procedimentos adequados para execução de trabalhos deste tipo; Revisar o Manual Operacional de Auditoria para que determine e explicita as características técnicas e procedimentos típicos associados com consultoria” (Dados da pesquisa).

Verifica-se, assim, mais uma vez o isomorfismo coercitivo em que as organizações adotam, ao menos formalmente, práticas decorrentes de pressões externas das organizações do campo organizacional como Banco Mundial, Conaci, IIA, CGU, nos termos de DiMaggio e Powell (2005). Chama atenção o fato de um dos macroprocessos (KPAs) do modelo IA-CM referir-se à atividade de consultoria e, a exemplo do Órgão de Controle Interno 4, adequações relacionadas à prática no manual serem adotadas após a realização do diagnóstico.

Buscou-se entender também sobre a existência e a forma de se elaborar o plano anual de auditoria pelos órgãos avaliados, uma vez que a existência de plano anual é um dos macroprocessos (KPAs) do modelo IA-CM. No nível 2 do modelo, há a previsão de plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas (KPA 2.4) e, no nível 3, há a previsão de planos de auditoria baseados em risco (KPA 3.6).

Nas normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (IIA, 2012), a norma 2010 dispõe sobre o Planejamento. Segundo a norma, deve ser estabelecido um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização. No documento há uma interpretação da norma segundo a qual o chefe da unidade de auditoria é responsável pelo desenvolvimento de um planejamento baseado em riscos e deve levar em consideração a estrutura de gerenciamento de

riscos da organização, incluindo o uso dos níveis de apetite de risco estabelecidos pela administração para as diferentes atividades ou partes da organização. Se não houver uma estrutura, a unidade de auditoria deverá utilizar seu próprio julgamento quanto aos riscos após considerar a opinião da alta administração e do conselho. A norma 2010.A1 estabelece que o planejamento dos trabalhos da atividade de auditoria interna deve ser baseado em uma avaliação de risco documentada, realizada pelo menos anualmente. As informações fornecidas pela alta administração e pelo conselho devem ser consideradas neste processo. A norma 2010.A2 estabelece que a unidade de auditoria deverá identificar e considerar as expectativas da alta administração, conselho e outras partes interessadas, acerca dos pareceres e outras conclusões de auditoria interna. Já a norma 2010.C1 estabelece que a unidade de auditoria deveria se basear, ao considerar a aceitação de propostas de trabalhos de consultoria, no potencial destes trabalhos para aperfeiçoar o gerenciamento de riscos, de adicionar valor e de melhorar as operações da organização. Os trabalhos aceitos devem ser incluídos no planejamento.

De acordo com a IN SFC nº 03/2017, da CGU, o planejamento da auditoria interna se divide em duas etapas: a) definição do Plano de Auditoria Interna baseado em riscos (etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela Unidades de Auditoria Interna Governamental - UAIG); b) planejamento dos trabalhos (individuais) de auditoria. O MOT (IN SFC nº 8/2017 da CGU), documento adotado pelo Conaci como referencial técnico para todos os membros da instituição, estabelece que o Plano de Auditoria Interna é o documento no qual são registradas as atividades que a UAIG pretende desenvolver em um determinado período de tempo, normalmente anual. Deve ser baseado em riscos, o que significa que sua principal finalidade deve ser garantir que a Unidade de Auditoria Interna Governamental concentre seus trabalhos nos objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos seus objetivos, ou seja, os de maior risco.

O interlocutor do Órgão de controle interno 1 relatou que o planejamento anual de auditoria é feito com bastante independência. Explicou que a Subcontroladoria de Controle Interno submete o plano ao controlador-geral e também solicita manifestação dele sobre sugestões de temas a serem avaliados considerando o seu posicionamento estratégico junto ao governo. Disse que mais de 90% do plano é construído pela subcontroladoria, a partir de sugestões de trabalho das próprias coordenações de auditoria. Ressaltou que no momento da elaboração do plano anual não há participação dos órgãos da gestão. Questionado sobre como a ideia de riscos está inserida na dinâmica de elaboração do Plano Anual, o interlocutor fez menção ao KPA 3.6 do IA-CM (planos de auditoria baseados em riscos). Informou que ainda

não conseguem estruturar uma avaliação de risco para cada objeto auditável como prevê o modelo IA-CM. Explicou que o órgão ainda não faz a elaboração do plano baseado em riscos de forma estruturada. Relatou que fazem o levantamento do universo de auditoria, a partir do plano plurianual governamental, avaliando os objetivos de cada programa de governo e considerando a materialidade desses objetivos. Explicou que levantar o universo de auditoria já é um desafio porque são diferentes objetos. Às vezes, o objeto é uma unidade inteira, em outras, é um contrato, e ainda pode ser um programa de governo. Para ele, fazer classificação de riscos de objetos completamente diferentes ainda é um desafio. Questionado sobre a utilização de critérios além da materialidade na elaboração do plano anual, tais como critérios relacionados aos impactos sociais de políticas públicas, por exemplo, o interlocutor explicou que ao fazer a vinculação da auditoria com o programa de governo e seus objetivos, o impacto social é considerado de alguma forma.

Sobre o impacto da maturidade em gestão de riscos dos órgãos no planejamento anual, o interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 explicou que é mais um critério que está previsto para ser implementado no programa de evolução para a institucionalização do KPA 3.6 do modelo IA-CM. A ideia é considerar todas as unidades que já têm gestão de riscos em andamento e funcionando plenamente como de menor risco. Contudo o órgão ainda não faz isso. Para ele, a maturidade dos órgãos em gestão de riscos ainda é muito baixa. Explica que por mais que tenham feito diversas consultorias e que os órgãos tenham implantado a gestão de riscos, ainda não é um processo disseminado dentro dos órgãos. Afirma que muitas vezes os órgãos solicitam a consultoria para implantarem a gestão de riscos em um processo específico. O que ocorre, então, é que aquele processo passa a ter gestão de risco, mas o restante da unidade não faz. Para ele, com o aumento da maturidade em gestão de riscos e sua efetiva implementação, esse modelo de planejamento baseado em riscos é o ideal.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 relatou que para a elaboração do planejamento anual de auditoria é considerada a matriz de significância e que os órgãos também são consultados. A partir dessas informações, segundo ele, aplica-se a metodologia de impacto e probabilidade, analisa-se o contexto e se levantam informações da ouvidoria. Com esse cenário construído, é elaborado o planejamento. Busca-se também, dentro dos critérios de impacto e probabilidade, aspectos relacionados à materialidade, à relevância e à oportunidade. Perguntado se os impactos sociais de políticas públicas e de programas de governo também são considerados no planejamento, o interlocutor explicou que sim e que estão aprimorando esse procedimento. Disse que o órgão leva tais premissas em conta na elaboração do plano, os programas prioritários do governo.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 relatou que anualmente o órgão publica o Plano Operacional de Ação de Controle (POAC). Perguntado se os órgãos são consultados de alguma forma na etapa de elaboração do plano, o interlocutor disse que sim. Explicou que cumprem uma etapa de consulta às partes interessadas, na qual a CGE encaminha um ofício aos órgãos e entidades do Estado questionando se eles têm alguma área, alguma atividade em que precisam de algum tipo de apoio. Relatou que os órgãos retornam, mas a grande maioria solicita atividades de inspeção. Questionado sobre como a ideia de risco está inserida na elaboração do plano anual, ele explicou que ainda é de forma muito incipiente. Disse que a CGE tem uma política interna de gestão de riscos e que todas as áreas finalísticas da CGE têm gerenciamento de risco. Então, quando da elaboração do plano, que é por área, uma das seções do POAC é os riscos da área. Relatou que, para 2022, pretendem aprofundar essa avaliação de riscos na execução do POAC. Questionado sobre a utilização de critérios além da materialidade na elaboração do plano anual, tais como critérios relacionados aos impactos sociais de políticas públicas, por exemplo, informou que não. Disse que o órgão avançar nesse ponto, mas que ainda não têm isso especificado. Sobre o impacto da maturidade de riscos do Estado na elaboração do plano anual, relatou que há impacto e que isso contribui para a definição dos órgãos que receberão atividades de consultoria ou de avaliação.

Ao consultar o POAC de 2022 na página do Órgão de Controle Interno 3, foi possível verificar que para a elaboração do plano são observadas as seguintes etapas: (i) Análise Estratégica - consulta das necessidades e preocupações dos *stakeholders*: a) Consulta Pública da Sociedade; b) Consulta às demandas mais recorrentes junto à Ouvidoria; c) Consulta aos órgãos e entidades. (ii) Hierarquização e Categorização: priorização das ações de controle pelos critérios de materialidade, criticidade e relevância; (iii) Elaboração: descrição do plano com base no conjunto de elementos relevantes consultados e consolidados nas etapas anteriores; (iv) Discussão, Aprovação e Publicação: deliberação do Comitê Superior de Controle Interno e providências para a sua publicação. No que se refere à etapa ii, hierarquização e categorização, foi utilizada uma pesquisa de informações nas seguintes dimensões: a) valor do orçamento dos órgãos; b) valor do investimento realizado pelos órgãos; c) multiplicidade das fontes de recursos; d) exposição pública (interesse público, visibilidade, valor); e) mudanças organizacionais nos órgãos; f) número de servidores dos órgãos; g) localização geográfica (descentralização / desconcentração administrativa); e h) data das fiscalizações anteriores realizadas nos órgãos. Essas dimensões compuseram um quadro de fatores de riscos para priorização de órgãos e entidades.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 explicou que elaboram o plano anual

sem consulta aos órgãos e entidades municipais. O segundo interlocutor entrevistado explicou que a controladoria um dos componentes do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) é a seleção de contratos que serão auditados no ano. Segundo ele, é aplicada uma matriz de riscos nos contratos com valores superiores a 10 milhões de reais e que, a partir daí, são definidos quais contratos serão auditados com base nessa matriz de riscos. Essas auditorias dos contratos são auditorias de conformidade. Ela explicou que, além dessas auditorias, realizam auditorias de desempenho. Disse que o município possui um projeto com o Banco Mundial que está para ser aprovado e que a unidade de auditoria está prevendo auditorias para atender esse projeto do Banco Mundial também.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 contextualizou que há coordenações de auditoria que são responsáveis pelos órgãos daquela esfera de governo. Exemplificou que para na área da Saúde, há uma coordenação de auditoria de Saúde; para a da Economia, há outra coordenação; e para a Educação também. Segundo ele, no geral é uma coordenação para cada ministério à exceção dos menores que são reunidos em uma mesma coordenação. Explicou que a orientação prática sobre o planejamento anual estabelece que ele deve ser feito baseado em riscos. Relatou que ainda estão vivendo um processo de amadurecimento, de internalização deste processo. Disse que, anualmente, são expedidas diretrizes sobre o plano anual. Em 2021, por exemplo, o titular do Órgão de Controle Interno 5 encaminhou um ofício para cada um dos ministros da esplanada consultando sobre suas prioridades. Destacou como importante essa coleta de percepções e prioridades da gestão. Disse que o órgão está vivenciando um processo de mapeamento do universo de auditoria. Ressaltou que há muitos órgãos e entidades e que esse processo é, portanto, demorado e difícil. Explicou que o órgão, ao fazer o planejamento, parte de processos ou macroprocessos de trabalho de cada unidade. Esses processos ou macroprocessos serão os objetos de auditoria. Assim, a partir desse processo de mapeamento é que pretendem desenvolver o plano anual de auditoria baseado em riscos.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 explicou que a ideia não é construir o plano a partir de fatores de risco como materialidade, por exemplo, mas a partir dos riscos de cada processo ou macroprocesso de determinada unidade. Exemplificou com um processo de licenciamento ambiental do Ibama: “Quais seriam os riscos? Conceder uma licença para algo que é poluente; não conceder para algo que é importante para o desenvolvimento etc.”. Para o interlocutor, esta forma de trabalhar ainda não está em um nível de maturidade que abrange todo o órgão. Relatou que ainda estão construindo o mapeamento dos processos de trabalho e nesse trabalho de mapeamento há a identificação dos principais riscos e avaliação desses riscos. Disse que devem ter em torno de 40% dos ministérios mapeados. Explica que a orientação

prática determina que sejam identificados os macroprocessos de trabalho e, dentro desses macroprocessos, os principais processos operacionais da unidade. A partir daí, são identificados e avaliados os riscos (operacionais, estratégicos) desses processos de trabalho. Explica que identificados e avaliados os riscos, toma-se a decisão do que será auditado ou não.

Verifica-se que todos os órgãos estudados elaboram um plano anual de auditoria. Alguns já estão mais avançados nesse processo e consultam os órgãos da gestão para a elaboração do documento, conforme preconiza o KPA 2.4 do modelo IA-CM, para que o plano se baseie nas prioridades da gestão e das partes interessadas (órgãos de controle interno 2, 3 e 5).

No que se refere à elaboração do plano de auditoria baseado em riscos (KPA 3.6 do modelo IA-CM), verificou-se que o Órgão de Controle Interno 1 ainda não iniciou esse processo.

O Órgão de Controle Interno 2 utiliza a matriz de significância para a elaboração do plano de avaliação dos controles internos (PACI), a partir de uma metodologia de impacto e probabilidade. Consultando a norma que estabeleceu a matriz de significância, verifica-se que a matriz visa hierarquizar os objetos de controle demonstrando o nível de significância de cada Órgão ou Entidade no âmbito do Poder Executivo Estadual para a realização das avaliações de controle interno. Conforme consta da norma, a matriz é composta por 4 componentes: dimensões, critérios, variáveis e nível de significância do controle. As dimensões referem-se às perspectivas impacto x probabilidade. Os critérios referem-se ao conjunto de fatores (materialidade, relevância, risco e oportunidade) de avaliação úteis para caracterizar e diferenciar os objetos. As variáveis referem-se ao desdobramento de cada critério em partes autônomas, porém com preservação de similaridade com o critério ao qual está relacionada. É a informação básica para a apuração do nível de significância dos controles. Podem ser qualitativas (ex.: impacto social e ambiental associado àquele objeto de auditoria, qualidade e aderência dos controles internos, relevância daquele objeto específico para o alcance dos objetivos estratégicos do Órgão/Entidade) ou quantitativas (ex.: orçamento total, orçamento por grupo de despesas, número de denúncias recebidas, tempo decorrido desde a última auditoria realizada sobre aquele objeto, quantidade de recomendações pendentes de atendimento, entre outros). Para o PACI 2021, foram consideradas as seguintes variáveis: a) Materialidade: Orçamento Total e Valor Contratado (Outras Despesas Correntes + Investimentos); b) Relevância: Notícias Veiculadas na Mídia e Área de Atuação (Instrumental; Econômica e Ambiental; Social); c) Risco: Denúncias da Ouvidoria, Processos

Administrativos e Irregularidades Detectadas; d) Oportunidade: Tempo decorrido da última avaliação.

O Órgão de Controle Interno 3, no POAC de 2022, considerou alguns critérios de risco para definição do universo de auditoria. Estes critérios foram classificados em uma escala com o propósito de graduar e classificar os órgãos com maiores notas a fim de priorizar as ações de controle. Consta do documento que há o entendimento da gestão (universo de auditoria) por evidenciar vários fatores de riscos, como: financeiro, orçamentário, fontes de recursos, gestão, área de pessoal, estrutura organizacional, política pública etc.

O Órgão de Controle Interno 4, na elaboração do PAINT, utiliza uma matriz de riscos para seleção de contratos mais representativos da prefeitura municipal que serão auditados. Para selecionar esses contratos, parte-se da relação dos contratos com valores superiores a 10 milhões de reais. A partir da matriz de risco, são selecionados os contratos que apresentam maior risco de probabilidade e de impacto. Para elaboração da matriz de risco, foram desenvolvidos indicadores, divididos em indicadores de probabilidade e de impacto, que permitiram um diagnóstico mais acurado da criticidade dos riscos envolvendo os contratos. Os indicadores são: a) Indicadores de Probabilidade: Modalidade da licitação; Controle de versões e aditamentos; Cadastro de inidoneidade do fornecedor; Índice de integridade da Secretaria; Órgão previamente auditado pela unidade de auditoria; Denúncias da Ouvidoria Geral do Município; b) Indicadores de Impacto: Valor do contrato; Existência de lotes nos contratos; CadTerc como referência; Número total de contratos por fornecedor; Vigência do contrato. Conforme se pode observar, não são considerados indicadores relacionados ao impacto social ou relacionados a políticas públicas prioritárias. Ressalta-se, também, que a matriz de riscos é utilizada apenas para a seleção dos contratos que serão auditados pela controladoria, mas o PAINT contém outras auditorias planejadas. Considerando a imaturidade do órgão e do ente municipal no que se refere à gestão de riscos, entende-se que a utilização da matriz de riscos na seleção dos contratos é uma iniciativa importante.

Quanto ao órgão de controle 5, percebe-se um forte movimento em busca da institucionalização do planejamento da auditoria baseado em riscos. Além de estar claramente previsto em normas e manuais, o órgão tem buscado realizar o planejamento a partir de consultas às prioridades dos órgãos de gestão e a partir do mapeamento dos principais macroprocessos dos órgãos do governo federal, com o intuito de identificar e avaliar os principais riscos desses processos para elaboração do plano anual de auditoria. Contudo, conforme ressaltado pelo interlocutor, o planejamento da auditoria baseado em riscos ainda não está em um nível de maturidade que abrange todo o órgão e todo o governo federal.

Inicia-se, agora, a etapa de avaliação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos, foco do processo de institucionalização que se pretende avaliar na presente pesquisa. Apresentam-se o conceito da auditoria interna baseada em riscos, perspectivas relacionadas ao planejamento do trabalho individual de auditoria baseado em riscos, bem como a percepção da maturidade em gerenciamento de riscos impacta este processo. Ressalta-se que nesta fase da pesquisa, o primeiro interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 indicou o segundo interlocutor para que respondesse às perguntas.

Conforme apresentado no tópico 3.3 o IIA, quando aborda o gerenciamento de riscos corporativos, afirma que a auditoria interna tem como papel principal fornecer avaliação objetiva (*objective assurance*) quanto à eficácia do gerenciamento de riscos. A ideia é que a auditoria interna avalie se os maiores riscos do negócio são gerenciados adequadamente (IIA, 2014). Segundo o IIA, se a estrutura de gerenciamento de riscos for muito imatura ou não existir, a organização não está pronta para a auditoria interna baseada em riscos.

O modelo IA-CM estabelece, dentre outros, como macroprocessos chaves (KPAs) do nível 4 a “avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles” (KPA 4.1) e “estratégia da auditoria alavanca a gestão de riscos da organização” (KPA 4.5).

A CGU tem adotado a expressão planejamento da auditoria baseado em riscos. O TCU, no seu Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (TCU, 2018), apresenta quatro abordagens de riscos nos trabalhos que realiza: a) Avaliação de riscos para elaboração do plano de controle externo; b) Avaliação de riscos em levantamentos que avalia riscos relacionados a um objeto específico de controle externo, com vistas a priorizá-los para futuros trabalhos; c) Avaliação de riscos em auditorias, realizada na fase de planejamento dos trabalhos individuais de auditoria; e d) Auditoria de gestão de riscos que busca avaliar a maturidade da gestão de riscos em organizações públicas e identificar os aspectos que necessitam ser aperfeiçoados.

Durante a realização da pesquisa, foi possível verificar que o termo auditoria baseada em riscos vem sendo adotado com diversos significados. Nesse sentido, entendeu-se importante questionar aos interlocutores dos órgãos estudados, qual o conceito de auditoria interna baseada em riscos é adotado no órgão.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 explicou que, quando começaram a fazer auditoria para avaliar a gestão de riscos, esse procedimento era chamado de auditoria baseada em riscos. Contextualizou que a adoção desse conceito se deu em razão do curso de certificação da ISO 31.000 da QSP. Posteriormente, o órgão começou a rever o conceito. Contextualizou que a controladoria realiza consultoria para os órgãos do governo implementarem a gestão de riscos, com padrões, recomendações de criação de comitê, de elaboração do plano de ação e

utilização de um sistema eletrônico. Posteriormente, anualmente, a controladoria avalia se o órgão está realmente implementando e executando a gestão de riscos da forma como orientou. Então é feita uma auditoria para avaliação da gestão de riscos. Para ele, isso não é auditoria baseada em riscos. Explicou que os auditores partem de questões de auditoria padronizadas para avaliar a implementação da gestão de riscos da mesma forma em todos os órgãos. Segundo ele, avalia-se apenas a implementação da gestão de riscos. Ele considera como auditoria baseada em riscos aquela feita no planejamento do trabalho individual de auditoria. Explica que no planejamento do trabalho individual de auditoria, para se chegar nas questões de auditoria, passa-se pelas etapas de identificação do objetivo do objeto auditado, mapeamento do processo do objeto auditado e levantamento dos riscos. A partir daí, elabora-se uma matriz SWOT e uma matriz de riscos do objeto auditado. Explica que todas essas etapas são feitas no sistema de auditoria do órgão. Para ele, esse trabalho pode ser chamado de auditoria baseada em riscos. Contextualiza que, na concepção original do IIA, para se falar em auditoria baseada em riscos, o órgão auditado teria que ter gestão de riscos implementada, com seus objetivos estratégicos estabelecidos, seus macroprocessos mapeados e riscos identificados e avaliados. Nesse modelo, a auditoria interna partiria deste cenário. Para ele, esse seria o mundo ideal e a auditoria interna seria baseada nos riscos levantados pela própria unidade. Entretanto, explica que isso não existe no ente ao qual faz parte. Para ele, se considerarmos o conceito puro do IIA, nenhum órgão do Brasil faz auditoria baseada em riscos.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 afirmou que adotam o conceito do IIA. Disse que o órgão realiza avaliação de controles, avaliam o gerenciamento que os órgãos estão fazendo e se estão mitigando riscos. Explicou que a ideia não é saber por que determinado processo deu problema, mas contribuir para que o problema não ocorra mais, atuando nos processos. Avaliando os documentos relacionados ao tema na página do órgão na internet, verificou-se que o órgão possui uma matriz de significância que tem sido utilizada para a elaboração do plano de avaliação de controles internos. Entende-se que é isso que o interlocutor considera auditoria baseada em riscos. A avaliação de controles internos é uma atividade de auditoria voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para os órgãos. Consta dos relatórios de avaliação de controle publicados na página da internet que a avaliação dos controles internos utiliza o método de análise “Problema > Causa > Recomendação”, por meio do qual busca-se, inicialmente, realizar análise dos problemas relacionados a cada Ponto de Controle (processos, subprocessos, atividades), através de testes de aderência a normas e procedimentos. Em

seguida, procura-se identificar as fontes das causas dos problemas, a partir da avaliação da Estrutura, Funcionamento e Segurança dos Controles Internos. Por fim, são apresentadas as recomendações com a propositura, de maneira factível, de possíveis soluções, no intuito de combater e mitigar a causa do problema.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 afirmou que o conceito adotado pelo Estado é o conceito do IIA e está previsto no decreto que instituiu o programa de compliance público. Para ele, particularmente, a auditoria baseada em riscos é mais uma abordagem e não uma metodologia como é posta. Destacou como positiva a abordagem que o TCU adota sobre o tema. Ele aponta três possibilidades que podem ser consideradas como auditoria baseada em riscos: a) abordagem na área de consultoria e avaliação de gestão de riscos. Explicou que, anualmente, o órgão realiza uma avaliação com fins de ranquear a gestão de riscos dos órgãos do Estado. Para ele, não é uma avaliação qualitativa. Para essa avaliação, é utilizado o referencial de maturidade de gestão de riscos do TCU. Para o interlocutor, é necessário avançar para uma avaliação qualitativa, mas, por conta da maturidade do assunto no Estado, ainda é difícil; b) abordagem da gestão de riscos para elaboração do plano anual de auditoria; c) abordagem da gestão de riscos na área de auditoria de programas de governo, na qual tem a abordagem de riscos no planejamento do trabalho individual de auditoria. Segundo ele, a controladoria tem buscado adotar essas três abordagens. Para o interlocutor, houve um grande avanço no órgão no que se refere à atividade de consultoria. Explicou que na atividade de avaliação ainda precisam evoluir, inclusive com capacitação da equipe. Explicou que os servidores fizeram dois cursos do IIA (Audi 1 e o Audi 2) que abordam a avaliação da gestão de riscos. Disse que no curso fala-se em preparar as instituições para receberem auditoria baseada em riscos. Ele entende que estão nessa fase de preparar a instituição para receberem a auditoria baseada em riscos. Para ele, ainda há muito a caminhar, mas que, do ponto de vista de maturidade dos servidores da CGE, estão bem avançados, já que são três anos desenvolvendo a atividade. O decreto mencionado pelo interlocutor estabelece que compete à Controladoria-Geral do Estado executar auditorias de monitoramento e auditorias baseadas em riscos. A mesma norma conceitua Auditoria Baseada em Riscos como atividade utilizadora de metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, possibilitando que a auditoria interna dê garantia à alta gestão dos órgãos e das entidades de que os riscos estão sendo gerenciados de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos. Este é o conceito apresentado pelo IIA (2014).

O segundo interlocutor entrevistado do Órgão de Controle Interno 4 afirmou que o conceito aplicável à realidade do município é aquele alinhado com a ideia do planejamento do

trabalho individual de auditoria baseado em riscos. Para ele, considerando que os órgãos da prefeitura não implementaram gestão de riscos, não seria sequer possível fazer auditoria baseada em riscos considerando-se o conceito do IIA (avaliação da gestão de riscos dos órgãos auditados). Reiterou que mesmo a controladoria não possui uma gestão de riscos estabelecida.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 mencionou que existem três conceitos de auditoria baseada em riscos. Explicou que o IIA do Reino Unido adota o conceito como auditoria da gestão de riscos. Disse que esse tipo de auditoria está previsto no nível 4 do modelo IA-CM e que não é exigido no nível 3. Afirmou que não há uma posição do IIA Global nesse sentido. Afirmou que a CGU adota a ideia de planejamento de auditoria baseado em riscos. Para ele, nessa ideia há, ainda, duas possibilidades: o plano anual de auditoria baseado em riscos e o planejamento dos trabalhos individuais de auditoria baseado em riscos. Explica que são duas metodologias complementares, mas que são diferentes: uma é para elaborar o plano e a outra é para executar a auditoria em um determinado objeto selecionado com base em riscos. No segundo caso, identifica-se os riscos do objeto para planejar a execução da auditoria.

A partir das informações obtidas na pesquisa é possível considerar três abordagens para a expressão auditoria baseada em riscos:

- 1) Auditoria (avaliação) da gestão de riscos dos órgãos e entidades - exige que os órgãos tenham gestão de riscos implementadas - Conceito do IIA;
- 2) Planejamento anual das auditorias com base nos riscos;
- 3) Planejamento do trabalho individual de auditoria baseada em riscos.

Em suas normas internacionais para práticas profissionais de auditoria interna, o IIA (2012) estabelece na norma 2200, que dispõe sobre o planejamento do trabalho de auditoria interna, que os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho. Nas considerações sobre o planejamento (norma 2201), o IIA estabelece que os auditores internos devem considerar os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos e operações e os meios pelos quais o impacto potencial dos riscos é mantido em um nível aceitável. Já a norma 2210, que trata dos objetivos do trabalho da auditoria, estabelece que os objetivos devem ser estabelecidos para cada trabalho da auditoria e que os auditores internos devem conduzir uma avaliação preliminar dos riscos relevantes para a atividade sob revisão (IIA, 2012).

Considerando as normas internacionais e as abordagens do significado de auditoria baseada em riscos apresentadas pelos órgãos estudados, os interlocutores foram questionados sobre a identificação e avaliação de riscos nos trabalhos individuais de auditoria.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 relatou que no planejamento do trabalho individual de auditoria, para se chegar às questões de auditoria, o auditor interno identifica o objetivo do objeto auditado, mapeia o processo do objeto auditado e identifica e avalia os riscos daquele processo. A partir daí, é elaborada uma matriz SWOT e uma matriz de riscos do objeto auditado. Explica que todas essas etapas são feitas no sistema de auditoria do órgão e só não é realizado nos trabalhos de prestação e tomada de contas.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 explicou que à exceção das auditorias especiais (demandadas por órgãos externos para avaliação de algum problema específico), eles consideram riscos em todos os planejamentos das auditorias que são feitas. Segundo o interlocutor, a matriz de significância é inserida em todos os trabalhos de auditoria e lançada no sistema. Ele explicou que o tema está muito difundido junto aos auditores. Para ele, na área de Auditoria e Controle, essa forma de trabalhar já está bem consolidada.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 explicou que a abordagem da gestão de riscos no planejamento das atividades individuais de auditoria ainda é muito incipiente. Relatou que em apenas alguns trabalhos isso é feito, mas que pretendem expandir.

O segundo interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 relatou que apenas uma área do órgão tem feito a etapa de planejamento dos trabalhos com a elaboração de uma matriz de planejamento, na qual são identificados os riscos e documentado todo o planejamento. Explicou que o manual de auditoria não previu a matriz de planejamento como etapa obrigatória, uma vez que o órgão está passando por um processo de mudança intenso. Explicou que as auditorias que têm esta etapa mais detalhada da fase de planejamento, com levantamento de riscos, demoram mais para serem concluídas. Para ele, ainda que a duração do trabalho seja maior, se o resultado for melhor, compensa. Explicou que ao invés de implantar de forma obrigatória de uma hora para outra, o órgão optou por obter resultados positivos e apresentar, posteriormente, para toda a equipe. Sobre as lacunas que existem para se chegar a uma adoção mais institucionalizada desse procedimento, ele entende que falta uma certa maturidade do pessoal da auditoria, bem como treinamento e capacitação.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 explicou que o sistema de auditoria utilizado pela CGU exige que o planejamento do trabalho individual de auditoria tenha uma etapa de avaliação de riscos. Afirmou que todos os trabalhos têm que observar esta etapa. Entretanto, disse que a qualidade dessa etapa não é garantida em todos os trabalhos. Relatou que há servidores que fazem isso pro forma. Para ele, ainda é um desafio melhorar isso. Afirmou que há unidades que cumprem esta etapa com muita qualidade, em um padrão internacional. Explicou que o órgão consegue avaliar a qualidade por meio do Programa de

Qualidade da organização. Para ele, este aspecto do trabalho de auditoria está em um nível mediano de maturidade. Afirmou que já possuem muitos trabalhos bons e que tem observado uma evolução a cada ano. Questionado sobre quais lacunas percebe para alcançar a implementação desse modelo de trabalho por completo, o interlocutor explicou que, para ele, tem muito a ver com cultura. Anteriormente, a cultura era de auditoria de conformidade com um roteiro para encontrar irregularidades. Afirmou que mudar essa forma de trabalhar não é fácil. Ressaltou que no que se refere à capacitação, o órgão já investiu e continua investindo muito. Explicou, também, que órgão está trabalhando com gestão por competências e que essa é uma competência a ser exigida. Afirmou que um outro entrave era relacionado ao sistema eletrônico de auditoria, mas que órgão conseguiu implementar esta etapa no sistema, o que tem ajudado bastante.

Ao se avaliar as respostas fornecidas pelos interlocutores dos órgãos estudados, foi possível verificar que nos órgãos de controle interno 1, 2 e 5, a etapa de planejamento do trabalho individual de auditoria possui necessariamente uma etapa de identificação e avaliação dos riscos do objeto auditado. Em que pese não ter sido possível avaliar ou identificar a qualidade dessa etapa do trabalho de auditoria durante a pesquisa, foi possível inferir que, ao menos formalmente, esta etapa é cumprida naqueles órgãos.

No Órgão de Controle Interno 3 e no Órgão de Controle Interno 4, verificou-se que a etapa de planejamento do trabalho individual de auditoria interna considerando os riscos do objeto auditado ainda não é realizada em todos os trabalhos e que está em fase de disseminação inicial da prática.

Uma das abordagens da auditoria baseada em risco está relacionada com o conceito apresentado pelo IIA, no sentido de que a auditoria interna forneça avaliação objetiva (*objective assurance*) de que os maiores riscos do negócio são gerenciados adequadamente e fornecer a avaliação (*assurance*) de que a estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno está operando eficazmente. Segundo o IIA (2014), se a estrutura de gerenciamento de riscos for muito imatura ou se não existir, a organização não está pronta para a auditoria interna baseada em riscos. Nesse cenário, cabe aos auditores internos promover boas práticas de gestão de risco para melhorar o sistema de controle interno. Nesse sentido, buscou-se verificar, junto aos órgãos estudados, a maturidade em gestão de riscos dos entes aos quais os órgãos fazem parte.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 1 explicou que o Governo possui um conselho de governança que é coordenado e secretariado pela subcontroladoria de governança da Controladoria. Segundo ele, existe uma atuação estratégica no conselho, mas não existe nada diretamente relacionado à gestão de riscos propriamente dita. Explicou que o governo

possui um decreto que determina que os órgãos devam implementar política de gestão de riscos e que compete à controladoria apoiar os órgãos na implementação. Relatou que a controladoria realiza trabalhos de consultoria para implantação da gestão de riscos nos órgãos e que depois faz auditoria de avaliação dessa gestão de riscos. Segundo ele, não é possível fazer auditoria em todos os órgãos, mas que, anualmente, são encaminhados questionários para todos os órgãos que não são auditados, por meio do qual busca-se avaliar o andamento da gestão de riscos, se foi ampliada, se o comitê tem se reunido, se o plano de ação está sendo executado. Afirmou que, a partir dessas informações, é possível ter uma visão geral de como está o andamento da gestão de risco em cada órgão. Explicou que o órgão possui um indicador no planejamento estratégico que determina o apoio à implantação da gestão de risco em 100% dos órgãos de alta complexidade do Governo até o final de 2023. Relatou que atualmente, 27 unidades do Governo são classificadas como órgãos de alta complexidade e que, até o momento, 85% dessas unidades já tiveram consultoria para implantação da gestão de riscos. Informou que a primeira atividade da consultoria é uma capacitação sobre o tema para os servidores do órgão. Para o interlocutor, a maturidade dos órgãos do governo em gestão de riscos ainda é muito baixa. Explica que por mais que tenham feito diversas consultorias e que os órgãos tenham implantado a gestão de riscos, ainda não é um processo disseminado dentro dos órgãos. Afirmo que muitas vezes os órgãos solicitam a consultoria para implantarem a gestão de riscos em um processo específico. O que ocorre, então, é que aquele processo passa a ter gestão de risco, mas o restante da unidade não faz.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 2 explicou que, à exceção de alguns órgãos, o executivo estadual ainda é imaturo em gestão de riscos e que não possui uma política ou metodologia. O tema é falado, mas não está implementado. Explicou que como os órgãos não têm essa maturidade, que a CGE no planejamento das suas atividades acaba identificando os riscos. Buscam entender a visão do gestor, as suas preocupações, e levantam informações e os riscos para otimizar o trabalho. Dessa forma, buscam trabalhar em cima do que tem maior risco, maior significância.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 3 explicou que o tema começou a ser tratado no Estado em 2019. Segundo ele, o governador deu uma diretriz expressa de que a gestão de risco fosse implantada em todos os órgãos do ente. Relatou que o controlador, então, tomou a diretriz como prioridade e constituiu um grupo com 28 auditores internos para estudo e início dos trabalhos. Em 2019 mesmo, o órgão começou a fazer consultoria para os órgãos. Explicou que o foco inicial foi implementar gestão de riscos na área operacional (licitações, contratos e folhas de pagamento) dos 21 órgãos com maior orçamento. Em 2020, o trabalho foi

expandido para 38 órgãos e, em 2021, para 45. Isso representa quase 92% dos órgãos estaduais. Relatou que nos órgãos em que a gestão de riscos havia sido implantada naquelas três áreas operacionais, buscou-se expandir para outras atividades também. Para ele, no momento da pesquisa, o Estado encontrava-se em uma fase de evolução da maturidade. Entende que a gestão de riscos, de alguma forma, já está instituída em quase totalidade dos órgãos. Explicou que quando iniciaram o trabalho, apenas uma empresa pública e o banco de fomento do Estado possuíam uma certa expertise em gestão de riscos. Relatou que desde 2019 promovem um curso de capacitação em gestão de riscos em parceria com a escola de governo, de 30 horas/aula que, com a pandemia, foi convertido para ensino à distância. Explicou que o Estado já possui em torno de três mil servidores capacitados em gestão de riscos. Ressaltou que, por demanda da alta gestão, foi feito um curso de menor duração por meio de vídeos destinado para a alta administração para que os gestores pudessem entender como usar a gestão de riscos como uma ferramenta de gestão e de governança.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 4 explicou que não existe uma política de gestão de riscos no município. Para ele, ao implementar na CGM será mais fácil disseminar para os outros órgãos. O segundo interlocutor entrevistado explicou que o tema é muito incipiente no município. Disse que, recentemente, a CGM divulgou para os órgãos uma capacitação online realizada pela CGU e que muitos órgãos participaram, mas não que foi 100%. Para ele, a imaturidade da prefeitura no tema impacta no planejamento das atividades de auditoria. Explicou que o ideal seria escolher as unidades a serem auditadas de acordo com o risco. Contudo, segundo ele, como não há nada nos órgãos, é adotada a gestão de riscos apenas para seleção dos contratos, procedimento já explicado anteriormente.

O interlocutor do Órgão de Controle Interno 5 entende que a maturidade em gestão de riscos na sua esfera de governo é baixa para média. Para ele, muitos órgãos ainda não estão maduros no que se refere à gestão de riscos. Disse que pode ser que possuam uma política, mas que poucos implementaram na prática. De toda forma, entende que houve um avanço de 2016, 2017 para cá. Explica que algumas unidades estão avançadas, como os da área da economia. Porém, para ele, a maioria não está. Sobre o impacto que a maturidade em gestão de riscos provoca no planejamento da auditoria baseada em riscos, o interlocutor afirmou que há impacto. Explicou que a orientação prática determina que seja feita uma avaliação da maturidade da gestão de riscos do órgão auditado. Verifica-se se o órgão tem uma política de gestão de riscos, se tem uma metodologia, se está aplicando a política e a metodologia, se possui processos mapeados etc.. Avalia-se se pode confiar ou não naquela gestão de riscos. Se a maturidade é boa, parte-se da gestão de riscos do próprio órgão para planejar a auditoria.

Entretanto, se a maturidade não for alta, pode-se usar as informações, mas não se confia. Segundo ele, às vezes é necessário refazer parte do trabalho do órgão. Nas situações em que não há nada de gestão de riscos, o auditor precisa fazer essa identificação de riscos.

Observa-se, a partir dos relatos dos interlocutores, que a maturidade em gestão de riscos de todos os entes aos quais os órgãos estudados se vinculam vai de inicial para intermediário. Assim, não obstante a disseminação de novos parâmetros de controle interno baseado em risco, ressalta-se as dificuldades de sua institucionalização em razão da baixa maturidade dos órgãos públicos brasileiros (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019, KLEIN JR., 2020; SANTANA; COLAUTO; CARRIERI, 2012).

A partir da identificação dos principais mecanismos de institucionalização da auditoria governamental baseada em riscos nos casos estudados, o estudo volta-se para uma análise do fenômeno a partir do modelo de Tolbert e Zucker (1999) delineado no próximo capítulo.

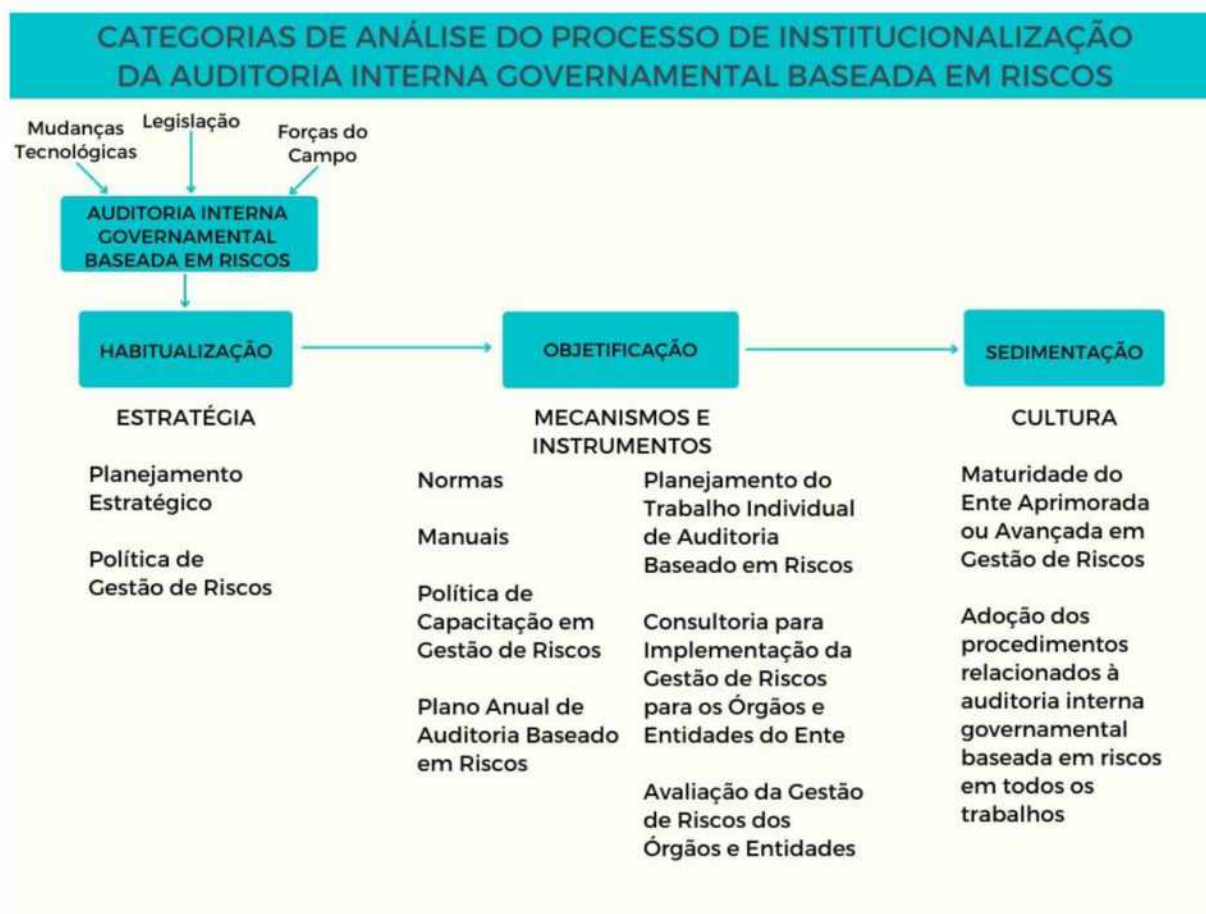
6 ANÁLISE INSTITUCIONAL DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS

A análise da institucionalização de uma inovação pode ser feita sob diversas lentes teóricas. No presente estudo, delineou-se o campo organizacional, identificou-se os principais elementos característicos do fenômeno da institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, e finaliza-se a análise pelos prismas de Tolbert e Zucker (1999). Subsidiariamente utilizou-se ainda o suporte teórico proposto por Scott (2014) em conjunto com DiMaggio e Powell (2005). Considerou-se, também, para esta avaliação aspectos relacionados à dinâmica de poder apresentados por Peci, Vieira e Clegg (2006) e por Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012), bem como as perspectivas teóricas sobre campos organizacionais apresentadas por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006).

Leva-se em consideração, como sugere o modelo de Tolbert e Zucker (1999), que o estágio inicial de um processo de institucionalização advém de uma inovação, no caso, a auditoria interna governamental baseada em riscos, que é modulada por influências da legislação, mudanças tecnológicas e forças de mercado, por exemplo (Figura 3). A análise do campo organizacional realizada para esta dissertação indica, além do papel fundamental da legislação, influenciada pelos padrões “internacionais” de controle interno e externo, pressões por uma administração pública mais íntegra e transparente, programas relacionados com o combate à corrupção, exigência de um aparato tecnológico voltado para a ampliação da efetividade do controle, além das dinâmicas de mercado que requerem um processo de equidade na competitividade entre as organizações, assim como interações governamentais.

Para iniciar a análise do processo de institucionalização da auditoria governamental baseada em riscos sob as lentes de Tolbert e Zucker (1999), entendeu-se importante replicar a Figura 3 que apresenta as categorias relacionadas à institucionalização da auditoria interna baseada em riscos com base no processo de institucionalização das autoras.

Figura 12: Categorias relacionadas à institucionalização da auditoria interna baseada em riscos com base no processo de institucionalização de Tolbert e Zucker



Fonte: Dados da pesquisa a partir de Tolbert e Zucker (1999)

Tolbert e Zucker (1999) apontam pelo menos três fatores que impulsionam a inovação: a legislação, as mudanças tecnológicas e as forças de mercado (Figura 12). A inovação objeto da presente pesquisa, auditoria interna governamental baseada em riscos, foi analisada a partir de cinco estudos de casos que revelam como tais fatores influenciaram a sua adoção pelos órgãos de controle interno estudados.

No que tange ao fator legislação, a análise da trajetória normativa do controle interno no Brasil demonstra um avanço e a incorporação de novas funções por parte dos órgãos de controle interno. Os parâmetros internacionais de auditoria interna, o Decreto nº 9.203/2017 e normas dos próprios órgãos foram usadas como referência para a implementação, ainda que formal, do planejamento e execução da auditoria interna governamental baseada em riscos.

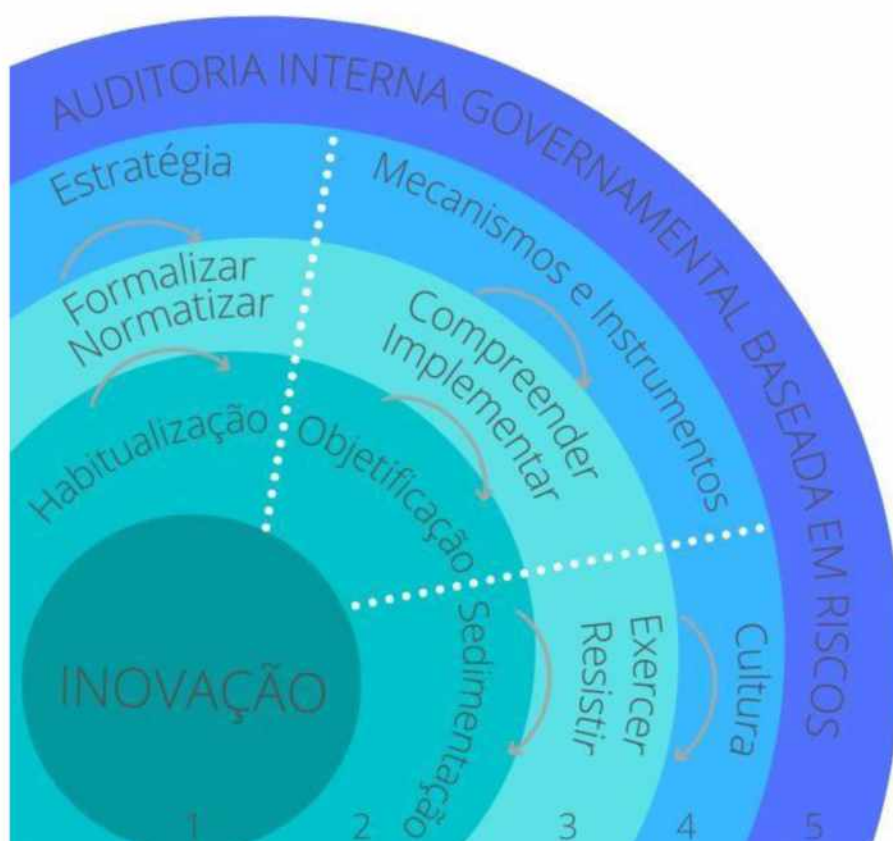
A adoção de sistemas eletrônicos de auditoria pelos órgãos de controle interno 1, 2 e 5 também foi mencionada como bastante relevante no processo de implementação do planejamento do trabalho individual de auditoria baseado em riscos, como etapa obrigatória

no sistema. Sistemas eletrônicos também foram mencionados no monitoramento da implementação da gestão de riscos pelos órgãos da gestão dos órgãos 1 e 3, caracterizando as mudanças tecnológicas como impulsionadoras da inovação analisada.

No que se refere às forças do mercado, aqui consideradas como as principais forças do campo organizacional, ressalta-se que os organismos multilaterais, como o Banco Mundial e o IIA, foram mencionados em todas as entrevistas, assim como o Conaci, revelando assim os atores relevantes na disseminação da auditoria interna governamental baseada em riscos.

Inspirado no modelo de conexões entre as etapas do processo de institucionalização e do programa de integridade de Viol (2021b), desenhou-se (Figura 13) o arco de conexões entre as etapas do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) e da auditoria interna governamental baseada em riscos como resultado da pesquisa realizada para esta dissertação.

Figura 13: Conexões entre as etapas do processo de institucionalização e da auditoria interna governamental baseada em riscos



Fonte: Elaboração própria a partir de Viol (2021b), Tolbert e Zucker (1999) e dados da pesquisa

Os processos inerentes à institucionalização, apresentados por Tolbert e Zucker (1999) (Figura 12), são: (i) habitualização, (ii) objetificação e (iii) sedimentação. Em que pese haver a adoção de abordagens distintas pelos órgãos no que se refere à auditoria interna

governamental baseada em riscos, como se depreende dos estudos de caso realizados, entende-se que as etapas necessárias para a institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, em qualquer tipo de abordagem, exige: (i) estratégia, (ii) mecanismos e instrumentos, e (iii) cultura. A partir desse pressuposto, foi possível analisar como os processos e as etapas necessárias para a institucionalização se relacionam.

O processo de habitualização, primeira etapa no processo de institucionalização, está relacionado com novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos. A pesquisa realizada para essa dissertação verificou que a fase de habitualização pode ser evidenciada pelas seguintes estratégias do órgão de controle interno no que se refere à introdução da auditoria interna baseada em riscos: (i) existência de instrumentos de gestão como o planejamento estratégico; (ii) adoção de políticas de gestão de riscos instituídas pelos órgãos de controle e disseminadas junto aos entes aos quais se vinculam, e; (iii) definição de mecanismos, procedimentos e metas na mudança do paradigma de controle interno que deixa de ter um olhar para o passado, repressivo e punitivo, e passa a ter um olhar para o presente e para o futuro no sentido de agregar valor à gestão e contribuir para o aprimoramento da governança e dos resultados da administração pública, dentre outras peculiaridades específicas de cada caso estudado.

A segunda etapa, objetificação, envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social por meio de monitoramento interorganizacional ou por meio de teorização. Pode-se entender que a objetificação da auditoria interna governamental baseada em riscos relaciona-se com a disseminação sobre o tema dentro da própria organização e nos órgãos fiscalizados por meio da introdução de normas, realização de treinamentos, capacitações e realização de atividades de consultoria, elaboração do planejamento anual ou do planejamento do trabalho individual de auditoria com base em riscos e na implementação dos seus instrumentos e mecanismos de averiguação, provocando certo grau de consenso da organização sobre a auditoria interna governamental baseada em riscos e sobre qual o comportamento que se espera dos auditores internos na execução de suas tarefas. Destaca-se neste contexto a adoção de normas e manuais que regulamentam a atividade de auditoria interna governamental, importantes indicativos sobre a teorização do tema.

A etapa de sedimentação, terceira etapa, se apoia na continuidade histórica da estrutura e em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização, o que configura a formação de uma cultura organizacional. A total institucionalização depende dos efeitos conjuntos de uma baixa resistência de grupos de oposição, promoção e apoio cultural

continuado por grupos de defensores e correlação positiva com resultados desejados. No procedimento avaliado, pode-se dizer que há sedimentação quando o órgão considera os riscos na fase de planejamento de todas as auditorias que realiza, bem como na elaboração do planejamento anual, de forma espontânea e sem que haja resistência. A Figura 13, acima, ilustra tal relação. Uma inovação (arco 1) passa por três etapas (arco 2) para ser institucionalizada, as quais se relacionam com as três etapas (arco 4) para a consolidação da auditoria interna governamental baseada em riscos (arco 5), como sugerido por Viol (2021b).

Buscando identificar a etapa de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos nos órgãos estudados, aplicou-se o esquema analítico de Tolbert e Zucker (1999) acima descrito a cada estudo de caso, a partir dos elementos de cada etapa de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos.

Verificou-se que o Órgão de Controle Interno 1 iniciou a etapa de habitualização a partir da introdução em seu plano estratégico que estabelece indicadores e metas relacionados à gestão de riscos e à implementação de 100% dos macroprocessos chaves (KPAs) do nível 3 do Modelo IA-CM, que envolve a elaboração de planos de auditoria baseados em riscos. O órgão também possui uma política de gestão de riscos estabelecida por meio de normas. O ente governamental possui conselho de governança e uma norma que determina que todos os órgãos do Estado devam implementar políticas de gestão de riscos, competindo à controladoria apoiar os demais órgãos da administração estadual na sua implementação. O órgão estudado possui um indicador específico no planejamento estratégico que determina o apoio à implantação da gestão de risco em 100% dos órgãos de alta complexidade do Governo até o final de 2023.

Conforme relatado anteriormente, destaca-se, na estrutura organizacional do Órgão de Controle Interno 1, a existência de uma coordenação de auditoria de riscos e integridade, vinculada à subcontroladoria de controle interno, que possui em sua estrutura uma diretoria de consultoria em integridade e riscos e uma diretoria de auditoria de integridade e riscos. As competências dessas áreas estão relacionadas à prestação de serviço consultivo para a implantação de boas práticas gerenciais em gestão de riscos, bem como à realização de auditorias de avaliação da gestão de riscos e de programas de integridade nos órgãos e entidades integrantes daquele Estado. À época da pesquisa, 85% das unidades de alta complexidade do Governo já tinham recebido consultoria para implementação da gestão de riscos.

Já na etapa de objetificação, verificou-se que o Órgão de Controle Interno 1 possui um sistema de gestão por competências e são feitas avaliações das lacunas de conhecimento

e capacitação dos auditores de acordo com as áreas em que eles atuam. Também é estabelecido uma quantidade de horas mínimas anuais de capacitação para todos os auditores. Sobre a capacitação dos auditores em gestão de riscos, o interlocutor explicou que foi feita uma grande capacitação para aproximadamente sessenta auditores. Após a capacitação, aproximadamente vinte auditores obtiveram a certificação internacional da ISO 31000. O órgão também realiza capacitação em gestão de riscos para os servidores dos demais órgãos e entidades do ente que recebem consultoria para implementação da gestão de riscos. O órgão não possui manual de auditoria interna, mas possui uma norma que regulamenta as atribuições da unidade que, em alguns dispositivos, possui características de manual.

Ainda no que se refere ao Órgão de Controle Interno 1, há a elaboração do planejamento anual de auditoria, por meio de um levantamento do universo de auditoria, a partir do plano plurianual governamental, avaliando os objetivos de cada programa de governo e considerando a materialidade desses objetivos. Sobre o impacto da maturidade em gestão de riscos dos órgãos no planejamento anual, o interlocutor explicou que é mais um critério que está previsto para ser implementado no programa de evolução para a institucionalização do KPA 3.6 do modelo IA-CM. Contudo o órgão ainda não faz isso. Sobre o planejamento do trabalho individual de auditoria, para se chegar às questões de auditoria, o auditor interno identifica o objetivo do objeto auditado, mapeia o processo do objeto auditado e identifica e avalia os riscos daquele processo. A partir daí, são elaboradas uma matriz SWOT e uma matriz de riscos do objeto auditado. Todas essas etapas são feitas no sistema de auditoria do órgão, o que suporta a ideia de mudanças tecnológicas na inovação. O órgão realiza auditorias de avaliação da gestão de riscos periodicamente e, anualmente, aplica questionários em todos os órgãos que receberam a consultoria para avaliarem o processo de implementação da gestão de riscos. O interlocutor explicou, ainda, que por mais que tenham ocorrido diversas consultorias e que os órgãos tenham implantado a gestão de riscos, ainda não é um processo disseminado.

Diante do exposto, pode-se dizer que o Órgão de Controle Interno 1 encontra-se na etapa de objetificação da institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, por meios de mecanismos e instrumentos que contribuem para este fim, avançando para a disseminação de uma cultura organizacional. No que se refere à sedimentação, pode-se dizer que ainda não se alcançou esta etapa, uma vez que, a pesquisa indica que dentro do próprio Órgão de Controle Interno 1, o processo de gerenciamento de riscos não foi totalmente incorporado. Por conseguinte, tal institucionalização no estágio de sedimentação não estava disseminada pelos demais órgãos e entidades do Estado pesquisado. Ademais, na

percepção do interlocutor, a maturidade em gestão de riscos do ente governamental, em que pese o processo de consultoria para implementação, é baixo. Ressalta-se, também, que o planejamento anual da auditoria ainda não é feito com base nos riscos. De toda forma, entende-se que, não sem esforço, o órgão estudado tem adotado medidas que podem o levar para a etapa de sedimentação.

A análise do processo de institucionalização da auditoria interna baseada em riscos no Órgão de Controle Interno 2 levou à identificação de Plano Estratégico com indicadores e metas relacionados ao apoio à sistematização e promoção da gestão de riscos nas unidades do poder executivo daquele Estado, bem como descreve medidas voltadas para o aprimoramento do nível de qualidade de auditoria para alcançar o nível avançado, considerando o Modelo IA-CM como referência. O órgão estudado não possui um documento ou norma que estabeleça sua política de gestão de riscos, assim como não foi identificada uma política de gestão de riscos disseminada pelo governo estadual, em que pese alguns poucos órgãos naquele Estado terem desenvolvido suas políticas de gestão de riscos de modo autônomo. Para o interlocutor do caso estudado, o tema ainda precisa ser disseminado no Estado.

Na percepção do interlocutor entrevistado, estão sendo dados os primeiros passos, como pode ser verificado na capacitação dos auditores, pois existe um plano de capacitação com horas anuais mínimas e os auditores recebem incentivos, inclusive, financeiros para o seu aprimoramento. Cabe ressaltar que o Órgão de Controle Interno 2 não ofertou uma capacitação específica em gestão de riscos para os seus auditores. No entanto, conforme informado pelo interlocutor do órgão estudado, alguns auditores por contra própria buscaram essa capacitação externamente, o que pode ser verificado pelo baixo número de pessoal certificado, uma vez que o órgão estudado possui apenas um ou dois auditores com certificação. À época da pesquisa o órgão estava incentivando as capacitações com certificação do IIA Brasil e da ISO.

O Órgão de Controle Interno 2 possui normas e manuais que dispõem sobre a auditoria interna. No que se refere ao planejamento anual, é utilizada uma matriz de significância (matriz de riscos), bem como são considerados os programas prioritários do governo estadual. Sobre o planejamento do trabalho individual de auditoria, verificou-se que à exceção das auditorias especiais (demandadas por órgãos externos para avaliação de algum problema específico), os riscos são considerados em todos os planejamentos das auditorias. Segundo o interlocutor do caso estudado, a matriz de significância é inserida em todos os trabalhos de

auditoria e lançada no sistema eletrônico. Para ele, essa forma de trabalhar já está bem consolidada.

A partir dessas informações, é possível inferir que o Órgão de Controle Interno 2 encontra-se na fase de habitualização da auditoria baseada em riscos. Dentre os processos para a sua institucionalização, há um planejamento estratégico que dispõe sobre o tema, bem como há normas e manual. Contudo, a pesquisa de campo evidenciou não haver uma política de gestão de riscos nem para o órgão de controle, tampouco para o Estado. Em que pese haver incentivos para capacitação dos auditores, essas não estão voltadas para gestão de riscos de forma estruturada nem para os auditores, nem para os servidores de outros órgãos e entidades. O órgão não realiza consultoria para implementação da gestão de riscos e nem realiza uma avaliação do processo de implementação, em que pese realizar auditorias de avaliação de controles internos definidas a partir da matriz de significância. A matriz de significância pode ser considerada um instrumento preliminar importante para a disseminação da política de gestão de riscos, mas não suficiente para a objetificação da auditoria baseada em riscos.

O estudo do Órgão de Controle Interno 3 revelou práticas que remetem à etapa de habitualização do estágio de institucionalização da auditoria interna baseada em riscos, como a existência de Plano Estratégico no qual constam indicadores e metas relacionados a evolução da maturidade em gestão de riscos e de ações implementadas para tratamento de riscos das unidades do poder executivo. O referido plano descreve ainda indicadores e metas para a implementação dos macroprocessos chaves (KPAs) dentro do nível a ser alcançado no modelo IA-CM. O órgão possui uma política de gestão de riscos, assim como o Estado, havendo uma diretriz do Governador para que todos os órgãos daquele Estado implementem a gestão de riscos. Nesse sentido, o órgão tem prestado consultoria para essa implementação, desde 2019.

A etapa de objetificação como etapa de institucionalização da auditoria interna baseada em riscos foi verificada no Órgão de Controle Interno 3 a partir de ações de capacitação específica para todos os auditores que atuam na área. No que se refere à disseminação da gestão de riscos para os demais órgãos do Estado, o foco inicial do órgão estudado foi apoiar a implementação da gestão de riscos na área operacional envolvendo licitações, contratos e folhas de pagamento, com 92% aproximadamente dos órgãos e entidades recebendo consultoria nessa área até o ano de 2021. Para o interlocutor entrevistado, no momento da pesquisa o Estado encontrava-se em uma fase de evolução da maturidade em gestão de riscos. Ressalta-se que, a partir de 2019, mais de três mil servidores do Estado haviam sido capacitados em gestão de riscos.

A pesquisa verificou ainda que o Órgão de Controle Interno 3 possui norma que regulamenta a atuação da auditoria interna, mas ainda não possui manual de auditoria. O órgão tem avançado na incorporação de riscos na elaboração do plano anual de auditoria. Por exemplo, no Plano de 2022, foram considerados alguns critérios de risco para definição do universo de auditoria. O órgão realiza auditoria de avaliação da gestão de riscos dos órgãos e entidades estaduais que receberam consultoria para implementação da gestão de riscos. Já em relação ao instrumento planejamento do trabalho individual de auditoria interna, a identificação e avaliação dos riscos do objeto auditado ainda não são realizadas em todos os trabalhos de auditoria.

Da análise das informações relacionadas ao Órgão de Controle Interno 3 pode-se entender que este já passou pela fase de habitualização e encontra-se na fase de objetificação da auditoria interna baseada em riscos, uma vez que há plano estratégico com indicadores e metas associados ao tema, política de gestão de riscos estabelecida, disseminação e capacitação ativa do tema interna e externamente no governo, utilização de critérios de riscos na elaboração do plano anual, bem como realização de auditoria de avaliação da gestão de riscos dos órgãos do governo. Uma vez que o planejamento do trabalho individual de auditoria considerando os riscos do objeto auditado ainda é incipiente e a maturidade em gestão de riscos dos órgãos do Estado ainda está em evolução, entende-se que não se pode falar em fase de sedimentação da auditoria interna governamental baseada em riscos a partir da pesquisa no Órgão de Controle Interno 3.

A análise do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos no Órgão de Controle Interno 4 revelou que o mesmo não possui plano estratégico. A unidade responsável pela auditoria interna encontrava-se em processo de elaboração do plano de negócio da auditoria interna, documento que conteria o propósito da atividade de auditoria interna, a missão, visão e valores e a estratégia geral para alcance de sua missão e visão. O órgão também não possuía uma política de gestão de riscos, tampouco os outros órgãos e entidades municipais. Segundo os interlocutores entrevistados, o órgão pretendia desenvolver sua política de gestão de riscos e disseminar o tema para os demais órgãos e entidades, uma vez que a temática estava em estágio inicial no âmbito municipal.

No que se refere a ações de capacitação sobre o tema, verificou-se que havia sido feita uma capacitação curta e superficial para os auditores internos e que a mesma não tinha sido obrigatória para os profissionais da área. Também foi ofertada aos demais órgãos e entidades do município uma capacitação promovida pela CGU, contudo não foi possível verificar o índice de participação dos servidores de outros órgãos. Conforme relatado pelos dois

interlocutores entrevistados, observa-se, ainda, uma certa desconfiança dos órgãos e entidades municipais no que se refere à atuação da auditoria interna enquanto unidade que agrega valor à gestão. O órgão possui normas e manual que dispõem sobre a atuação da auditoria interna. A elaboração do plano anual de auditoria utiliza uma matriz de riscos para a seleção dos contratos de maior materialidade que serão auditados. No planejamento do trabalho individual de auditoria, apenas uma unidade do órgão elabora matriz de planejamento e considera os riscos na análise do objeto auditado. Segundo os interlocutores, o processo de planejamento do trabalho individual de auditoria de forma estruturada ainda é muito recente no órgão.

Considerando todo o exposto, não obstante o tamanho do município estudado em termos de tamanho, pujança econômica e volume populacional, verifica-se que o Órgão de Controle Interno 4 encontra-se em uma fase inicial de habitualização do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. De toda forma, a matriz de riscos utilizada no processo de planejamento anual de auditoria sinaliza o início do processo de institucionalização.

A análise do processo de institucionalização da auditoria interna baseada em riscos no Órgão de Controle Interno 5, na identificação de elementos da etapa de habitualização, permitiu verificar que este possui plano estratégico estabelecendo indicadores e metas relacionados à abrangência da gestão de riscos (voltados para o próprio órgão), a instrumentos e mecanismos de governança de órgãos e entidades de seu nível de governo, bem como indicador referente ao nível de capacidade organizacional com base no modelo IA-CM. O órgão possui política de gestão de riscos estabelecida, assim como o governo federal determina que os órgãos do poder executivo estabeleçam suas políticas. Em que pese tal diretriz, a pesquisa indica que a maturidade em gestão de riscos no governo federal é baixa para média, corroborando com outras estratégias de institucionalização como a de integridade analisadas por Viol (2021b), por exemplo. Algumas poucas unidades estão avançadas, como sugere o interlocutor entrevistado, mas em sua percepção, a maioria não está.

No levantamento por elementos da etapa de objetificação, verificou-se que o Órgão de Controle Interno 5 possui normas e manuais que regulamentam a atividade de auditoria e, em especial, o planejamento da auditoria interna baseado em riscos. O órgão investiu e continua investindo em capacitações sobre o tema para seus servidores, para servidores do executivo e para servidores de outras organizações por meio de parcerias com o Conaci, por exemplo. O interlocutor relatou que existe um plano de desenvolvimento profissional e que os auditores têm que cumprir um mínimo de horas anuais de capacitação. Ademais, o órgão

está instituindo um modelo de gestão por competências e a gestão de riscos é uma competência a ser exigida. O órgão possui muitos servidores certificados pelo IIA e pela ISO e incentiva a prática por meio de reembolso dos custos relacionados à certificação.

O planejamento anual de auditoria interna, previsto em normas e manuais, é elaborado a partir de consultas às prioridades dos órgãos e entidades do executivo, bem como a partir do mapeamento dos principais macroprocessos dos órgãos e entidades do governo, com o intuito de identificar e avaliar os principais riscos desses processos na elaboração do plano anual. Contudo, a pesquisa indicou que o planejamento da auditoria baseado em riscos ainda não está em um nível de maturidade que abranja todo o órgão e todo o executivo. A etapa de planejamento do trabalho individual de auditoria possui necessariamente uma etapa de identificação e avaliação dos riscos do objeto auditado. Todos os auditores internos precisam realizar esta etapa, utilizando tecnologias de gestão por meio do sistema eletrônico de auditoria do órgão. Segundo o interlocutor esta etapa já é cumprida por todos os auditores, mas ainda há que avançar na qualidade do processo. Sobre a realização de auditoria de avaliação da gestão de riscos dos órgãos e entidades, o interlocutor informou que ainda não é feita pelo Órgão de Controle Interno 5 nos órgãos da administração direta.

Diante do exposto, entende-se que Órgão de Controle Interno 5 encontra-se na etapa de objetificação e tem adotado medidas que podem o levar para a etapa de sedimentação da institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos.

Abaixo, apresenta-se um quadro resumo do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos nos órgãos estudados.

Quadro 7: Processo de Institucionalização da Auditoria Baseada em Riscos dos órgãos estudados

Processos de institucionalização da ABR		Órgão 1	Órgão 2	Órgão 3	Órgão 4	Órgão 5
Habitualização (Estratégia)	Planejamento Estratégico	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM
	Política de Gestão de Riscos	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
Objetificação (Mecanismos / Instrumentos)	Normas	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
	Manuais	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM
	Política de Capacitação em Gestão de Riscos	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
	Plano Anual de Auditoria Baseado em Risco	NÃO	Em processo	Em processo	NÃO	SIM

			(matriz de significância)	(incipiente)		
	Planejamento do Trabalho Individual de Auditoria Baseado em Riscos	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM
	Consultoria para Implementação da Gestão de Riscos para os Órgãos e Entidades do Ente	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM
	Avaliação da Gestão de Riscos dos Órgãos e Entidades do Ente	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
Sedimentação (Cultura)	Nível de maturidade da gestão de riscos do Ente	Intermediária	Inicial	Básica	Inicial	Intermediária
	Adoção dos procedimentos relacionados à auditoria interna governamental baseada em riscos em todos os trabalhos	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Fonte: Dados da pesquisa a partir de Tolbert e Zucker (1999).

A partir da análise dos dados pesquisados, verificou-se que dos 5 órgãos estudados 2 encontravam-se nas etapas de habitualização enquanto 3 se encontravam na etapa de objetificação do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos. Mesmo entre os órgãos que estavam na mesma etapa, os estágios de institucionalização não eram os mesmos. Assim, dentre as organizações que estavam na etapa de objetificação, por exemplo, umas estavam mais próximas da habitualização e outras da sedimentação, em uma análise comparativa entre elas, a partir do modelo de Tolbert e Zucker (1999).

Conclui-se, assim, que nenhum órgão de controle interno estudado alcançou a etapa de sedimentação da auditoria interna governamental baseada em riscos, ou seja, atingiu a fase de mudança cultural. O principal indício de ausência de mudança cultural decorreu do fato de todas as organizações, em algum momento do levantamento de dados, terem indicado resistências ao novo paradigma do papel da auditoria interna governamental. Confirmam tal achado a ausência de maturidade avançada dos órgãos e entidades dos entes em gestão de riscos e, ainda, o fato de que as abordagens da auditoria interna governamental baseada em riscos são variadas nos órgãos e, ainda nos órgãos que mais se aproximam da etapa de

sedimentação, há procedimentos relacionados ao tema que não são adotados em todos os processos, sendo que o indicativo de alcance de mudança cultural, conforme Tolbert e Zucker (1999), é justamente o contrário. A Figura 14 ilustra em um gradiente a análise comparativa entre os órgãos estudados quanto às etapas do processo de institucionalização.

Figura 14: Etapa de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos



Fonte: Elaborado pela autora

Concluída a análise da institucionalização da auditoria interna governamental sob o prisma de Tolbert e Zucker (1999), passa-se a uma análise crítica do processo de institucionalização objeto desta dissertação.

7 INTERPRETAÇÃO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS: ANÁLISE CRÍTICA

A Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos está inserida no contexto do novo paradigma do papel dos órgãos centrais de controle interno e da auditoria interna governamental que têm como propósito agregar valor à gestão. O novo paradigma do papel da auditoria interna, fortalecido no Brasil a partir de 2015, visa extrair da auditoria interna o viés da mera conformidade, responsabilização e repressão tradicional e conferir a ela o viés preventivo, avaliativo e consultivo com foco no fortalecimento da governança, dos sistemas de controle interno e da gestão de riscos dos órgãos e entidades para que estes alcancem seus objetivos finalísticos de melhoria dos serviços prestados aos cidadãos.

A partir da análise do campo organizacional, verificou-se que o mesmo está ainda em processo de consolidação, mas foi possível identificar importantes atores com poder que exerceram e exercem forte influência no campo. Nos órgãos estudados, inseridos no sistema de poder, ficou notória a influência do campo nas respectivas estruturas e normas. Os atores dominantes (Conaci, Banco Mundial e CGU) reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado, promovendo cooperação entre os atores e reproduzindo regras de interação em favor de seus interesses, nos moldes previstos por Machado-da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006).

Há, também, um forte indicativo de que os órgãos e entidades que não estão articulados ou acompanhando as tendências apresentadas pelos principais atores do campo organizacional não conseguem desenvolver os parâmetros técnicos e de estrutura requeridos para a implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos, como revelaram a pesquisa de campo por meio das tentativas de contato e busca por informações e documentos de dois órgãos centrais de controle interno de duas capitais de grande porte que não são filiados ao Conaci. Destaca-se, também, o fato de não ter se conseguido qualquer interlocução com as duas instituições, o que indica um certo receio quanto à abordagem externa ao assunto, talvez em razão de os órgãos não se sentirem integrados ao contexto em voga.

Conforme relatado anteriormente, em todas as entrevistas realizadas, foi mencionada a existência de financiamento ou a tratativa para obtenção de financiamento junto ao Banco Mundial, bem como a relevância da adoção do IA-CM neste contexto. Os cinco órgãos adotaram formalmente o framework IA-CM em suas normas ou em seus planos estratégicos, revelando um alinhamento no campo organizacional. No Órgão de Controle Interno 1,

durante toda a entrevista, chamou atenção o fato de o interlocutor associar as respostas a grande parte das perguntas a KPAs específicos do IA-CM, demonstrando uma preocupação constante com o avanço no modelo. A preocupação com o cumprimento de KPAs do IA-CM também apareceu nas entrevistas com os órgãos de controle interno 2 e 3. O Banco Mundial tem induzido, nas negociações de seus financiamentos com os entes, a adoção do modelo IA-CM pelos órgãos de controle interno. A adoção do modelo tem sido colocada como condição para obtenção do financiamento pelo ente ou como necessária para que o órgão de controle interno receba parte dos recursos que serão repassados ao ente por meio do financiamento. Por sua vez, o fato de os órgãos estudados serem filiados ao Conaci contribui para a adoção e legitimação do modelo, uma vez que o Conaci já promoveu uma série de capacitações relacionadas e aprovou o modelo como referencial técnico de auto-avaliação e construção de capacidades de auditoria interna pelos seus órgãos membros (CONACI, 2019a).

Cabe aqui fazer uma avaliação crítica sobre a adoção do modelo IA-CM pelos órgãos centrais de controle interno e sua prescrição pelo Conaci e pelo Banco Mundial, adotando-se o raciocínio apresentado por Cavalcante e Pires (2018) no que se refere à boa governança. Conforme explicado anteriormente, o modelo IA-CM possui 5 níveis de capacidades de auditoria interna que vão do inicial ao otimizado. Atualmente, no país, os órgãos centrais de controle interno que adotaram o modelo encontram-se nos níveis 1 (inicial) ou 2 (infraestrutura), incluindo a CGU e os órgãos que se mostraram em estágios mais avançados no processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos (habitualização). Entende-se que, de fato, a adoção do modelo promove a implementação de boas e importantes práticas relacionadas à auditoria interna, sendo o planejamento da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos uma delas. Contudo, o modelo não deve ser tomado como fórmula prescritiva para todo e qualquer órgão central de controle interno. Isto porque o custo para se alcançar o nível 4 ou o nível 5 do modelo IA-CM pode ser maior do que os benefícios trazidos pela auditoria interna.

As práticas relacionadas aos macroprocessos chaves (KPAs) do IA-CM podem ser implementadas de maneiras diferentes e com níveis de complexidade diversos, dependendo das necessidades de cada organização, dos seus objetivos mais relevantes e dos riscos a eles associados. Para que tais práticas possuam formato e nível de complexidade adequados para o alcance dos objetivos e tratamento dos riscos, a realidade vivenciada pelo órgão de controle deve ser diagnosticada, evitando a implementação de controles cujos custos superem possíveis benefícios. Nessa linha, assim como abordado por Cavalcantes e Pires (2018), em contraposição à abordagem prescritiva formal de práticas internacionais, necessário seria ter

esses modelos, inclusive as abordagens da auditoria interna governamental baseada em riscos (TCU, 2018) como perspectiva analítica. Assim, a perspectiva analítica seria uma “orientação para o estudo e a reflexão sobre a atuação de organizações e suas relações com os ambientes nos quais se inserem” como sugerem Cavalcante e Pires (2018, p. 8).

Nesse sentido, percebe-se o campo organizacional como esfera institucional de interesses em disputa (MACHADO-DA-SILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006), na medida em que os órgãos de controle interno inseridos no campo organizacional recebem influências dos interesses do Banco Mundial, do Conaci e da própria CGU, atores dominantes que reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado.

Verifica-se assim, um processo de consolidação do campo, que aliado ao processo de institucionalização nos moldes de Tolbert e Zucker (1999), revela que os significados institucionais, por um lado, e os interesses e poderes individuais ou organizacionais por outro, são interdependentes (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). Os relacionamentos entre os atores estão associados, por vezes, a recursos ou dominação. Entretanto, há, também, questões sociais associadas à legitimação (MACHADO-DA-SILVA, GUARIDO FILHO E ROSSONI, 2006).

Para DiMaggio e Powell (2005), a ideia de campo abrange a importância da conectividade e da equivalência estrutural e sua estruturação se compõe de quatro elementos: aumento na amplitude da interação entre as organizações no campo; surgimento de estruturas de dominação e padrões de coalizões interorganizacionais claramente definidos; aumento na carga de informação com a qual as organizações dentro de um campo devem lidar; e desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes de um grupo de organizações de que estão envolvidos em um negócio comum.

Os achados da pesquisa indicam esse movimento de estruturação. Os órgãos estudados são filiados ao Conaci o que contribui para uma forte interação entre os atores. O Conaci, além de realizar quatro reuniões técnicas de seus membros anualmente, promove uma série de capacitações, treinamentos e palestras que permitem uma forte interação, inclusive com o Banco Mundial e a CGU que apoiam e participam de muitos dos eventos, fortalecendo estruturas de dominação e padrões de coalizões interorganizacionais. Com isso, há um aumento significativo na carga e no intercâmbio de informações no campo, bem como o desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes. Esse último elemento pode ser confirmado quando todos os interlocutores entrevistados responderam que o papel da

auditoria interna governamental é “agregar valor à gestão”, sentença exaustivamente tratada no contexto de interação dos atores no campo.

A conscientização mútua entre os entrevistados de que a auditoria interna governamental tem o papel de “agregar valor à gestão” está sendo disseminada internamente em cada órgão, buscando-se a construção de uma cultura organizacional como elemento facilitador da implantação da auditoria interna governamental baseada em riscos. Considerando o prisma de Scott (2014), há pilares reguladores verificados por meio de mecanismos coercitivos advindos de normas internacionais, do Decreto Federal n. 9.203/2017, de normas locais, das resoluções do Conaci etc. Os aspectos normativos podem ser considerados a partir dos processos de normatização, padronizações (manuais), consultorias, treinamentos, capacitações e certificações, por meio dos quais há disseminação da política de gestão de riscos e da auditoria interna governamental baseada em riscos. Por sua vez, os pilares cognitivo-culturais, por meio de mecanismos miméticos, ainda em construção, são identificados nas crenças comuns e lógicas de ação compartilhada, contudo, ainda sem legitimidade uma vez que a cultura não foi internalizada pelos órgãos.

Foi possível observar, também, que a robustez das estruturas dos órgãos estudados varia. Contudo, os cinco órgãos avaliados possuem normas semelhantes e exercem (ainda que apenas formalmente) as mesmas competências, principais macrofunções de controle: Ouvidoria, Transparência, Prevenção à Corrupção (Integridade), Auditoria Interna, Correição e Combate à Corrupção. Como se pôde observar nos estudos de caso, as macrofunções desempenhadas são as mesmas desempenhadas pela CGU, órgão federal que possui papel de destaque no campo. Conforme explicam DiMaggio e Powel (2005) ao abordarem o isomorfismo mimético, as organizações geralmente imitam outras organizações de seu campo que, para elas, são mais legítimas ou bem-sucedidas, pensamento reiterado por Scott (2014).

Ainda que bem estruturados, os casos estudados, com exceção do Órgão de Controle Interno 3, apontaram para falta de pessoal para introduzirem de modo adequado em todo o ente a proposta de auditoria governamental baseada em riscos, questão também levantada por Klein Jr. (2020).

No relatório de Avaliação Nacional de Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM desenvolvido pelo Conaci em parceria com o Banco Mundial no ano de 2020, na análise dos resultados da Avaliação, no tópico relacionado à atividade de controle, entre os estados participantes, 65,22% responderam que elaboram o planejamento anual das auditorias baseado nos riscos das unidades auditadas. Entre as capitais, 72,73% responderam que elaboram. Esses números, em especial o número de capitais que responderam que realizam o planejamento

anual das auditorias baseadas em riscos, chama a atenção. De fato, as normas dos cinco órgãos estudados prevêem a elaboração do plano anual de auditoria baseado em riscos. Contudo, conforme se verificou na pesquisa, apenas três dos órgãos estudados elaboraram o plano anual de auditoria com base em riscos e, mesmo no governo federal, o procedimento não é 100% sedimentado. No Órgão de Controle Interno 4, a norma que estabelece o procedimento prevê que a elaboração do plano deverá considerar o planejamento estratégico da controladoria, as prioridades da gestão da prefeitura, os riscos significativos a que as unidades auditadas estão expostas e os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos implementados nas unidades auditadas. Durante a entrevista, verificou-se que o Órgão de Controle Interno 4 não possui plano estratégico e que tanto o órgão de controle interno quanto a prefeitura não possuem política de gestão de riscos, estando em um estágio inicial de maturidade em gestão de riscos. Ou seja, elaborar o plano anual considerando todas essas variáveis ainda não é possível naquele órgão. Da mesma forma, no Órgão de Controle Interno 1 foram relatadas pelo interlocutor as dificuldades para se elaborar um plano de auditoria efetivamente baseado em riscos.

A partir das informações acima apresentadas, em que pese mais de 70% das capitais que participaram do diagnóstico realizado pelo Conaci e pelo Banco Mundial (BANCO MUNDIAL; CONACI, 2020) responderem que elaboram o plano anual de auditoria com base em riscos, considerando que o Órgão de Controle Interno 4 estudado pertence a uma das maiores capitais do país e que está articulado no campo organizacional, bem como o fato de que o Órgão de Controle Interno 1 já estar em um nível de objetificação do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, há indicativos de que o procedimento de elaboração do plano anual baseado em riscos ainda está institucionalizado como mito e cerimônia. Meyer e Rowan (1977) concluem que ambientes que institucionalizaram um número maior de mitos racionais geram organizações mais formais; organizações que incorporam mitos institucionalizados são mais legítimas, bem-sucedidas e provavelmente sobreviverão; esforços de controle organizacional, em contextos muito institucionalizados, são dedicados à conformidade ritual, interna e externamente.

Os resultados da pesquisa se alinham ao estudo elaborado por Souza, Braga, Cunha e Sales (2020) sobre a incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. Apresentam a ideia de que o processo de adoção do gerenciamento de riscos corporativos no Governo Federal, em que pese iniciado na década de 1990, foi difundido apenas a partir de meados dos anos 2010, uma vez que até então, poucos órgãos realizavam tal

gestão. Para eles, com a publicação da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 1 de 2016, a adoção do gerenciamento de riscos passou a ser incorporada ao Poder Executivo federal.

Verificou-se que há um movimento de formalização da gestão de riscos nos órgãos de controle interno avaliados que não pode ser generalizado para os demais órgãos de controle, uma vez que foi possível identificar que em um dos órgãos de controle interno estaduais que está buscando alcançar o nível 3 do IA-CM ainda não há política de gestão de riscos estabelecida e que o órgão de controle interno de uma das maiores capitais do Brasil ainda está em fase incipiente de sensibilização sobre o tema. Ressalta-se que o atual titular do Órgão de Controle Interno 3 foi titular do Órgão de Controle Interno 1 quando da implementação da política de gestão de riscos naquele órgão. As políticas de ambos os órgãos são muito semelhantes, o que leva a inferir um isomorfismo mimético sobre a prática (DiMAGGIO; POWEL, 2005).

Conforme destacam Souza, Braga, Cunha e Sales (2020), mesmo com as influências de organismos internacionais e com as recomendações dos órgãos de controle externo, que levaram o modelo de riscos a ser inserido nas normas brasileiras, a real implementação da gestão de riscos de modo abrangente pelos órgãos executivos na administração pública parece ser distante. Esses achados também reforçam os achados de Monteiro (2015) que aponta como uma das principais barreiras no sistema de controle interno público brasileiro a falta de uma cultura de gestão de risco.

Em que pese as normas existentes e a influência do campo, percebe-se pelas análises advindas da pesquisa, que a prática da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos ainda é incipiente e que seu estágio de institucionalização pode ser considerado pré-institucional ou semi-institucional (TOLBERT; ZUCKER, 1999), conforme apresentado no tópico anterior. Há legislação que dispõe sobre o tema, forças do campo (órgãos públicos, organismos internacionais, outras organizações), algum tipo de monitoramento interorganizacional e teorização. Contudo, além de algumas resistências, a (i)maturidade de gerenciamento de riscos nas organizações auditadas, o envolvimento de (poucos) auditores, a (in)capacidade operacional dos órgãos e outros fatores têm refletido na implementação do modelo, como atestam os estudos de Klein Jr. (2020), Lopes *et.al.* (2020).

Alguns interlocutores entrevistados relataram que há ou houve auditores internos que apresentaram resistência ao novo paradigma do papel da auditoria interna governamental, como o órgão de controle interno 4 que ainda vivencia a mudança de paradigma. O mesmo interlocutor do órgão relatou o receio que os demais órgãos e entidades do ente possuem em relação à atuação da auditoria interna em razão do viés repressivo que se busca superar. A

resistência é um dos fatores que dificulta a institucionalização de qualquer processo inovador. Essa resistência pode decorrer da falta de teorização. Os atores, por não entenderem a nova lógica proposta, tendem a resistir à sua adoção, causando impedimento na adoção, ou adoção cerimonial.

O apoio de atores com poder no campo organizacional que mobilizassem capital institucional externo ou interno (condição para a adoção de novas práticas de administração e controle financeiro) como forma complementar ao capital de recursos (que seriam ativos, estratégia etc. da organização) poderia auxiliar na institucionalização (LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019). Contudo, necessário seria capital institucional interno e não apenas externo e normativo para a efetiva implementação da atividade de auditoria interna baseada em riscos, uma vez que ela não envolve somente a unidade central de controle interno, como revelam os achados de pesquisa.

Pode-se dizer que a efetiva implementação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos vai além da normatização inserida no campo organizacional (capital institucional interno e externo). Esta dependerá tanto de bons parâmetros de governança, recursos estratégicos, revisão de processos, adequação de sistemas, realização de treinamentos, ampliação da transparência, dentre outras medidas, quanto de superar resistências de diversos envolvidos para alcançar o estágio de sedimentação (TOLBERT; ZUCKER, 1999; SEDIYAMA et al., 2017; LINO; CARVALHO; AQUINO; AZEVEDO, 2019).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tem-se observado, no Brasil, a evolução do paradigma do papel dos órgãos centrais de controle interno e da auditoria interna governamental no sentido de contribuírem para o aprimoramento da gestão. A Auditoria Interna Governamental Baseada em Riscos está inserida nesse contexto e tem importante papel no fortalecimento da governança, dos sistemas de controle interno e da gestão de riscos dos órgãos e entidades para que estes alcancem seus objetivos finalísticos de melhoria dos serviços prestados aos cidadãos.

Para fins desta dissertação, considerou-se como auditoria interna governamental baseada em riscos três das quatro abordagens apresentadas pelo TCU (2018): a) Avaliação de riscos para elaboração do plano anual de auditoria; b) Avaliação de riscos em auditorias, realizada na fase de planejamento dos trabalhos individuais de auditoria; e c) Auditoria (avaliação) de gestão de riscos que busca avaliar a maturidade da gestão de riscos em organizações públicas e identificar os aspectos que necessitam ser aperfeiçoados.

Ressalta-se que ainda há poucos estudos científicos sobre o tema, e com o intuito de colaborar com a mitigação dessa lacuna, a presente dissertação teve como objetivo principal identificar os estágios de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos na área pública.

Para tanto, foi realizado estudo de caso múltiplo envolvendo cinco órgãos centrais de controle interno, sendo um órgão do governo federal, três órgãos centrais de controle interno de estados e um órgão central de controle interno de um município, capital de grande porte com relevância nacional, sobre a auditoria interna governamental baseada em riscos. Cabe ressaltar ainda que foram consultadas outras três instituições de controle interno de capitais brasileiras que declinaram de participar da pesquisa argumentando não possuírem, à época, elementos de gestão suficientes sobre a auditoria interna governamental baseada em riscos.

Realizou-se uma análise da trajetória normativa brasileira relacionada ao controle interno e à auditoria interna governamental e foram descritos os diversos elementos voltados para a institucionalização da auditoria interna baseada em riscos na arena governamental, que envolviam a configuração da estrutura do órgão central de controle interno, seus processos e macrofunções, planejamento da atividade de auditoria interna governamental e a auditoria interna governamental baseada em riscos nas unidades selecionadas para estudo, verificando suas similaridades e distinções, assim como o processo de institucionalização.

A partir do prisma do novo institucionalismo foi possível conhecer e identificar aspectos relacionados ao estágio de institucionalização da auditoria interna governamental

baseada em riscos nos órgãos estudados, a partir do delineamento de seu campo organizacional, como esfera institucional de interesses em disputa, assim como a interação entre as forças do campo, as pressões de atores com poder e a influência de capital institucional interno e externo, bem como interpretar a semelhança das estruturas e competências (macrofunções) desempenhadas pelos órgãos, identificando fenômenos como o isomorfismo.

Os principais achados da pesquisa revelam que o campo organizacional como esfera institucional de interesses em disputa influenciou o processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos por meio de dinâmicas de poder, na medida em que os órgãos de controle interno inseridos no campo organizacional recebem influências dos interesses do Banco Mundial, do Conaci e da própria CGU, atores dominantes que reforçam suas posições por meio da habilidade de influenciar as regras mediante as quais o campo é estruturado. Esse processo revela que os significados institucionais, por um lado, e os interesses e poderes individuais ou organizacionais por outro, são interdependentes. Diante disso, foi possível verificar que o processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos na área pública decorre dos mecanismos de isomorfismo coercitivo, notadamente pelas pressões advindas de atores com poder (Banco Mundial e Conaci), de mecanismos de isomorfismo mimético, uma vez que os órgãos centrais de controle interno subnacionais buscam se inspirar no modelo da CGU, enquanto órgão mais legítimo e bem-sucedido, e de mecanismos de isomorfismo normativo, uma vez que os auditores internos estão inseridos em uma dinâmica de interação e profissionalização no campo, por meio de capacitações, treinamentos e certificações.

Ademais, verificou-se que há a adoção de algumas abordagens ou procedimentos relacionados à auditoria interna governamental baseada em riscos em uma dinâmica de “mito ou cerimônia”. Os procedimentos encontram-se normatizados, contudo, na prática ainda não são executados ou o são de forma cerimonial.

Considerando que os estudos de caso foram realizados nos órgãos centrais de controle interno que obtiveram os melhores resultados na Avaliação realizada pelo Conaci e pelo Banco Mundial (BANCO MUNDIAL; CONACI, 2020), é possível inferir a partir dos achados da pesquisa, que a real implementação da gestão de riscos de modo abrangente pelos órgãos executivos na administração pública brasileira, mesmo com as influências de organismos internacionais e com as recomendações dos órgãos de controle externo e interno, ainda está distante. Se levadas em conta as outras três capitais consultadas pode-se inferir a distância em sua institucionalização em órgãos governamentais no país.

Por sua vez, verificou-se que os órgãos centrais de controle interno estudados não atingiram a etapa de sedimentação do processo de institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos, conforme descrito por Tolbert e Zucker (1999). Desse modo, a prática da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos ainda é incipiente e seu estágio de institucionalização pode ser considerado pré-institucional ou semi-institucional. Há legislação que dispõe sobre o tema, forças do campo (órgãos públicos, organismos internacionais, outras organizações), algum tipo de monitoramento interorganizacional e teorização. Contudo, além de algumas resistências, a (i) maturidade de gerenciamento de riscos nas organizações auditadas, o envolvimento de (poucos) auditores, a (in)capacidade operacional dos órgãos e outros fatores têm refletido na implementação do modelo.

A sedimentação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos vai além da normatização inserida no campo organizacional (capital institucional interno e externo). Ela depende tanto de bons parâmetros de governança, recursos estratégicos, revisão de processos, adequação de sistemas, realização de treinamentos, ampliação da transparência, dentre outras medidas, quanto de superar resistências de diversos envolvidos.

No que se refere aos pressupostos inicialmente estabelecidos para balizar o desenvolvimento da pesquisa, acerca do primeiro pressuposto, foi possível verificar nos órgãos estudados e que estão fortemente inseridos no campo organizacional que a atividade de auditoria interna governamental tem seguido os modelos e normas internacionais. Não é possível afirmar que os órgãos centrais de controle interno que estão afastados das influências do campo adotam os modelos e normas internacionais. Quanto ao segundo pressuposto, verificou-se que há mais de uma abordagem para o conceito e auditoria interna governamental baseada em riscos e que nem todas são adotadas pelos órgãos estudados, não sendo possível afirmar que a auditoria interna governamental é desenvolvida com foco no risco e no gerenciamento de riscos. Por fim, no que se refere ao terceiro pressuposto, verificou-se que a auditoria interna governamental baseada em riscos se encontra em fase pré-institucional (habitualização) ou de semi-institucionalização (objetificação).

Assevera-se que não foi o objetivo da dissertação fazer generalizações a partir dos achados de pesquisa, contudo esses permitem fazer inferências sobre o cenário da institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos no Brasil. Pode-se afirmar que, de forma geral, o processo de institucionalização tem início a partir de influências do campo organizacional como esfera institucional de interesses em disputa. Verificou-se, também sem pretender generalizar, que aqueles órgãos que estão afastados do campo, não têm

sofrido essa influência e, aparentemente, não implementaram a auditoria interna governamental baseada em riscos.

No que se refere às limitações e desafios enfrentados durante a pesquisa, destaca-se a dificuldade de abordar um tema relativamente novo e a pandemia da COVID-19 vivenciada no período. É comum que estudos que têm como referencial teórico o novo institucionalismo avaliem instrumentos de gestão mais conhecidos e bem delimitados, todavia, recentes em uma determinada organização. Nesta pesquisa, foi analisada a atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos cujos conceitos, abordagens, mecanismos e instrumentos ainda não são pacificados. A pandemia da COVID-19 também trouxe dificuldades com as restrições de contato. Todo o trabalho de coleta de dados, documentos e entrevistas foram realizados de forma remota. A interlocução online facilita por um lado, mas também limita as percepções e interações que poderiam ser obtidas de forma presencial. Ressalta-se, ainda, como limitação o fato de não ter sido possível estudar a auditoria interna governamental baseada em riscos em órgãos centrais de controle interno não filiados ao Conaci, conforme relatado anteriormente.

Ao relacionar o processo de institucionalização com o processo de consolidação da atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos, a presente dissertação colabora com a discussão técnica e propositiva relacionada ao tema, propiciando como implicação prática a reflexão sobre a necessidade ou não de os órgãos centrais de controle interno implementarem as atividades de auditoria interna governamental baseada em riscos no sentido de sua sedimentação e todo o processo que ela envolve.

Em termos acadêmicos, a originalidade da pesquisa revela-se na discussão de temática pouco estudada e na utilização de ferramental teórico e metodológico relevante, reforçando a inserção da teoria institucional como uma abordagem relevante para o estudo da Administração Pública.

Em termos sociais, a implementação da auditoria interna governamental baseada em riscos como um instrumento da auditoria interna que busca adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, reforça a premência da difusão de mecanismos e instrumentos que visem assegurar e contribuir a prestação adequada dos serviços públicos aos cidadãos.

Sugere-se que novos estudos continuem analisando a institucionalização da auditoria interna governamental baseada em riscos e das políticas de gestão de riscos na administração pública brasileira. Sugere-se, ainda, pesquisas voltadas para a verificação da adequação do modelo para os entes subnacionais, tendo em vista as diferentes realidades encontradas no

país. Afinal, o custo do controle não pode superar os seus benefícios. Não foi possível avaliar e aprofundar, neste estudo, o exercício das atividades de consultoria pelos órgãos centrais de controle interno que extrapolam o suporte na implementação da gestão de riscos pelos órgãos e entidades, sendo este um tema muito relevante e ainda pouco estudado.

REFERÊNCIAS

- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 31.000:2018: **Gestão de Riscos – Princípios e diretrizes**.
- ALMEIDA, Adriana M. P. de; PINHO, Ruth C. de S.; MACHADO, Marcus Vinicius V. Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 17, n. 2, p. 74-113, 2019.
- ALVES, André G. S.; MORAES JÚNIOR, Valdério F. O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.
- ALVES-MAZZOTTI, Alda J. Uso e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v.36, n.129, p.637-651, 2006.
- ARAÚJO, Artur A.; CALLADO, Aldo L. C. Disclosure das Práticas de Gestão de Riscos no Setor Público: um estudo no contexto da governança pública. **Perspectivas em Políticas Públicas**, v. 12, n. 24, p. 179–212, 2020.
- ARAÚJO, Francisco S. M.; FLORES, Ruben F.; SANTOS, Sandra M. D.; CABRAL, Augusto C. A. Estudo Bibliométrico sobre a Teoria Institucional: Uma Caracterização da Produção Científica Brasileira. **Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 19, n. 42, p. 37-51, 2019.
- BALBE, Ronald S. **Controle interno e o foco nos resultados**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BANCO MUNDIAL; CONACI. **Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM**. 2020. Disponível em: <http://conaci.org.br/noticias/conaci-e-banco-mundial-divulgam-diagnostico-nacional-de-controle-interno/>. Acesso em 13 abr. 2021.
- BARRETO, Fábio; MIDDLEJ, Suylan, GOMES, Adalmir. Corrupção no setor público: agenda de pesquisa e principais debates a partir da literatura internacional. **Administração Pública e Gestão Social**, v.11, n. 3, 2019.
- BECHARA, Fábio; GOLDSCHIMIDT, Paulo. **Lessons of Operation Car Wash: a legal, institutional, and economic analysis**. Washington, DC: Wilson Center. 2020.
- BERGAMINI, Cecília, W. Liderança: A Administração do Sentido. **Revista de Administração de Empresas**, v. 34, n. 3, p. 102-114, 1994.
- BRAGA, Marcus Vinicius de A. **Controle, Educação e Custos de transação: análise da atuação da Controladoria-Geral da União (CGU) na Política Educacional descentralizada para os municípios, de 2005 a 2014**. Tese (Doutorado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento). Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, Rio de Janeiro, 2019.
- BRAGA, Marcus Vinicius de A., MACHADO, Carlos Maurício R. Desafios na retroalimentação do planejamento: obstáculos e sinergias com as ações dos órgãos de controle. In: CARDOSO JR, José Celso (Org.). **Planejamento Brasil Século XXI: inovação institucional e refundação administrativa elementos para o pensar e o agir. Coleção Pensamento estratégico, planejamento governamental & desenvolvimento no Brasil contemporâneo - Livro 4**. Brasília: Ipea, 2015.

BRAGA, Marcus Vinícius de A., SANTOS, Franklin B. Do paradoxo a efetividade: a controladoria pública como um instrumento de um estado mais eficiente e uma sociedade mais participativa. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de A.; RIBEIRO, Renato J. B. (Org.). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 375-392.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, BRASIL, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm .

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, BRASIL, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Decreto nº 9.203, BRASIL, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm.

BRASIL. Lei nº 14.129 de 29 de março de 2021. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14129.htm .

BRASIL. Instrução Normativa Conjunta Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União n. 01 de 10 de maio de 2016. Disponível em https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197 .

BRITO, Guilherme C. B; PIMENTA, Daiana P.; SOUZA, Eliane M. S. de; CRUZ, Alethéia F. Benefícios e Desafios na Implantação da Auditoria Baseada em Risco em Instituições Federais de Ensino. **Revista GUAL**, v. 10, n. 4, p. 109-133, 2017.

BRITO, Anderson; SANTOS, Allisson.; ANDRADE, Jucimar. Teoria Institucional e finanças: uma revisão sistemática da literatura. **Teoria e Prática em Administração**, VOL. 12, n. 1, p. 1-18, 2021.

CALDAS, Miguel P.; FACHIN, Roberto. Paradigma funcionalista: desenvolvimento de teorias e institucionalismo nos anos 1980 e 1990. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 46-51, 2005.

CAPPELLESSO, Gêssica; FIGUEIREDO, Lílian M.; LIMA, Diana V. A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE**, v. 7, n. 3, p. 77-90, 2016.

CAVALCANTE, Pedro L. C. Tendências inovadoras de gestão nos governos subnacionais brasileiros. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 24, n. 79, p. 1-20, 2019.

CAVALCANTE, Pedro L. C.; PIRES, Roberto R. C. Governança pública: construção de capacidades para a efetividade da ação governamental. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 19, IPEA, 2018.

CARSON, Lindsey D.; PRADO, Mariana M. Using institutional multiplicity to address corruption as a collective action problem: Lessons from the Brazilian case. **The Quarterly Review of Economics and Finance**, Elsevier, vol. 62(C), p. 56-65, 2016.

CARVALHO, Cristina A.; VIEIRA, Marcelo M. F.; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 39, n. 4, p. 849-874, 2005.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COLBARI, Antônia. A análise de conteúdo e a pesquisa empírica qualitativa. *In*: SOUZA, E. M. **Metodologias e analíticas qualitativas em pesquisa organizacional: uma abordagem teórico-conceitual**. Vitória: EDUFES, 2014.

CONACI. Estatuto do Conselho Nacional de Controle Interno. Disponível em <https://bancodoconhecimento.conaci.org.br/bitstream/123456789/127/1/ESTATUTO%20REGISTRADO%20-%20CONACI.pdf> .

CONACI. Aprender para agregar: CONACI promove curso IA-CM para membros, 2021. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/noticias/aprender-para-agregar-conaci-promove-curso-ia-cm-para-membros> . Acesso em: 13 abr. 2021.

CONACI. IA-CM. Disponível em: <http://www.conaci.org.br/ia-cm>.

CONACI. **Resolução nº 006/2019**. Fortaleza, 2019a. Disponível em: <https://bancodoconhecimento.conaci.org.br/bitstream/123456789/191/1/Resolu%c3%a7%c3%a3o%20006-2019.pdf> . Acesso em 13 abr. 2021.

CONACI. **Resolução nº 007/2019**. Fortaleza, 2019b. Disponível em: <https://bancodoconhecimento.conaci.org.br/bitstream/123456789/192/1/Resolu%c3%a7%c3%a3o%20007-2019.pdf> . Acesso em 13 abr. 2021.

CONACI. Conaci participa de evento técnico sobre auditoria e controle interno, promovido pelo Banco Mundial, na Rússia. Disponível em <http://conaci.org.br/noticias/conaci-participa-de-evento-tecnico-sobre-auditoria-e-controle-interno-promovido-pelo-banco-mundial-na-russia/> .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Portaria nº 3.553 de 12 de Novembro de 2019**. Aprova o Regimento Interno da CGU. Disponível em https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41066/9/Portaria_3553_2019.pdf .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Decreto nº 6.681 de 03 de Janeiro de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental da CGU. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9681.htm .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Decreto nº 6.681 de 03 de Janeiro de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental da CGU. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9681.htm .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Lei nº 10.683 de 28 de Maio de 2003**. Criação da CGU. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.683.htm .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Indicadores do Plano Estratégico 2020-2023**. Disponível em https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65805/27/Indicadores_PE_2020_2023_v3.pdf .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Portaria CGU nº 777 de 18 de Fevereiro de 2019**. Utilização das metodologias Internal Audit Capability Model (IA-CM) e Quality Assessment (QA), do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Disponível em https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/41360/8/Portaria_CCCI_777_2019.pdf .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017a. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/11/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017**. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017b. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq/arquivos/in-sfc-08-2017-mot.pdf> . Acesso em: 05 dez. 2020.

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna Baseada em Riscos**. Brasília, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/44970/5/Orientacao_Pratica_PABR_v1.1.pdf.

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020**. Brasília, 2021. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/65116/1/Relatorio_Beneficios_SFC_2020_Vers%03%a3o_Sociedade_v2.pdf .

CGU - Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Roteiro de Avaliação do IA-CM**. Disponível em: https://cgugovbr-my.sharepoint.com/:x:/g/personal/leonardo_donin_cgu_gov_br/Eft8iBR9loxMliF4MjV7EhkBAuSHM3XgjlGsy2SK6zV1tw?rttime=TTts3DoA2kg .

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORDÃO, José P.; RAMOS, Pâmela G. O Controle interno como instrumento auxiliar na gestão municipal: um estudo de caso no município de Confresa-MT. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, v. 3, n. 6, p. 21-36, 2014.

COSTA, Beatriz. Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: mudanças e agentes políticos na Assembleia Nacional Constituinte de 1987. **Revista da CGU**, v. 12, n. 22, p. 210- 227, 2020.

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

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

DAHER, Germana F.; MACHADO, Marcus Vinícius V; CAVALCANTE, Nirleide S. C., MIRANDA, Vânia O. A. de. Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 15, n. 1, p. 367-397, 2017.

DANTAS, José A.; RODRIGUES, Fernanda F.; MARCELINO, Gileno F.; LUSTOSA, Paulo R. B. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p. 3-19, 2010.

DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v.45, n.2, p.74-89, 2005.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 40.508, de 11 de Março de 2020**. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria-Geral do Distrito Federal. Disponível em http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/bd14d073565c40f69933210c55c3d82b/Decreto_40508_11_03_2020.html.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 42.830, de 17 de Dezembro de 2021**. Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral do Distrito Federal. Disponível em http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/ee08a3f6cf464f8ca1fac36d15537786/Decreto_42830_17_12_2021.html.

DISTRITO FEDERAL. **Portaria CGDF nº 47 de 27 de abril de 2017**. Disciplina a execução das Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Distrito Federal - CGDF. Disponível em http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/f949550e3f904950ae38de6dfbb030d/Portaria_47_27_04_2017.html

DISTRITO FEDERAL. **Relatório Anual de Gestão 2020**. Disponível em https://www.cg.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2018/02/Relatorio_Gestao-2020.pdf.

DISTRITO FEDERAL. **Programa Operacional de Ações de controle 2021**. Disponível em https://www.cg.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2018/02/POAC_2021_final.pdf.

DISTRITO FEDERAL. **Plano de Ação Modelo de Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM**, 2016. Disponível em <https://www.cg.df.gov.br/wp-conteudo/uploads/2018/02/Plano-de-Acao-IA-CM-Revisto-ok.pdf>.

DISTRITO FEDERAL. **Portaria CGDF nº 101 de 29 de Maio de 2020**. Aprova as diretrizes estratégicas que nortearão a Controladoria-Geral do Distrito Federal para o quadriênio 2020-2023. Disponível em http://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/4757b0db46074967acc9b1c6822a21ba/Portaria_101_29_05_2020.html.

FACHIN, Roberto C.; MENDONÇA, Ricardo C. de. Selznick: uma visão da vida e da obra do precursor da perspectiva institucional na teoria organizacional. In: VIEIRA, Marcelo M. F.; CARVALHO, Cristina Amélia (Orgs.) **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, p.29-45, 2003.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1964.

FERRAZ, Leonardo de A.; PAULA, Virgílio Q. Apontamentos sobre o modelo de organização e abrangência do Controle Interno no Novo Marco Regulatório do Saneamento Básico. In: CAMPOS, Marcelo H. O.; FORTINI, Cristiana; MASSARA, Luiz Henrique N.; SALAZAR, Gabriela. (org.). **Novo Marco Regulatório do Saneamento Básico**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 285-331.

- FILGUEIRAS, Fernando. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 1, p. 71-88, 2018.
- FORTINI, Cristiana.; SHERMAM, Ariane. Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública brasileira. **Revista Interesse Público**, ano 19, n. 102, p. 27-44, 2017.
- GASKELL, George. Entrevistas individuais e grupais. In: BAUER, M. e GASKELL, G. **Pesquisa Qualitativa com Texto, Imagem e Som**. 2002.
- GATTRINGER, João; MARINHO, Sidnei. O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: Um Estudo nos Municípios Catarinenses. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.
- GODOY, Arilda S. Pesquisa qualitativa – tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 35, n. 3, p 20-29, 1995.
- GOIÁS. **Lei nº 20.986, de 06 de Abril de 2021**. Dispõe sobre a organização, as funções e a carreira específica da Controladoria-Geral do Estado, também sobre os Sistemas de Controle Interno, de Ouvidoria e de Correição. Disponível em https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/103930/lei-20986.
- GOIÁS. **Decreto nº 9.543, de 23 de Outubro de 2019**. Aprova o Regulamento da Controladoria-Geral do Estado. Disponível em https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/72458/decreto-9543.
- GOIÁS. **Portaria CGE nº 40, de 09 de Março de 2021**. Estrutura as Ações de Controle pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás. Disponível em https://www.controladoria.go.gov.br/files/Normas_cge/Portarias%20CGE/Portaria_40_2021.pdf.
- GOIÁS. **Planejamento Estratégico 2020-2023**. Disponível em https://www.controladoria.go.gov.br/files/Planejamento_Estrategico_2020_2023.pdf.
- GOIÁS. **Plano Operacional das Ações de Controle 2022**. Disponível em https://www.controladoria.go.gov.br/files/poac/2022/PLANO_OPERACIONAL_DAS_ACOES_DE_CONTROLE_POAC.pdf.
- GOMES, Isabelle. S.; CAMINHA, Iraquitã de O. Guia para estudos de revisão sistemática: uma opção metodológica para as Ciências do Movimento Humano. **Movimento**, Porto Alegre, v. 20, n. 01, p. 395-411, 2014. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/Movimento/article/viewFile/41542/28358>>. Acesso em: 21 fev. 2021.
- GRIFFITHS, David. **Three views on implementation**. [S.l.: s.n], 2015. [E-Book]. Disponível em <http://www.internalaudit.biz/webresources/rbiaimplementation.html>. Acesso em: 13 abr. 2021.
- GRIFFITHS, Phil. **Risk-Based Auditing**. Burlington, USA: Gower Publishing Company, 2005.
- GRÜN, Roberto. Entre o Pig e o Mensalação Mitologia Política e Realidade Contemporânea. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, vol. 29, n. 86, p. 57-58, 2014.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. As três versões do neo-institucionalismo. **Lua Nova**, n. 58, p. 193-223, 2003.

HEINZ, Gabriela; ALVES, Edenilce; RORATTO, Rodrigo; DIAS, Evandro. Riscos orçamentários na administração universitária: estudo de caso no setor público. **Avaliação**, v. 24, n. 3 p. 699-721, 2019.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Declaração de Posicionamento do IIA: **O Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos Corporativos**. São Paulo, 2009a. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the public sector**. 2009b. Disponível em: <https://na.theiia.org/iia/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2012. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020. Uma atualização das três linhas de defesa**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2020. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Portuguese.pdf>.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Definição de Auditoria Interna. Disponível em <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 14 abr. 2021.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. Risk based internal auditing. 2021. Disponível em <https://www.iaa.org.uk/resources/risk-management/risk-based-internal-auditing?downloadPdf=true>.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **ISSAI 100: Fundamental Principles of Public Sector Auditing**. Beijing, 2013. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=100-129>. Acesso em: 30.nov.2020.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. **INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) 9150 – Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector**. Johannesburg, 2010.

KLEIN JUNIOR, Vitor H. Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Tradução: Heloísa Monteiro e Francisco Settineri — Porto Alegre: Artmed; Belo Horizonte: Editora UFMG. 1999

LAWRENCE, Thomas. Power, institutions and organizations. In GREENWOOD, R. et al. (Eds.), **The SAGE handbook of organizational institutionalism**. Thousand Oaks, CA: SAGE, 2008, p. 170-198.

LINO, André F.; CARVALHO, Luciano B.; AQUINO, André C. B.; AZEVEDO, Ricardo R. A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**, v. 53, n. 2, p. 375-391, 2019.

LOPES, Gabriela; VALADARES, Josiel L.; AZEVEDO, Ricardo R.; BRUNOZI JÚNIOR, Antônio C. Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do Estado de Minas Gerais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 13, n. 2, p. 89-111, 2020.

MACHADO, M.; PASCHOAL, B. Monitorar, investigar, responsabilizar e sancionar: a multiplicidade institucional em casos de corrupção. **Novos Estudos CEBRAP**, v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis; GUARIDO FILHO, Edson; ROSSONI, Luciano. Campos organizacionais: seis diferentes leituras e a perspectiva de estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, v.14 (Ed. Especial), p. 109-147, 2010.

MARTINS, Gilberto, A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Vol. 2, n. 2, p. 9-18, 2008.

MASCARENHAS BISNETO, José; FRAGA, Igor; BORGES, Siméa. Controle interno do poder executivo federal e o estado da Bahia. **Revista Sul-Americana de Ciência Política**, v. 3, n. 1, p. 146-168. 2015.

MATO GROSSO. **Decreto nº 727, de 24 de Novembro de 2020**. Dispõe sobre a estrutura organizacional da Controladoria Geral do Estado. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/13603874/ESTRUTURA+ORGANIZACIONAL/2b65edf8-0421-4f41-9637-8486a1df197c>.

MATO GROSSO. **Decreto nº 1.022, de 26 de Julho de 2021**. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado - CGE. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/13603874/REGIMENTO+INTERNO/83b31ea5-8303-459d-9725-e075a7a35816>.

MATO GROSSO. **Planejamento Estratégico 2020-2024**. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/12449706/PLANEJAMENTO+ESTRAT%C3%89GICO+CGE+2020-2024/5b186a07-6a03-c45d-b3bb-c1c00473d3b0>.

MATO GROSSO. **Manual de Auditoria**, 2019. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/12449706/MANUAL+DE+AUDITORIA.pdf/4b09214b-41bc-8d79-e203-d425909a6035>.

MATO GROSSO. **Portaria CGE/MT nº 35 de 29 de maio de 2018**. Estabelece a metodologia de seleção de objetos a serem submetidos ao processo de avaliação de controles internos. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/5134121/PORTARIA+n+035-2018-CGE-MT+-+Sele%C3%A7%C3%A3o+de+objetos+para+avalia%C3%A7%C3%A3o+de+controle.pdf/636ed68a-0826-1319-71b2-22030d4b7a0f>

MATO GROSSO. **Plano de Avaliação dos Controles Internos 2021-2023**. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/16929968/PACI+2021+a+2023+vers%C3%A3o+final+assinada.pdf/897088b3-e201-0e93-cd98-782d4510a179> .

MATO GROSSO. **Plano de Auditoria 2021-2023**. Disponível em http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/16464425/Plano_de_auditoria_2021_2023+Vers%C3%A3o+Final+-+Assinado.pdf/1e121a7d-2578-fd40-5f5f-26f3275a2c92

MATO GROSSO. **Relatório de Atuação da Macrofunção Auditoria Governamental**, 2020. Disponível em <http://www.controladoria.mt.gov.br/documents/364510/16464425/Relatorio+de+atividades+CONTROLE+E+AUDITORIA+2020+-+vers%C3%A3o+final.pdf/d343a933-0714-bc66-3c53-107aa36bcea4> .

MENDES, Rosana Maria; MISKULIN, Rosana Giaretta Guerra. **A Análise de conteúdo como uma metodologia**. Cadernos de Pesquisa, vol. 47, n° 165, jul-set., 2017

MEYER, Jonh. W., ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MIRANDA, Rodrigo F. A. **Implementando a Gestão de Riscos no Setor Público**. 2ª ed. Belo Horizonte: FÓRUM, 2021.

MONTEIRO, Renato P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n.25, p. 159-188, 2015.

MORAES, Maria, OLIVEIRA, Antônio, NIWA, Tiago. Controle Interno como Instrumento de Planejamento, Organização e Transparência na Administração Pública Municipal: o caso do município de Guareí/SP. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 11, n. 2, p. 217-238, 2013.

O'DONNELL, Guillermo. Accountability Horizontal e Novas Poliarquias. **Lua Nova**, São Paulo n° 44, 1998.

Oliveira, Tatiana. Avaliação das práticas de auditoria interna da Secretaria Federal de Controle Interno da CGU sob a ótica da auditoria baseada em riscos. **Revista da CGU**, vol. 11, n. 19, p. 84-101, 2019.

OLIVEIRA, Thiago C. Auditoria interna governamental no Brasil: passado, presente e futuro. **XXV Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública**, Lisboa, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64191/1/olivetia_publicado_CLAD.pdf .

PECI, Alketa. A Nova Teoria Institucional em Estudos Organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE**, v. 4, n. 1, p. 1-12, 2006.

PEREIRA MONTEIRO, Renato. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159-188, 2012.

PEREIRA SANTANA, Eliana, FERREIRA SILVA, Fabiana. A estruturação das áreas de controle interno e compliance em empresas estatais brasileiras conforme a Lei n° 13.303/2016. **Teoria e Prática em Administração**, v. 11, n. 1, p. 32-44, 2020.

PETTIGREW, Andrew. **The Management of Strategic Change**. London: Basil Blackwell, 1998.

PINHO, José; SACRAMENTO, Ana. O círculo vicioso da corrupção no Brasil: limites estruturais e perspectivas de rompimento. **Revista do Serviço Público**, v. 69, p. 181 - 208, 2018.

PRATES, Antônio A. P. Organização e Instituição no Velho e Novo Institucionalismo. In: CUNHA, Miguel P.; RODRIGUES, Suzana. (org.). **Manual de estudos organizacionais**. Lisboa: RH Editora, p. 63-74, 2002.

RIBEIRO, Érica; MACHADO, Bruno. A evolução identitária da Controladoria-Geral da União: polifonia e decisões em políticas de transparência e acesso à informação. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 10, n. 1, p. 121-138, 2020.

RODRIGUES, Josivane C.; MOTA DOS SANTOS, Tiago; KATSUMI NIYAMA, Jorge; SOUZA, Acilon. 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.

ROSSONI, Luciano; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. Institucionalismo Organizacional e Práticas de Governança Corporativa. **Revista de Administração Contemporânea**, Edição Especial, p. 173-198, 2010.

SADEK, Maria Tereza A. Combate à Corrupção: novos tempos. **Revista da CGU**, v. 11, n. 20, p. 1276-1283, 2019.

SANTANA, Gislaine A. S. **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: O Caso de uma Organização do Setor Elétrico**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010.

SANTANA, Gislaine A. S.; COLAUTO, Romualdo D.; CARRIERI, Alexandre P. Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 25-42, 2012.

SÃO PAULO. **Lei nº 15.764 de 27 de maio de 2013**. Disponível em <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-15764-de-27-de-maio-de-2013>.

SÃO PAULO. **Decreto nº 59.496 de 08 de junho de 2020**. Disponível em <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-59496-de-8-de-junho-de-2020>.

SÃO PAULO. **Plano Anual de Auditoria Interna 2021**, 2021. Disponível em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/PAINT_2021_publicacao_09_03_2021.pdf.

SÃO PAULO. **Manual da Coordenadoria de Auditoria Geral**, 2020. Disponível em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/Manual_de_AUDI_rev_01_publicacao_Abril_2021.pdf.

SÃO PAULO. **Relatório de Diagnóstico do Modelo IA-CM 2020**, 2020. Disponível em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/RD_IA_CM_2020_publicacao_03_05_2021.pdf.

SÃO PAULO. **Relatório Anual de Auditoria Interna 2020**, 2020. Disponível em https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/controladoria_geral/RAINT_2020_vf_2021_publicacao_25_05_2021.pdf.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage, 1995.

SCOTT, Walter R. **Institutions and organizations: ideas, interests and identities**. Thousand Oaks, CA: Sage, 2014.

SECCHI, Leonardo; FARRANHA, Ana; RODRIGUES, Karina F.; BERGUE, Sandro T.; MEDEIROS-COSTA, Caio C. Reforma Administrativa no Brasil: Passado, Presente e Perspectivas para o Futuro Frente à PEC 32/2020. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 26, n. 83, p. 1-17, 2021.

SEDIYAMA, Gislaine; AQUINO, André; LOPES, Gabriela. A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 28, p. 78-100, 2017.

SELZNICK, P. Institutionalism "Old" and "New". **Administrative Science Quarterly**. v. 41, n. 2, p. 270-277, 1996.

SILVA, Adolfo H. C.; ABREU, Carolina L.; COUTO, Devisom C. F. Evolução do Controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.

SILVA, Jorge L.; EMMENDOERFER, Magnus L.; CUNHA, Nina Rosa S. Análise Documental Ilustrada em Administração Pública: Uma Proposta Operacional (Re)Aplicável. **Teoria e Prática em Administração**, v. 10, n. 2, p. 23-41, 2020.

SILVA, Wendel A. C.; GOMES, Maria C. O.; ARAÚJO, Elison A. T. Controles internos determinantes para a eficiência na gestão do CEFET/MG. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n.1, p.103-120, 2014.

SILVA, A. R. L. Os teóricos das organizações - (Derek S. Pugh e David J. Hickson - 2004). **Revista de Administração Contemporânea**, v. 8, n. 4, p. 223-223, 2004

SOUZA, Flávio. S. R. N.; BRAGA, Marcus Vinícius A.; CUNHA, Armando S. M.; SALES, Patrick D. B. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n.1, p. 59-78, 2020.

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William Institutional logics. In: GREENWOOD, R. et al. (Org.). **The Sage handbook of organizational institutionalism**. London: Sage, 2008. (p. 99-129)

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William; LOUNSBURY, Michael. **The institutional logics perspective**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, Stewart R; CLEGG, Stewart; HARDY, Cynthia. **Studiying Organizations: Theory and Method**, Part 1. Londres: SAGE Publications, 1999. p. 194-213.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1171/2017**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao->

[completo*/NUMACORDAO%253A1171/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/11/%2520](https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/) .

TCU - Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. Edição 3. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-de-governanca/>>.

TCU - Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**. Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018. Disponível em https://portal.tcu.gov.br/data/files/0F/A3/1D/0E/64A1F6107AD96FE6F18818A8/Gestao_riscos_avaliacao_maturidade.pdf .

TEIXEIRA, Alex F.; GOMES, Ricardo C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019.

VIEIRA, James; BARRETO, Rodrigo. **Governança, Gestão de Riscos e Integridade**. Brasília: Enap, 2019.

VIOL, Dalila M. **Farol da integridade pública: um estudo de caso sobre o programa de integridade da CGU**. Revista da CGU, v. 13, n.23, p. 122-141, 2021a.

VIOL, Dalila M. **Programas de integridade e combate a corrupção: aspectos teóricos e empíricos da multiplicação do compliance anticorrupção no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2021b.

WEBSTER, Jane; WATSON, Richard. Analyzing the past to prepare for the future: writing a literature review. **Management Information Systems Quarterly**, v. 26, n. 2, jun, 2002.

WILLEMANN, Marianna M. Desconfiança institucionalizada, democracia monitorada e instituições superiores de controle no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, Belo Horizonte, v. 263, p. 221-250, 2013.

WOOTEN, Melissa; HOFFMAN, Andrew J. Organizational Fields: Past, Present and Future In GREENWOOD, R. et al. (Eds.), **The SAGE handbook of organizational institutionalism** . Thousand Oaks, CA: SAGE, 2008, p. 130-148.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

APÊNDICE A – E-mail convite para participação na pesquisa

Prezado (a) senhor (a) [nome], [saudação]!

Meu nome é Cláudia Fusco e sou mestranda do Programa de Mestrado em Administração Pública da Fundação João Pinheiro (FJP/MG) em Belo Horizonte, Minas Gerais.

Em razão da minha dissertação estou desenvolvendo pesquisa, sob a orientação do Professor Doutor Marcus Vinicius Gonçalves da Cruz, que nos lê em cópia, sobre "Atividade de Auditoria Interna Baseada em Riscos: Análise da Institucionalização na Área Pública". O objetivo do trabalho é analisar o processo de institucionalização da atividade de auditoria interna baseada em riscos na área pública, por meio de estudo de casos e, por isso, gostaria de conhecer mais sobre a atividade na Controladoria-Geral da União.

Para isso, conforme contato por telefone, gostaria de agendar uma entrevista pela plataforma Google Meet, com duração aproximada de 1 hora.

Por tratar-se de uma pesquisa acadêmica asseguro que todos os protocolos relacionados ao ético sigilo da fonte são seguidos e me disponibilizo a firmar Termo de Livre Consentimento Esclarecido o qual segue anexo em word e pdf.

Coloco-me à disposição para quaisquer esclarecimentos, assim como o faz meu orientador, Prof. Dr. Marcus Vinicius, cujo contato segue abaixo.

Cordialmente,

Cláudia Costa de Araújo Fusco

Marcus Vinicius Gonçalves da Cruz

Programa de Mestrado em Administração Pública

Fundação João Pinheiro Belo Horizonte - MG (31)3448-9449

marcus.cruz@fjp.mg.gov.br

Cláudia Costa de Araújo Fusco

Mestranda em Administração Pública - Fundação João Pinheiro

Controladora-Geral Adjunta do Município de Belo Horizonte

(31) 98775-5193

<http://lattes.cnpq.br/1421055718552620>

APÊNDICE B - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

Título da Pesquisa: ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL BASEADA EM RISCOS: ANÁLISE DA INSTITUCIONALIZAÇÃO NA ÁREA PÚBLICA

Pesquisador Principal: Prof. Dr. Marcus Vinícius Gonçalves da Cruz

Pesquisador Assistente: Cláudia Costa de Araújo Fusco

Caro(a) Senhor(a),

A Fundação João Pinheiro, representada pela mestrandia em administração pública Cláudia Costa de Araújo Fusco, portadora do CPF 049.952.026-25, convida V. Sa. para participar, de forma voluntária, da pesquisa supracitada. O objetivo desse estudo é analisar o processo de institucionalização da atividade de auditoria interna baseada em riscos na área pública. Nesse sentido, serão analisadas as práticas na organização, tendo como referência os diversos referenciais teóricos que abordam a temática. Para tanto, será aplicada uma entrevista semiestruturada, individual, no setor de trabalho do senhor.

O estudo se justifica por sua proposta, que é conhecer os processos de implementação e institucionalização da atividade da auditoria interna baseada em riscos nessa organização. Ao participar deste estudo, V. Sa. permitirá que a pesquisadora perceba, apenas, a opinião dos participantes da pesquisa sobre a configuração da atividade de auditoria interna baseada em riscos desenvolvida pela organização. Portanto, não incluem esse estudo questões de foro íntimo, nem implica o levantamento de questões pessoais ou quaisquer constrangimentos psicológicos, bem como qualquer ocorrência de riscos éticos e riscos ao vínculo empregatício do entrevistado. Conforme os princípios éticos que regem essa pesquisa (seguindo a normatização prevista na Resolução 462/2012-CNS/MS) asseguramos que toda e qualquer informação será sigilosa e tratada anonimamente garantindo que não haverá desconforto e riscos decorrentes da sua participação na pesquisa. Reiteramos que as informações prestadas serão utilizadas para fins desta pesquisa científica e de outras atividades estritamente acadêmicas, como dissertações de mestrado, teses de doutorado e artigos científicos. A privacidade e o sigilo serão igualmente mantidos em todas as etapas da pesquisa, inclusive na confecção dos relatórios dirigidos aos órgãos de fomento que financiam o projeto. Assegura-se o registro anônimo dos dados.

O participante pode se sentir desconfortável ao responder a pesquisa, podendo interromper o processo a qualquer momento que julgar necessário. O presente estudo não oferece outros riscos ao participante, de modo que a proposta é apenas entrevistá-lo, com o objetivo de registrar sua percepção quanto à institucionalização da atividade da auditoria interna baseada em riscos desenvolvida pela organização de que faz parte. Os benefícios desse estudo serão de apoio para o diagnóstico e elaboração de possíveis intervenções que possibilitem o conhecimento mais aprofundado da configuração da atividade de auditoria

interna baseada em riscos na organização pesquisada e, conseqüentemente, fornecendo subsídios para o aprimoramento do seu processo de institucionalização.

Após estes esclarecimentos, solicitamos o seu consentimento, de forma livre, para participar desta pesquisa. Portanto solicitamos, por favor, preencher os itens abaixo.

Tendo em vista os itens acima apresentados, eu, de forma livre e esclarecida, manifesto meu consentimento em participar da pesquisa. Declaro que recebi cópia deste termo de consentimento, e autorizo a realização da pesquisa e a divulgação dos dados obtidos neste estudo.

DADOS DO VOLUNTÁRIO DA PESQUISA:

Nome Completo:

RG:

Telefone: ()

Email:

Assinatura

Cidade

Data

DADOS DO PESQUISADOR RESPONSÁVEL:

Nome Completo: Cláudia Costa de Araújo Fusco

RG: MG11612799

Telefone: (31) 98775-5193

Email: caucaraujo@yahoo.com.br

Assinatura

Belo Horizonte, 05/11/2021

APÊNDICE C – Roteiro semiestruturado de entrevista

- 1) Qual a formação do entrevistado? Qual é o seu vínculo com a organização? Qual o tempo de exercício no cargo? Qual o tempo de experiência na área de controle?
- 2) Qual a localização e subordinação do órgão na estrutura do ente?
- 3) Quais as macrofunções que o órgão de controle exerce? (transparência, integridade, correição, ouvidoria, auditoria, combate a corrupção?)
- 4) No exercício de suas atividades, como você classificaria o grau de autonomia / independência do órgão?
- 5) Em que nível a influência do executivo federal, estadual ou municipal afetam a atividade de controle? Como? Essa influência é positiva ou negativa?
- 6) Qual a influência de outros entes ou organismos multilaterais nos modelos e normas adotados pelo órgão? O órgão adota algum modelo internacional? Ele está consubstanciado em que?
- 7) A estrutura do órgão é espelhada em algum modelo?
- 8) O órgão possui plano estratégico?
- 9) O órgão adota alguma política de gestão de riscos interna?
- 10) O ente ao qual o órgão de controle interno se vincula possui norma sobre a implantação da gestão de riscos por parte de seus órgãos e entidades?
- 11) O órgão possui quantos servidores?
- 12) O órgão possui o cargo de auditores internos de carreira? Quantos? E de pessoal de suporte?
- 13) O corpo de auditores é suficiente em número e tecnicamente para o desempenho das atividades? E o de suporte é suficiente? Se é insuficiente como é feito?
- 14) Como é a capacitação dos auditores? Existe plano de capacitação?
- 15) Os auditores possuem capacitação em Gestão de Riscos?
- 16) O órgão possui auditores certificados? Qual certificação? Quantos auditores?
- 17) Existe norma que regulamenta a estrutura e competência do órgão? Qual?
- 18) Quais normas e manuais regulamentam a atividade de auditoria?
- 19) Na sua percepção, qual é o papel da auditoria interna governamental?
- 20) O órgão exerce atividade de avaliação? Qual tipo? (ex.: auditoria de conformidade etc.) E de consultoria?
- 21) O órgão possui sistema eletrônico de auditoria?
- 22) O órgão elabora plano anual de auditoria?
- 23) O planejamento anual de auditorias é feito de forma coordenada com a unidade controlada?

- 24) Como a ideia do risco está inserida nesta dinâmica? Quais critérios são considerados?
- 25) As políticas públicas são consideradas no planejamento das atividades de auditoria interna? Como?
- 26) O que você entende por auditoria baseada em riscos?
- 27) Seu órgão exerce auditoria baseada em riscos?
- 28) A auditoria baseada em riscos realizada é um trabalho de avaliação ou de consultoria?
- 29) Pode explicar resumidamente o procedimento? Como é feito o seu planejamento?
- 30) Quais são os principais riscos considerados?
- 31) Vocês já realizaram alguma auditoria que tem como objeto o gerenciamento de riscos?
- 32) Todos os trabalhos individuais de auditoria realizados pelo órgão são planejados com base em riscos?
- 33) Qual o estágio do processo de disseminação da cultura de gestão de riscos? Quem tem conduzido este trabalho? São realizadas capacitações para os demais órgãos? Que tipo de capacitação é realizada? Pode dar exemplo?
- 34) Como a maturidade em gestão de riscos dos órgãos do ente impacta no planejamento anual da auditoria? Como isso ocorre na sua organização?
- 35) Na sua percepção, qual é o estágio de implementação da auditoria baseada em riscos na sua organização?
- 36) Quais as lacunas que você percebe para alcançar a sua implementação por completo?

APÊNDICE D - Análise Preliminar do Levantamento Bibliográfico realizado nas bases de dados Spell, Scielo e Capes

Quadro 8 - Análise Preliminar do Levantamento Bibliográfico realizado nas bases de dados Spell, Scielo e Capes

Autores e Título	Objetivo	Base de Dados e Link	Descritores utilizados	Análise Preliminar	Achados
<p>TASHIMA, L. C. N.</p> <p>A gestão do controle interno na Administração Pública: a despesa com suprimento de fundos como objeto de controle .</p> <p>Revista Metropolitana de Governança Corporativa, v. 2, n. 2, p. 142-158, 2017.</p>	<p>Demonstrar a relevância do controle interno na administração pública, enfocando como situação prática a modalidade de despesa de suprimento de fundos no Estado de Mato Grosso do Sul. O controle interno deve examinar toda e qualquer despesa do órgão, inclusive a modalidade de suprimento de fundos.</p> <p>A metodologia utilizada foi do tipo bibliográfica e exploratória.</p>	<p>Spell - http://www.spell.org.br/documentos/ver/57008/a-gestao-do-controle-interno-na-administracao-publica-a-despesa-com-suprimento-de-fundos-como-objeto-de-controle</p>	<p>Controle interno, Administração pública</p>	<p>Artigo não aprofunda nas questões de controle interno</p>	<p>A finalidade do controle na A.P. é impedir a ocorrência de abusos e controlar os resultados das ações, pois a má aplicação de recursos, o desperdício e a corrupção indicam a ausência ou fragilidade dos controles existentes.</p> <p>O controle é importante instrumento de gestão do administrador, para sistematizar as rotinas e os métodos no âmbito de cada unidade administrativa, buscando o melhor resultado.</p> <p>O sistema de controle deve examinar toda e qualquer despesa do órgão; A importância do controle interno no suprimento de fundos está vinculada à verificação de todos os atos ocorridos na prestação de contas do suprido, promovendo os registros necessários, para fins do cumprimento das exigências, e também efetuando a baixa da responsabilidade ou a aplicação de sanções definidas na legislação.</p>
<p>ALVES, A. G. S.; MORAES JÚNIOR, V. F.</p> <p>O Sistema de Controle Interno da Gestão Pública do Poder Executivo do Município de Patos/PB.</p>	<p>Objetivo geral: analisar a operacionalização do sistema de controle interno do Município de Patos-PB.</p> <p>Objetivos específicos: delimitar o nível normativo do referido controle; constatar os recursos humanos envolvidos e respectiva estrutura hierárquico-funcional; e verificar a visão dos</p>	<p>Spell - http://www.spell.org.br/documentos/ver/43098/o-sistema-de-controle-interno-da-gestao-publica-do-poder</p>	<p>Controle interno, Administração pública</p>	<p>Faz um levantamento normativo e bibliográfico do controle interno</p> <p>Aspecto metodológico claro</p>	<p>O controle não se limita apenas a considerar registros financeiros ou patrimoniais, mas abrange também questões gerenciais de eficiência e economicidade; questões vinculadas a programas e planos desenvolvidos pelo governo; bem como à conformidade com as normas jurídicas.</p> <p>Constatou-se como pontos positivos que o controle interno de Patos tem operacionalização; evidencia uma vinculação normativa; possui um quadro funcional conhecedor da sua realidade e bem organizado; assim como atuação multissetorial que implica controlar várias áreas, incluindo contribuição tanto nos aspectos preventivo, quanto detectivo e corretivo. Há limitações no que tange ao treinamento dos servidores, bem como há</p>

<p>Revista Evidenciação Contábil & Finanças, v. 4, n. 3, p. 56-71, 2016.</p>	<p>respectivos servidores sobre os procedimentos e técnicas desenvolvidas pela AP municipal para desenvolvimento dos trabalhos de controle interno.</p> <p>Problema da pesquisa: de que forma o sistema de controle interno, da cidade de Patos-PB, é operacionalizado?</p> <p>O estudo é qualitativo e também descritivo, especialmente no que tange à sua operacionalização funcional, normativa e técnico-procedimental.</p>	<p>executivo-do-município-de-patos-pb-</p>			<p>também obstáculos à existência de controles de ordem setorial, já que a maioria dos respondentes não considera a existência de controles internos nos órgãos controlados para suporte aos trabalhos da unidade central da Secretaria.</p> <p>Recomenda-se que estudos vindouros considerem a análise da rotina in loco nos órgãos pesquisados e dos materiais procedimentais, para aprimoramento do tipo pesquisa-ação.</p>
<p>MOTA, A. F. S.; DANTAS, J. A.</p> <p>Avaliação da efetividade do controle interno pelas percepções da própria administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): o caso do ministério da saúde.</p> <p>Revista da CGU, v. 7, n. 11, p. 199-227, 2015.</p>	<p>Analisar as percepções sobre o funcionamento dos controles internos de uma unidade por duas óticas: a dos próprios gestores e a dos auditores da CGU durante o período de 2010 a 2013, após a vigência da Portaria TCU 277/2010, a qual introduziu um questionário a ser preenchido pelas unidades jurisdicionadas baseado nos componentes do controle interno estabelecidos pelo COSO.</p>	<p>Spell - http://www.spell.org.br/documentos/ver/60427/avaliacao-da-efetividade-do-controle-interno-pelas-percepcoes-da-propria-administracao-e-da-controladoria-geral-da-uniao--cgu--o-caso-do-ministerio-da-saude</p>	<p>Controle interno, Administração pública</p>	<p>Faz uma revisão da literatura relacionada aos temas administração pública, controle interno e control self-assessment.</p> <p>Aborda o relatório de gestão que tem que ser encaminhado ao TCU, que passou a adotar o COSO como referência.</p>	<p>A percepção da administração tende a ser mais positiva que a do órgão de controle, bem como que a administração considerou que houve uma melhora nos controles internos ao longo do período avaliado, enquanto a CGU atribuiu a mesma nota para os controles internos das unidades para todo o período examinado, não considerando que houve melhoria nos controles internos como um todo.</p> <p>em nenhum dos casos a percepção da CGU foi mais positiva que a da administração. A percepção da administração em relação aos seus controles internos mostrou-se mais positiva que a percepção dos auditores, de modo a demonstrar que a ferramenta da autoavaliação pode apresentar uma tendência à superavaliação dos controles internos com vistas a legitimar os procedimentos adotados pela gestão. Nesse contexto, visto que o funcionamento dos controles internos concorre para que os objetivos e metas instituídos pela unidade sejam alcançados, pode-se concluir que na perspectiva da administração os controles internos apresentaram-se adequados e suficientes para garantir o alcance do que foi pré-definido pela organização, enquanto na perspectiva da CGU os controles não foram considerados suficientemente adequados para a garantia do atingimento das finalidades traçadas pela entidade.</p>

<p>NASCIMENTO, R. S.</p> <p>Aspectos Relevantes da Avaliação dos Controles Internos da Auditoria Governamental.</p> <p>Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão, v. 1, n. 2, p. 43-51, 2003.</p>	<p>NASCIMENTO, Roberto Sérgio do. Aspectos relevantes da avaliação dos controles internos na auditoria governamental. Revista Brasileira de Contabilidade, [S.l.], n. 147, p. 64-81, jul. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/371>.</p>	<p>Spell</p> <p>http://www.spell.org.br/documentos/ver/21249/aspectos-relevantes-da-avaliacao-dos-controles-internos-da-auditoria-governamental</p>		<p>Análise ainda não realizada</p>	
<p>SILVA, A. H. C.; ABREU, C. L.; COUTO, D. C. F.</p> <p>Evolução do Controle Interno no Setor Público: Um Estudo dos Novos Normativos Emitidos entre 2003-2016 .</p> <p>Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 22, n. 2, p. 20-38, 2017.</p>	<p>Analisar os avanços da emissão de novas normas (Leis, Decretos, Resoluções, Portarias e Instruções Normativas) que contribuíram para o aprimoramento do controle interno no setor público brasileiro, como forma de prevenção contra falhas, fraudes e corrupção. A pesquisa foi desenvolvida por meio de uma análise qualitativa e quantitativa dos normativos emitidos no período entre 2003-2016.</p>	<p>Spell</p> <p>http://www.spell.org.br/documentos/ver/48563/evolucao-do-controle-interno-no-setor-publico</p>	<p>Controle interno, Setor público</p>	<p>Faz uma análise da evolução do controle interno.</p> <p>Usa o COSO como referência e as normas brasileiras.</p>	<p>Os resultados demonstram que o número de normas emitidas cresceu significativamente, especialmente após o anúncio da Operação Lava Jato. Observou-se também que as novas normas possibilitaram o aperfeiçoamento das práticas de controle interno, especialmente para as dimensões de “informação e comunicação” e “ambiente de controle”, previstos no Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), a partir da introdução de novos mecanismos de controle e da revisão da estrutura de controle na administração pública, tais como: aprovação da Lei da Anticorrupção e da Lei de Acesso à Informação, criação de um Programa de Integridade na gestão pública, criação de um Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, criação do Estatuto das Empresas Estatais, entre outro.</p> <p>Novo marco conceitual sobre a importância do controle interno para uma boa gestão de riscos, monitoramento e no combate à fraude e corrupção na administração pública.</p>

<p>BONA, R. S.; BORBA, J. A.; MIRANDA, R. G.</p> <p>Barômetro de risco da governança municipal: aplicação de um modelo de avaliação nas prefeituras catarinenses.</p> <p>Revista da CGU, v. 12, n. 21, p. 45-63, 2020.</p>	<p>Investigar quais dimensões, variáveis e critérios podem compor um modelo teórico-empírico de avaliação da governança pública aplicável ao poder executivo municipal. Esta pesquisa exploratória partiu de referenciais teóricos, normativos e documentais para estabelecer categorias de análise e selecionar possíveis variáveis e critérios de risco. Tendo como diferencial a avaliação das estruturas e práticas de controle interno e gestão de riscos, o barômetro proposto contém 43 variáveis distribuídas em seis dimensões.</p>	<p>Spell http://www.spell.org.br/documentos/ver/60321/ba-rometro-de-risco-da-governanca-municipal--aplicacao-de-um-modelo-de-avaliacao-nas-prefeituras- catarinenses</p>	<p>Controle Interno e Gestão de Riscos</p>	<p>Aborda conceitos de governança, gestão de riscos e controle interno.</p> <p>Relata diagnóstico realizado em municípios de SC.</p>	<p>A aplicação do modelo aos 295 municípios de Santa Catarina, dentro da metodologia aplicada, permitiu considerar o nível de fragilidade da governança nessas prefeituras como médio (0,451 numa escala entre 0 e 1). A correlação direta significativa do risco em três dimensões – materialidade, equidade e accountability – pode indicar que municípios maiores, ainda que com mais recursos, podem ter uma justiça social mais vulnerável e menores níveis de responsabilização. Já os menores podem ter mais riscos em transparência, estruturas e práticas de controle.</p> <p>Levando em conta que a maioria das variáveis e critérios tende a ser sensível a uma gestão mais íntegra e responsável, uma controladoria municipal integrada pode ser o elemento catalisador deste processo de reforço da governança, atuando preventivamente no fortalecimento do compliance, das estruturas e práticas de controle interno e gestão de riscos, estimulando de forma integrada a transparência, a accountability e a participação, visando a uma maior equidade social.</p>
<p>KLEIN JUNIOR, V. H.</p> <p>Gestão de Riscos no Setor Público Brasileiro: Uma Nova Lógica de Accountability?.</p> <p>Revista de Contabilidade e Organizações, v. 14, n. 1, p. 1-12, 2020.</p>	<p>Diferentes governos têm adotado a gestão de riscos como parte de um novo padrão de excelência para o controle interno. O modelo de regulação baseado no risco, no entanto, requer a rearticulação do controle em torno de uma nova lógica de accountability, por meio da qual órgãos de controle devem redefinir os limites da ação e responsabilidades públicas. As consequências dessa agenda no contexto brasileiro, entretanto, carecem de estudos. Este artigo examina os desafios de implementação da gestão de riscos em um governo estadual, em termos</p>	<p>Spell http://www.spell.org.br/documentos/ver/60434/gestao-de-riscos-no-setor-publico-brasileiro--uma-nova-logica-de-accountability</p> <p>Capes</p>	<p>controle interno, setor público e gestão de riscos</p> <p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Aborda gestão de riscos e controle: Ao integrar controle e gestão, a gestão de riscos surge como um conjunto de práticas, instrumentos e papéis, cuja promessa é melhorar a decisão governamental e o desempenho dos serviços públicos (Souza, Braga, Cunha, & Sales, 2020; Vieira & Barreto, 2019). Estudos empíricos, no entanto, tem</p>	<p>Apesar da gestão de riscos servir para legitimar a expansão do controle interno, a assimilação dessa inovação encontra barreiras na identidade profissional de auditores, na baixa relevância de controles internos e na dificuldade de disclosure de riscos estratégicos. O artigo contribui ao propor que, desacoplada de uma reformulação dos incentivos para a transparência de problemas estruturais, a gestão de riscos tem alcance limitado no enfrentamento de riscos sistêmicos no setor público.</p>

	do impacto dessa inovação nas formas de prestação de contas e enforcement de agentes públicos.	https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/163964		notado que a assimilação dessa agenda é permeada por conflitos, tensões e dinâmicas complexas (Beassuier, Demeritt, Griffiths, & Rothstein, 2016; Carlsson-Wall, Kraus, Meidell, & Tran, 2017; Oulasvirta & Anttiroiko, 2017; Rana, Wickramasinghe, & Bracci, 2019). Mais do que um meio de buscar eficiência, portanto, a gestão de riscos introduz uma nova lógica de accountability no setor público, cujas consequências devem ser compreendidas (Power, 2004; Rothstein, Huber, & Gaskell, 2006).	
BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos	O estudo objetiva analisar o perfil de artigos sobre controle interno no setor público, publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados Scopus. De forma mais específica, busca-se: a) identificar a linha temporal dos artigos publicados; b)	Spell http://www.spell.org.br/documentos/ver/32231/perfil-dos-artigos-sobre-controle-	controle interno e setor público controle interno, administração pública e gestão de riscos	Faz levantamento bibliográfico até 2014.	Nos artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais indexados na base de dados Scopus, disponíveis no Portal CapesBR, na área de Social Sciences & Humanities, realizaram-se buscas pelo termo internal control in the public sector. Identificou-se um total de 133 artigos publicados entre os anos de 1983 a 2011 e observou-se que está havendo um aumento na produção científica sobre a temática analisada. Em contrapartida, não há uma literatura específica predominante utilizada nesta área. Os temas mais explorados são: a) auditoria, controle interno, gestão de riscos e governança; b) finanças públicas; c) políticas públicas; e d) desenvolvimento econômico.

<p>nacionais e internacionais.</p> <p>Revista de Administração Pública, v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.</p>	<p>averiguar as características das publicações em relação aos periódicos, autores e referências utilizadas; e c) verificar os perfis temáticos predominantes nas pesquisas realizadas sobre essa temática.</p> <p>estudo descritivo, realizado por meio de pesquisa bibliométrica e análise documental. Para fins de análise dos dados coletados no estudo, utilizou-se da análise de conteúdo e da abordagem quantitativa.</p>	<p>interno-no-setor-publico-em-periodicos-nacionais-e-internacionais</p> <p>Scielo</p> <p>https://www.scielo.br/pdf/rap/v48n5/04.pdf</p> <p>Capes</p> <p>http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122014000500004</p>			<p>Em face dos estudos revisitados nesta pesquisa, foi possível elaborar um framework que destaca algumas oportunidades para a investigação empírica sobre o tema controle interno no setor público, subdivididas em 12 temáticas: auditoria, controladoria, controle interno, gestão de riscos, governança pública, finanças públicas, orçamento público, políticas públicas, desenvolvimento econômico, gestão de pessoas, serviços públicos (assistência social, educação, habitação, saúde, saneamento, segurança pública e transporte) e outros temas emergentes</p>
<p>GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V.</p> <p>O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: Um Estudo nos Municípios Catarinenses.</p>	<p>avaliar os Controles Internos que estão em operação nos municípios Catarinenses para constatar se os componentes e princípios de Controles Internos do modelo COSO Framework 2013, relacionados à eficiência operacional: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, estão substancialmente presentes</p>	<p>Spell</p> <p>https://docs.google.com/document/d/1d6Ym0ALjC0iuS4y9DkXI-KHxOg0Dai2J/edit</p>	<p>Controle Interno e Setor Público</p>	<p>O estudo faz uma análise teórica de controle interno e do modelo COSO.</p> <p>O artigo apresenta um quadro com Pesquisas Sobre o Controle Interno na Administração Pública Brasileira.</p>	<p>O resultado da pesquisa evidenciou que os municípios catarinenses, no seu conjunto, utilizam satisfatoriamente os 5 componentes do modelo COSO Framework 2013, contribuindo para a efetividade do Sistema de Controle Interno, considerando que atingiu o índice médio geral de 3,7421. A pesquisa também revelou a necessidade de aprimoramento dos componentes Ambiente de Controle (índice médio de 3,4991) e Informação e Comunicação (índice médio de 3,5454).</p>

<p>Enfoque Reflexão Contábil, v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020.</p>	<p>abordagem quantitativa, na estratégia de levantamento survey, de caráter descritivo com corte transversa</p> <p>Para medir as características dos componentes que impactam na eficiência operacional, usou-se a análise descritiva, com cálculo da média e desvio-padrão, agrupados por componentes e princípios do modelo COSO Framework 2013.</p>				
<p><u>HEINZ, Gabriela; ALVES, Edenilce Bittencourt; RORATTO, Rodrigo and DIA S. Evandro Dotto.</u></p> <p>Riscos orçamentários na administração universitária: um estudo de caso no setor público</p> <p>Avaliação (Campinas) [online]. 2019, vol.24, n.3, pp.699-721. Epub Dec 09, 2019. ISSN 1982-5765. https://doi.org/10.1590/s1414-</p>	<p>desenvolver um modelo para identificação dos riscos orçamentário-financeiros em uma instituição pública educacional de nível superior, com base em relatórios e certificados de auditoria emitidos por órgãos de controle interno e pela própria unidade de auditoria interna. A metodologia do estudo configura-o como uma pesquisa aplicada, descritiva, qualitativa e esboçada em um estudo de caso que teve como propósito identificar quais os riscos que uma instituição específica está suscetível e as possíveis consequências para a continuidade da organização.</p>	<p>Scielo</p> <p>https://www.scielo.br/pdf/aval/v24n3/1982-5765-aval-24-03-699.pdf</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>O estudo apresenta fundamentação teórica de auditoria e controle interno na AP e de GR</p> <p>O estudo apresenta uma análise do modelo tradicional e o novo paradigma de auditoria a partir da análise deste artigo:</p> <p>https://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml</p>	<p>Ao final, a partir do modelo desenvolvido para análise, concluiu-se os principais riscos são os oriundos da deficiência de capacitação dos servidores e são estes: multas e sanções por órgãos superiores, atrasos operacionais, tomada de decisões equivocadas devido a qualidade da informação gerada, desperdício de dinheiro público, prejuízos econômicos e financeiros dentre outros.</p>

40772019000300008.					
<p>Oliveira, D. F. de. (2014).</p> <p>O controle interno e auditoria governamental: comparativo.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 12(1), 196-211. https://doi.org/10.32586/reda.v12i1.211</p>	<p>analisar alguns aspectos relacionados ao controle interno na Administração Pública brasileira. O controle interno é visto, sobretudo pela literatura contabilista, como uma das principais formas de controle na atividade pública. Por essa razão é que devem ser garantidas algumas prerrogativas às entidades, como, por exemplo, a autonomia funcional. Outra questão também visa demonstrar que a auditoria interna governamental é o ápice da pirâmide do sistema de controle interno. Enquanto o controle interno se subordina ao titular do órgão ou entidade, pois faz parte de suas atividades administrativas normais, a auditoria interna não faz parte (até pode) necessariamente da estrutura ou dessas atividades. A metodologia utilizada, pode ser considerada, quanto aos objetivos, uma pesquisa descritiva, uma vez que foi descrito características do controle interno no setor público brasileiro e do cenário em que ele está inserido atualmente. Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica,</p>	<p>Capes</p> <p>https://revistacontrol.tec.ce.gov.br/index.php/RCD/DA/article/view/211</p>	<p>controle interno. administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Diferencia Auditoria Fiscalizadora, de gestão e operacional</p> <p>Diferencia controle interno, sistema de controle interno e auditoria interna</p> <p>Não aborda o novo paradigma de controle</p>	<p>o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral. A auditoria interna governamental pode ser considerada o ápice da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir.</p> <p>se os controles internos de um órgão ou entidade da administração pública forem satisfatórios, serão escolhidos procedimentos mínimos numa extensão reduzida (pode ser adotada uma amostragem, ao invés de uma auditoria completa). Por outro lado, se os controles internos se apresentarem insatisfatórios, deficientes, o trabalho do auditor interno deverá ser o mais amplo possível, com ênfase em todo o processo da execução orçamentária e contábil (execução da receita e da despesa)</p>

	visto que com o intuito de definir o papel do controle interno no setor público brasileiro foi realizado o estudo a partir de referenciais teóricos.				
Almeida, A. M. P. de, Pinho, R. C. de S., & Machado, M. V. V. (2019). Controles internos e gestão de riscos: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. <i>Revista Controle - Doutrina E Artigos</i> , 17(2), 74-113. https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.545	estudar a estrutura de controle interno dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, na perspectiva do Gerenciamento de Risco consoante a Instrução Normativa TCE-CE nº 03/2015. Assim, estimou-se um modelo de regressão linear para medir o impacto da natureza jurídica das entidades na nota de avaliação dos mecanismos de controle interno, ano 2016, aplicado pelo TCE-CE aos seus jurisdicionados, compreendendo 61 unidades administrativas estaduais. Problema: quais aspectos evidenciam o controle interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará, segundo a IN do TCE/CE nº 03/2015?	Capex https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/545	controle interno, administração pública e gestão de riscos	Tem como uma das referências teóricas a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON, 2014) as Diretrizes de Controle Externo Atricon nº 3204/2014, relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados” abordagem sobre controle interno e gestão de riscos - coso	Todos os pontos abordados evidenciam o Controle Interno como instrumento de eficiência dos jurisdicionados em alguns aspectos. Os resultados das análises permitem inferir que apesar dessas entidades terem no contexto institucional a atribuição de garantir a efetividade das políticas públicas, não reúnem na estrutura de Controles Internos a abrangência requerida para este fim, pois os Controles Internos proporcionam eficiência quando os cinco elementos da gestão de risco (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionado conforme planejado. Aceita-se, portanto, a hipótese previamente levantada na pesquisa, qual seja a existência de uma metodologia de gestão de riscos bem definida assegura a eficiência dos controles internos, pois nota-se que as entidades jurisdicionadas não estão maduras no que diz respeito à gestão de riscos. Muito embora alguns procedimentos sejam robustos, ainda não refletem a aplicação plena da gestão de risco, visto que para alcançar isto o processo deveria estar em pleno funcionamento desde o ambiente de controle e se estender até o monitoramento. Conclui-se que o sistema de Controle Interno desde que, em conformidade com uma metodologia reconhecida em termos de gestão de risco, é efetivamente um instrumento de eficiência para os jurisdicionados do TCE-CE, por proporcionar meios para que os objetivos institucionais sejam cumpridos, o que minimiza os riscos de erros e irregularidades e contribui para a promoção da eficiência.
<i>José Alves Dantas, Fernanda Fernandes Rodrigues, Gileno Fernandes</i>	propor um método que possibilite a avaliação do custo versus benefício do controle, utilizando como referência os preceitos de	Capex https://www.revistacgg.org/contabil/a	controle interno, administração pública e gestão de riscos	Trata sobre benefício do controle: “a adequada avaliação da relação	a utilização de metodologia de avaliação de riscos e a construção de metodologia que relacione a importância do risco e a eficácia do controle já instituído são importantes para possibilitar: o fortalecimento dos controles atrelados aos riscos de maior relevância; o direcionamento dos recursos às

<p><i>Marcelino, Paulo</i> <i>Roberto Barbosa</i> <i>Lustosa</i></p> <p>Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO</p> <p>Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · v. 13 · n. 2 · p. 3 - 19 · mai/ago 2010</p>	<p>gerenciamento de risco e de controle interno divulgados pelo COSO.</p>	<p>rticle/view/255</p>	
---	---	------------------------	--

<p>custo-benefício do controle pressupõe duas variáveis. A primeira, o custo do investimento, pode ser considerada como relativamente simples de se identificar, por meio do desembolso realizado. A segunda variável, o benefício decorrente da ação administrativa de se implementar determinado controle, nem sempre é possível de se mensurar objetivamente.”</p> <p>“Em resumo, o controle interno oferece uma garantia razoável, não absoluta. Embora o controle interno possa ajudar a entidade a alcançar seus objetivos, não é uma panaceia. Nesse sentido, é preciso evitar que se crie o pressuposto de que instrumentos como governança corporativa e controles internos tenham “poderes mágicos”.</p>	<p>atividades que mais agregam valor: a minimização de desperdícios e os perigos do over control; e o amadurecimento do ambiente de controle.</p> <p>o custo dos controles internos não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam: as organizações têm recursos limitados e devem priorizar sua utilização nas atividades (incluindo os controles) que agregam mais valor; no caso dos controles, os recursos devem ser investidos para mitigar os riscos mais relevantes; e o excesso de controles pode onerar demasiadamente o processo, tornando-o dispendioso e contraproducente (pronto para a reengenharia).</p>
--	--

<p>Freire, D. A. A., & Batista, P. C. de S. (2018).</p> <p>Natureza Preventiva do Controle Interno no Setor Público.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 15(2), 380-413. https://doi.org/10.32586/rcda.v15i2.413</p>	<p>investigar a essência preventiva do controle interno, com foco no gerenciamento de riscos nos processos, evidenciando as recomendações práticas para adoção de uma sistemática eficaz no setor público. Tal perspectiva de controle, ao contrário do tradicional foco na conformidade, busca conhecer de forma antecipada, as situações que envolvam irregularidades, desvios e fraudes na utilização dos recursos públicos, e promover ações corretivas tempestivas. Para o alcance desse propósito, a temática foi explorada a partir das contribuições teóricas de Glock, Castro, Medauar, Olivieri, Spira e Page e Sarens, De Visscher e Van Gils, com o recurso metodológico da análise de conteúdo exposta por Bardin.</p>	<p>Capex</p> <p>https://revistacontrol.tec.ce.gov.br/index.php/RCD/article/view/413</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>descreve a evolução do controle interno no setor público, desde sua tradicional concepção, com foco na conformidade, até a vertente preventiva contemporânea</p> <p>Análise sobre gestão de riscos</p>	<p>Da análise realizada, foi identificada a trajetória do controle interno no setor público e, as diretrizes relevantes para a atuação preventiva nos processos organizacionais, elencadas por Glock, tais como a descentralização do controle, a visão sistêmica em sua implantação, a existência de pontos de controle claramente definidos, a realização da avaliação de riscos, a correta utilização de procedimentos de controle e um monitoramento sistemático. Dentre essas, a avaliação de riscos se afigura como o mais crítico desses elementos para a eficácia do controle interno preventivo.</p>
<p>Mascarenhas Bisneto, J.P.; Fraga, I. D.; Borges, S. A. B. Controle Interno do Poder Executivo Federal e o Estado da Bahia</p>	<p>discutir a atuação da CGU no estado da Bahia, com uma aproximação qualificada ao seu ambiente organizacional, a evolução de seu orçamento. nos últimos anos, seu quantitativo de auditores e outros elementos que permitam avaliar as práticas de controle interno federal no estado da Bahia. Para o cumprimento do objetivo da</p>	<p>Capex</p> <p>https://periodicos.ufpel.edu.br/ojs2/index.php/rsulacp/article/view/4666/4327</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Apresenta histórico detalhado do controle interno e da CGU.</p>	

<p>Revista Sul-Americana de Ciência Política, v. 3, n. 1, 146-168.</p>	<p>pesquisa foi realizada a consulta a livros-textos, artigos e dissertações sobre o tema, de forma a levantar o histórico e os conceitos fundamentais sobre controle interno na gestão pública brasileira. Ademais, foram realizadas consultas ao sítio da CGU, se recorreu a experiências práticas dos autores no convívio com a CGU-Bahia no ambiente de controle e foi realizada uma coleta de dados na forma de questionário contendo 10 (dez) questões abertas que permitiram a apresentação de resultados que serão analisados de forma qualitativa, em cruzamento com o quantitativo de municípios e demais órgãos a serem auditados pela CGU na Bahia</p>				
<p>Moraes, M. A. de, Oliveira, A. G. de, & Niwa, T. H. (2013). Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP.</p>	<p>questão-problema: O Controle Interno pode contribuir para que a Administração Pública seja planejada, organizada, eficiente e transparente na administração municipal? Nesta direção, o objetivo geral deste estudo é descrever a importância do papel do Controle Interno na Administração Pública Municipal, no sentido de contribuir para uma gestão eficiente e responsável.</p>	<p>Capex https://revis.utacontrol.ce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/307</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Estudo superficial</p>	

<p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 11(2), 217-238. https://doi.org/10.32586/rcda.v11i2.307</p>					
<p>Ferreira, G. J. B. de C. (2016). Governança Corporativa aplicada ao Setor Público: O Controle Interno como um dos núcleos de implementação. Revista Controle - Doutrina E Artigos, 14(1), 39-73. https://doi.org/10.32586/rcda.v14i1.315</p>	<p>realizar um breve estudo acerca de como se originou a governança e a sua repercussão no ambiente corporativo até atingir o setor público, de modo a enaltecer uma série de práticas que buscam minimizar os diversos conflitos de interesse entre o principal, os proprietários e a sociedade em âmbito público, e os seus representantes diretos, gestores encarregados de executar as políticas definidas para a instituição. Nesse contexto, os mecanismos de governança corporativa, os quais ambicionam refletir aos proprietários os atos dos administradores de seus patrimônios, com total transparência e integridade, necessitam de instrumentos que amparem a busca de tal finalidade, e, nessa condição, o controle interno se apresenta como um dos principais, senão o mais importante mecanismo interno de governança. Assim, considerando que a sociedade precisa ser protegida ante o</p>	<p>Capex https://revisatacontrol.ce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/315</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Faz uma avaliação sobre governança</p> <p>Analisa o COSO e GR</p> <p>Aborda o controle nas teorias da organização</p>	<p>Controle Interno e Governança Corporativa são temas afins, na medida em que visam garantir transparência, equidade, integridade, ética, responsabilidade social e corporativa, além de regular prestação de contas das ações dos gestores que atuam em nome das instituições. Dessa maneira, o controle interno pode contribuir sobremaneira para a implementação da governança corporativa, quer seja em âmbito privado ou público.</p>

	<p>interesse pessoal dos gestores que conduzem a coisa pública, o controle interno possui papel fundamental para a aderência dos mecanismos de governança corporativa a esse setor. Esta pesquisa teve por foco identificar características específicas do controle interno e analisar a adequação desse vetor como um mecanismo interno de governança corporativa, voltado ao provimento da transparência na divulgação dos atos e fatos administrativos, de modo a reduzir os conflitos de interesse e elevar os ganhos sociais.</p>				
<p>Pereira Monteiro, Renato</p> <p>Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação</p> <p>Revista Contemporânea de Contabilidade, vol. 12, núm. 25, enero-abril, 2015, pp. 159- 188 Universidade Federal de Santa Catarina</p>	<p>Parte-se da premissa de que o controle interno é importante no contexto das organizações públicas e tem-se por objetivo realizar uma análise das suas finalidades e importância na administração pública do Brasil e das barreiras para sua implantação. A estratégia de pesquisa desenvolvida é uma revisão sistemática da literatura e a realização de pesquisa documental em relatórios do TCU e da CGU. Identificou-se um conjunto de onze objetivos para atuação do SCI.</p>	<p>Capex</p> <p>https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76238832008</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>faz uma avaliação sobre a finalidade do SCI, considerando a CR, leis e normas internacionais e o COSO</p> <p>Descrição da revisão sistemática da literatura</p> <p>Usa muitas referências internacionais</p>	<p>O estudo permite concluir que a premissa levantada de que o controle interno é importante no contexto do setor público é verdadeira, não só como forma de apoiar a gestão, mas como elemento de mudança na realidade do setor que carece de melhorias. Pode-se concluir que sua implantação é de grande relevância para melhoria dos resultados obtidos, da informação gerada, da imagem da organização. As principais barreiras identificadas são a falta de uma cultura e gestão ao risco, alinhada com a carência de pessoal em número adequado e com a qualidade técnica exigida, bem como com as dificuldades e barreiras que o próprio exercício da função pública pode ter inserido nesse contexto, como as limitações legais e o atendimento de políticas públicas.</p>

Florianópolis, Brasil					
<p>José Pereira Cordão, Pâmela Gabriela Ramos</p> <p>O CONTROLE INTERNO COMO INSTRUMENTO AUXILIAR NA GESTÃO MUNICIPAL: UM ESTUDO DE CASO NO MUNICÍPIO DE CONFRESA-MT</p> <p>Revista UNEMAT de Contabilidade</p> <p>Volume 3, Número 6 Jul./Dez. 2014</p>	<p>analisar a visão dos gestores sobre como o Controle Interno os têm auxiliado. Trata-se de uma pesquisa quantitativo-qualitativa, caracterizada por estudo de caso, tendo como instrumento para coleta de dados o uso de questionários e as análises dos mesmos foram feitas através da elaboração de gráficos e a análise de conteúdo, proposta por Bardin (1977).</p>	<p>Capex</p> <p>file:///C:/Users/pr114588-local/Downloads/263-821-1-PB.pdf</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Problema: a ferramenta de controle interno tem contribuído na gestão e tomada de decisões dos gestores do Município de Confresa- MT?</p> <p>Apresenta análise da visão dos gestores sobre como o Controle Interno os auxiliam.</p> <p>Participaram da pesquisa os secretários de Saúde, Agricultura e Meio Ambiente, Planejamento, Educação, Administração, Obras, Finanças, Assistência Social e a contadora da prefeitura.</p>	<p>Quando questionados sobre a relação dos gestores com o Controlador, todos responderam que há uma boa convivência, respeito mútuo e que na parte profissional há retorno de informações, assim como presteza no atendimento.</p> <p>foi perguntado se o mesmo estava apto a realizar suas funções, onde satisfatoriamente foi respondido que sim</p> <p>Considerado um profissional da alta gestão, o controlador deve estar preparado e qualificado para atender as exigências do Tribunal de Contas e consequentemente as necessidades e dúvidas de todos os setores de uma prefeitura, para que estes possam atuar de acordo com as normas éticas e legais. O Controlador deve possuir uma visão sistêmica da Administração Pública, dialogar com pessoas de diferentes áreas técnicas (importância do bom relacionamento interpessoal) e deter conhecimento amplo sobre Administração Pública, devem estar amparados legalmente para o exercício do cargo (provimentos efetivo) e possuir perfil, habilitação e deter prerrogativas específicas que lhe permitam o exercício de suas funções de forma satisfatória. (Cavalheiro e Flores, 2007).</p> <p>todos os pesquisados estão satisfeitos com o auxílio e orientações do controlador, e afirmam que mantêm uma boa relação com o mesmo, o que contribui mais ainda para o bom desenvolvimento dos trabalhos. Conforme apontado na pesquisa, o setor foi implantado em 2007, ou seja, já está consolidado quanto as atribuições básicas de orientação e auxílio na tomada de decisão, conforme ratificado nas falas dos entrevistados, onde relatam que buscam e utilizam as informações oriundas do Controle Interno.</p>
<p>Guerra de Sousa, Rossana, Diógenes Azevedo Santos Souto, Saulo, Moreira Nicolau, Antonio</p>	<p>, tendo a estrutura do COSO ICIF 2013 como base, este estudo tem como objetivo identificar como as organizações têm implementado o conceito, as dimensões centrais do controle interno e quais os desafios</p>	<p>Capex</p> <p>https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76250678009</p>	<p>controle interno, administração pública e gestão de riscos</p>	<p>Abordagem sobre os frameworks:</p> <p>Nesta linha, surgem, no decorrer daquela década, diversos modelos ou estruturas</p>	<p>Os resultados apontam que, nos dois segmentos, o conceito de controle é majoritariamente identificado com sua forma funcional, o que pode impactar na eficácia da gestão do sistema de controle, especialmente quanto à definição da responsabilização sobre as ações de controle na entidade. Os respondentes, públicos e privados, convergem na percepção da relativa implementação das dimensões de controle relacionadas ao ambiente de controle e sistemas de informação e comunicação, tendo como principais desafios visualizados a institucionalização da gestão de riscos, atividades de</p>

<p>Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada.</p> <p>Revista Contemporânea de Contabilidade [en linea], 2017, 14(31), 155-176[fecha de Consulta 3 de Marzo de 2021]. ISSN: 1807-1821. Disponible en: https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=76250678009</p>	<p>envolvidos neste processo. A partir da percepção dos atores organizacionais, que avaliam estas questões no seu contexto institucional, foi conduzido um survey com uso da escala de medição de Likert. Os dados foram analisados em conjunto e, em sequência, descritiva e comparativamente entre os segmentos público e privado com teste Mann-Whitney</p>		
---	--	--	--

<p>conceituais, frameworks, que buscam integrar as reflexões teóricas e o conceito de controle interno a ações objetivas, de modo a possibilitar sua efetiva e eficaz implementação. Desenvolvidos por organizações internacionais nos segmentos privado e público como Committee of Sponsoring Organizations (COSO), The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), IT Governance Institute, estes frameworks incorporam uma visão sistêmica do controle interno e adotam uma abordagem de riscos para análise e definição dos caminhos que o controle interno deverá seguir. A estrutura conceitual de controle interno</p>	<p>controle e, com destaque, do monitoramento. Os achados refletem a dificuldade da absorção e institucionalização de conceitos e das dimensões centrais estruturadas para a gestão dos controles nas organizações públicas e privadas. Este cenário pode conduzir à ineficiência do sistema de controle, implementado ou idealizado, gerando custos sem a contraprestação da obtenção dos benefícios relacionados ao alcance dos objetivos organizacionais. A atuação na divulgação e profissionalização do segmento de gestão de controles pode se constituir em uma das poucas alternativas viáveis para contornar este cenário, desde que unida, de modo indissociável, à decisão dos gestores públicos e privados neste caminho.</p>
--	---

				<p>proposta pelo COSO (1992) é prevalente sobre as demais na área privada (FERNANDES; HEINZMANN; WEINHAGE, 2010) e passa a se constituir também em base para a recomendação da INTOSAI para a auditoria e estruturação de controles internos na área pública com a ISSAI 9100 (INTOSAI, 2004).</p> <p>Resultados também interessantes</p>	
<p>Daher, G. F., Machado, M. V. V., Cavalcante, N. S. C. e, & Miranda, V. O. A. de. (2017).</p> <p>Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 15(1), 367-397.</p>	<p>objetivo geral identificar se as atividades práticas da Controladoria no Município de Aquiraz – Ceará (CONGER) estão em consonância com a literatura vigente. A metodologia da pesquisa caracteriza-se como descritiva e qualitativa. Também foram utilizadas as tipologias de pesquisa: bibliográfica, documental e estudo de caso. Os dados foram coletados por meio de um questionário estruturado em dois blocos. O bloco A visou conhecer o perfil da Controladora Geral de Aquiraz; já o bloco B trouxe</p>	<p>capes</p> <p>https://revistacontrol.ce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/371</p>		<p>Referencial teórico utilizado como base é antigo</p>	<p>Foi possível constatar que a maioria das atividades da CONGER foi classificada como de apoio, no entanto, considerando-se o estudo como um todo, evidenciou-se que apenas 46% de todas as atividades elencadas foram informadas como de competência da CONGER.</p>

<p>https://doi.org/10.32586/rcda.v15i1.371</p>	<p>perguntas inerentes à classificação das atividades da controladoria na visão de Cruz e Glock.</p>				
<p>Mota, G. B. A. C. (2018).</p> <p>A obrigatoriedade do controle interno na administração pública brasileira.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 16(1), 459.</p> <p>https://doi.org/10.32586/rcda.v16i1.382</p>	<p>O controle interno é ferramenta que aprimora a gestão e fortalece a auditoria. Objetivo: familiarizar o assunto estudado e utilizou levantamento bibliográfico como metodologia. Apresenta aspectos gerais do controle.</p>	<p>Capex</p> <p>https://revisitacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/articulo/view/382</p>		<p>Faz uma análise do controle interno a auditoria do setor público - Intosai, COSO, IRB</p>	<p>A melhoria nos processos da gestão de recursos e o fortalecimento dos controles internos são inescusáveis. O controle interno auxilia no alcance das metas e potencializa o êxito do processo decisório.</p> <p>A fragilidade de um controle interno pode comprometer o resultado de uma gestão.</p>
<p>Soares, F. C. V. C., & Rodrigues Júnior, M. S. (2019).</p> <p>Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 17(1),</p>	<p>o apresenta a percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno, tomando como base os princípios da metodologia proposta pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO). A pesquisa descritiva foi realizada aplicando um questionário, a partir dos dezessete princípios da metodologia COSO, adaptado à escala Likert.</p> <p>Frente aos desafios das entidades públicas em adequar seus sistemas de controle</p>	<p>Capex</p> <p>https://revisitacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/articulo/view/468</p>		<p>Lista as estruturas de controle aceitas internacionalmente, inclusive o IACM. usa como referência o COSO</p>	<p>constatou-se que os componentes e os princípios possuem nível de aderência médio, com exceção ao princípio voltado para a integridade e valores éticos, que teve nível de aderência alto. Em termos gerais, a percepção da aderência do sistema de controle interno da entidade aos princípios propostos pelo COSO foi considerada média, com um patamar de 61%.</p> <p>Verificou-se que 90% dos respondentes não conhecem a metodologia COSO, e que 66,67% dos que a conhecem, avaliaram a aderência quanto aos princípios como pouco aderente. Sendo assim, os respondentes que conhecem a metodologia transparecem maior exigência em suas avaliações.</p> <p>a, sugere-se que a discussão seja ampliada tomando por base outras metodologias, como a do IA-CM, cuja utilização nas instituições públicas está sendo incentivada por organismos internacionais.</p>

<p>225-251. https://doi.org/10.32586/rcda.v17i1.468</p>	<p>internos ao estabelecido pelo framework do COSO, este trabalho busca identificar a percepção de servidores de uma autarquia federal em relação a seus controles internos, à luz da metodologia COSO.</p> <p>: “Quão aderente é o sistema de controle interno de uma autarquia federal, de acordo com a percepção de seus servidores, com base na metodologia COSO?”. A fim de responder a essa pergunta, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos: a) Identificar os componentes de controle da metodologia COSO que estão em maior evidência na entidade; b) Verificar se a metodologia COSO é conhecida pelos servidores pesquisados; c) Verificar como os pesquisados avaliam o sistema de controle da entidade.</p>				
<p>Rodrigues, J. C., Mota dos Santos, T. ., Katsumi Niyama, J., & Souza, A. (2020).</p> <p>As ações da auditoria interna da Universidade de Brasília após a</p>	<p>A Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, da Controladoria Geral da União, aprovou o referencial técnico que trata especificamente da Auditoria Interna Governamental no Poder Executivo Federal. Assim, este estudo visa verificar se as ações da Auditoria Interna da Universidade de Brasília estão</p>	<p>Capex</p> <p>https://revisitacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/615</p>		<p>Apresenta o novo paradigma de controle interno adotado pela CGU: baseado no fortalecimento do comportamento mais colaborativo e construtivo dos auditores internos e ratificou o propósito</p>	<p>Por meio de um estudo qualitativo, mediante entrevista e análise documental do Plano Anual de Auditoria Interna 2018 e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna do exercício de 2018, foi possível identificar a conformidade das ações realizadas pela Auditoria Interna da UnB com a IN 3. Os resultados obtidos sugerem que a Auditoria Interna da Universidade de Brasília tem buscado se adequar aos princípios e diretrizes da IN, por meio das seguintes ações: aprovação de regimento próprio, ocorrida em junho de 2019, no qual foi incorporada parte da IN; aprovação do Plano Anual de Auditoria interna baseado em riscos, conforme os preceitos estabelecidos na IN; execução das ações previstas naquele Plano Anual; apresentação dos resultados das ações no RAINI; e, para as ações futuras,</p>

<p>instrução normativa nº 3/2017 da Controladoria-Geral da União.</p> <p>Revista Controle - Doutrina E Artigos, 18(2), 109-132. https://doi.org/10.32586/rcda.v18i2.615</p>	<p>em conformidade com o Referencial Técnico aprovado por essa instrução normativa</p> <p>verificar forma de instrumentalização</p>		
---	---	--	--

<p>da auditoria interna em aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, sem prejuízo da sua atuação em outras competências.</p> <p>O Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal foi elaborado com base nas normas internacionais de auditoria, nos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e nas leis e normativas brasileiras aplicadas ao setor público (Instituto dos Auditores Internos do Brasil).</p> <p>As Unidades de Auditoria Interna Governamental devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira (controles</p>	<p>previsão de implantar o Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade até 2020 por meio da implementação de indicadores de qualidade dos trabalhos da Auditoria Interna, ações para capacitação dos gestores e demonstração dos benefícios financeiros e não financeiros oriundos das ações da Auditoria Interna. As ações realizadas pela Auditoria Interna da Universidade mencionadas estão parcialmente em conformidade com a Instrução Normativa.</p> <p>A IN 3 da CGU trouxe uma proposta de reestruturação da auditoria interna, que passa por uma mudança de paradigma, partindo de uma percepção de postura punitiva aos gestores para uma visão de parceria e aconselhamento no processo de tomada de decisão.</p>
---	--

				<p>internos) e da segunda linha de defesa (supervisão e monitoramento dos controles internos), por meio da terceira linha de defesa (avaliação da operacionalização dos controles internos). Esta presta serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (BRASIL, 2017b). Algumas alterações realizadas pelo referencial técnico foram: 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</p>	
--	--	--	--	--	--

				Governamental na realização da auditoria interna e segmentação do controle interno em três camadas ou linhas de defesa da gestão	
Vásquez Montoya O. P. Visión integral del control interno. Contaduría Universidad de Antioquia, n. 69, p. 139-154, 24 dic. 2016.	El siguiente es un artículo de reflexión en el cual se analiza el desarrollo histórico del Control Interno, partiendo de las primeras bases, los avances realizados hasta llegar al concepto moderno del Control y sus aportes para la gerencia en la Gestión Integral Organizacional. La metodología utilizada se fundamenta en la revisión bibliográfica y en el análisis y reflexión de diferentes textos. La importancia del Control Interno en las Organizaciones representa en sí misma un factor clave que permite y facilita el cumplimiento de las metas y objetivos fijados por la alta dirección.	capex https://doaj.org/article/35bca576ef7e4e228a7f7ca576478667		Ainda sem análise	
Almquist, R., Grossi, G., van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public Sector Governance and	o foco tem sido particularmente em como governança e accountability tornaram-se difundidas no contexto do setor público e como os múltiplos atores interagem neste nova arena.	Capex https://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2019/09/2013-Public-sector-governance-and-		Distingue pelo menos três dimensões da governança: conformidade, desempenho e estrutura. Fala da teoria do agente e principal no	Melhorar os mecanismos de governança e accountability irá melhorar os resultados de desempenho no setor público. A governança do setor público diz respeito às tarefas de accountability em relação aos objetivos específicos deste setor, que não são limitados à prestação de serviços, mas também incluem o impacto das políticas na comunidade ou na sociedade em geral. A governança inclui vários tipos de mecanismos, particularmente estruturas que esclarecem as responsabilidades

<p>Accountability. Critical Perspectives on Accounting, 24(7-8), 479-487. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.11.005</p>	<p>apresenta algumas noções gerais sobre governança e accountability do setor público. Introduz os conceitos de Nova Gestão Pública (NPM) e Nova Governança Pública (NPG) como pacotes de reforma recentes, e mostrar o papel da governança e da accountability nisso.</p>	<p>accountability.pdf</p>		<p>que se refere a accountability. Diz q a accountability é específica ao contexto. Deve ser ajustada ao tipo de organização e ao objeto para o qual a organização é responsável.</p> <p>Análise interessante sobre accountability no setor público, nova governança e nova gestão pública. aborda o controle interno na nova governança de forma muito interessante.</p> <p>Apresenta resumo de alguns artigos que abordam a questão do controle interno e da auditoria interna - experiencias internacionais.</p>	<p>dos diversos stakeholders no que diz respeito à organização, abordagens que fomentam o recursos para cumprir essas responsabilidades e ferramentas como sistemas de controle interno e responsabilidade externa.</p> <p>Se quisermos entender os mecanismos de accountability, temos que considerá-los no contexto de governança. Accountability basicamente, refere-se a dar e exigir por boa conduta, mas alguns autores são mais rígidos no sentido de que enfatizam a necessidade de controle (sanção e recompensa) como instrumento de formalização do conceito, pois do contrário estaria apenas associado com responsabilidade e transparência.</p> <p>Ao falar do artigo q trata de auditores internos afirma: Os auditores internos tentam lidar com esta tensão entre a independência formal e uma forte lealdade para com a alta administração. Roussy introduz o termo "independência cinza"</p> <p>A pesquisa dela discute de forma crítica e convincente a extensão limitada em que os auditores internos podem cumprir uma função de fiscalizador.</p>
<p>Araújo, A. A., & Callado, A. L. C. (2020). Disclosure das Práticas de Gestão de Riscos no Setor Público: Um Estudo no Contexto da</p>	<p>analisar as práticas de disclosure de informações sobre gerenciamento de risco o através de análise documental baseada nos relatórios de gestão do ano de 2017, emitidos pelos</p>	<p>Capex</p> <p>https://revista.uemg.br/index.php/revistapp/articl</p>		<p>Fala que a adoção de boas práticas de governança, incentivada pelos órgãos de controle, visa consolidar avanços, no</p>	<p>as práticas de governança verificadas na pesquisa são capazes de exercer efeito sobre a divulgação de informações de práticas de gestão de riscos. Adicionalmente, foi analisado se há efeito significativo para os órgãos que adotam um modelo de gestão de riscos sobre o disclosure das práticas de gestão de riscos analisadas e os testes também indicaram efeito positivo. Destacou-se, portanto, a importância da gestão de riscos para entidades governamentais, bem como a necessidade de divulgação destas práticas.</p>

<p>Governança Pública. Perspectivas em Políticas Públicas, 12(24), 179-212.</p>	<p>Tribunais Regionais do Trabalho no Brasil, constituindo um universo de 24 órgãos. Para análise dos dados, primeiramente considerou-se avaliar os aspectos relacionados ao contexto da governança e das práticas de gestão de riscos efetivamente divulgadas pelos órgãos selecionados no estudo. Em segundo lugar foi realizada uma análise da relação entre práticas de governança e práticas de gerenciamento de risco, com a intenção de verificar se há associação entre variáveis.</p> <p>quais informações sobre gestão de riscos nas organizações do setor público são divulgadas considerando o contexto da governança organizacional e controles internos?</p>	<p>e/view/3526/2592</p>		<p>sentido de prestar melhores serviços à sociedade. Menciona que a controladoria constitui uma peça fundamental para o cumprimento das ações governamentais. Tais ações sofrem a influência de diversos fatores internos e externos que podem tomar o alcance dos objetivos incertos, consubstanciando-se assim os chamados riscos. Fala no intuito de aprimorar as práticas que integram os controles internos das organizações públicas, por meio da gestão de riscos Alinhado com o novo paradigma Faz avaliação interessante sobre gestão de riscos e transparência</p>	
<p>Cappellesso, G., Figueiredo, L. M., & de Lima, D. V. (2016). A</p>	<p>analisar a contribuição dos novos padrões contábeis – NBCASP, MCASP e IPSAS – para as práticas de governança</p>	<p>Capes https://www.fundace.o</p>		<p>Adota o referencial de governança do TCU, o Study 13 da IFAC e o</p>	<p>e ao estabelecer regras e conceitos sobre os registros, classificações, planejamento, controle, elaboração e divulgação de informações, os novos padrões contábeis contribuem positivamente para os mecanismos e</p>

<p>contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE, 7(3).</p>	<p>corporativa no setor público brasileiro, a partir dos mecanismos e princípios contidos no referencial básico de governança do TCU, no Study 13 e no International Framework: Good Governance in the Public Sector, estes dois últimos publicados pela IFAC.</p>	<p>rg.br/revist-aracef/index.php/racef/article/view/395/pdf_34</p>		<p>framework da IFAC, em parceria com o The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA), para a boa governança no Setor Público.</p>	<p>princípios de governança preconizados pelo TCU e pela IFAC, especialmente no que diz respeito à transparência e accountability</p>
<p>Pereira Santana, E., & Ferreira Silva, F. (2020). A Estruturação das Áreas de Controle Interno e Compliance em Empresas Estatais Brasileiras Conforme a Lei nº 13.303/2016. Teoria E Prática Em Administração, 11(1), 32-44.</p>	<p>Objetivo: analisar os procedimentos necessários à estruturação e à implementação das áreas de controle interno e compliance em empresas estatais brasileiras. Metodologia: realizou-se uma pesquisa de natureza qualitativa, classificada como bibliográfica, documental, metodológica e explicativa. Os dados coletados constituem fontes primárias, com destaque para a Lei nº 13.303/2016. Para o tratamento e a sistematização dos dados foi utilizada a análise documental.</p>	<p>Capes https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/tpa/article/view/53368/31141</p>	<p>Controle interno e gestão de riscos</p>	<p>Aborda as três linhas tem um roteiro para implementação de compliance em estatal Não tem muita sustentação teórica</p>	<p>Apresentação de três formas de estruturação organizacional das áreas de controle interno e compliance, integrando também a gestão de riscos, bem como a criação de um roteiro, detalhando as etapas necessárias à implementação das respectivas áreas em empresas estatais brasileiras</p>
<p>Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em</p>	<p>o controle interno deixou de focar no formalismo dos atos e direcionou suas atividades, de forma descentralizada pelas unidades de</p>	<p>Capes https://periodicos.ufsc.br</p>	<p>Controle interno e gestão de riscos</p>	<p>Avaliação sobre história da auditoria e sobre as normas internacionais</p>	<p>Foram extraídos dois fatores que representam benefícios e três fatores que representam desafios na implantação da ABR. Benefícios da implantação da ABR foram denominados “Consolidação da gestão de riscos” e “Aperfeiçoamento da comunicação e monitoramento de auditorias”.</p>

<p>instituições federais de ensino</p> <p>Guilherme Caetano de Brito, Daiana Paula Pimenta, Eliane Moreira Sá de Souza, Alethéia Ferreira da Cruz</p> <p>Revista GUAL, Florianópolis, v. 10, n. 4, p. 109-133, Edição Especial 2017</p>	<p>auditoria interna, para a avaliação do alcance dos objetivos e da gestão de riscos das organizações públicas. No âmbito do Ministério da Educação, há instituições federais de ensino superior (IFES) que adotam a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos (ABR) há alguns anos, entretanto, não há estudos sobre os impactos resultantes da adoção da metodologia ou, ainda, sobre a melhor forma de desenvolver o processo de implantação. O objetivo deste trabalho é identificar os benefícios e desafios na implantação da ABR nas IFES.</p>	<p>/index.php/gual/article/view/1983-4535.2017v10n4p109/35453</p>			<p>Desafios no processo de implantação foram denominados “Aspectos normativos”, “Falta de apoio da alta administração” e “Estrutura de gestão de riscos inadequada”</p>
<p>Controles Internos Determinantes para a Eficiência na Gestão do CEFET/MG</p> <p>SILVA, Wendel Alex Castro; GOMES, Maria Cristina de Oliveira; ARAÚJO,</p>	<p>identificar quais são os fatores do sistema de controles internos (SCI) que influenciam na eficiência da gestão pública do CEFET/MG, na percepção dos seus gestores e servidores públicos, a partir do modelo de COSO (1997). A pesquisa é descritiva, quantitativa, um estudo de caso com a aplicação de questionários e análise regressão múltipla</p>	<p>Capes</p> <p>https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/33374/22670</p>		<p>Apresenta um quadro com estudos nacionais e internacionais sobre controle interno</p> <p>Usa COSO como referência</p>	<p>Percebeu-se que o tempo de trabalho na Instituição e na função influencia a avaliação dos agentes acerca dessa eficiência e aqueles mais novos avaliaram-na melhor. Entretanto, os agentes com mais de 20 anos na função avaliaram melhor o construto de Risco. Os agentes com menos de um ano de trabalho analisaram mais negativamente a Atividade de Controle do Centro. Assim, a ótica dos agentes sofre impacto do tempo em que já trabalham na Instituição. Concluiu-se que o SCI é considerado eficiente e que modelo de COSO pode ser ajustado a essas organizações.</p>

Elisson Alberto Tavares Revista de Contabilidade e Controladoria, ISSN 1984 - 6266 Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 6, n.1, p.103-120, jan./abr.2014				
--	--	--	--	--

Fonte: Adaptado de GOMES; CAMINHA (2014)

--	--