



A AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NO CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

O CASO DA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Risk-based auditing in the internal control of Brazilian public administration:
The case of the Minas Gerais State Comptroller General's Office*

Thiago Alves Machado

Mestre em Administração Pública pela Fundação João Pinheiro, especialista em Auditoria, Contábil e Financeira pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG) e auditor interno da Controladoria-Geral de Minas Gerais (CGE/MG).

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6752-8972>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9076458259089356>

E-mail: thiago_malves@yahoo.com.br

Ricardo Carneiro

Pesquisador e professor da Fundação João Pinheiro (FJP), doutor em Ciências Humanas: Sociologia e Política pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e mestre em Economia (UFMG).

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4674-7639>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6739881018308220>

E-mail: ricardo.carneiro@fjp.mg.gov.br

RESUMO

A auditoria baseada em riscos (ABR), cuja aplicação é estimulada por instituições de auditoria reconhecidas internacionalmente, como o Instituto de Auditores Internos (IIA), vem sendo incorporada pelos órgãos de controle brasileiros, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU). O artigo discute a adoção do instrumento pelos órgãos de controle interno na esfera dos governos subnacionais, tendo por referência a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG). A análise empreendida tem, como lente teórica, as contribuições do neoinstitucionalismo sociológico, o que expressa um diferencial em relação a trabalhos acadêmicos sobre o tema, e baseia-se em pesquisa documental, combinada com a organização de grupos focais com auditores do órgão e a realização de entrevista com sua



auditora-geral. Os principais resultados obtidos podem ser sintetizados em três aspectos principais. Primeiro: a adesão à nova metodologia por parte da CGE/MG reflete a presença de elementos de natureza isomórfica em relação ao ambiente institucional no qual o órgão se insere. Segundo: os trabalhos com tal perfil ainda são incipientes, prevalecendo as auditorias de conformidade. Terceiro: na percepção dos auditores do órgão, sua realização assume conotação cerimonial. As conclusões destacam os desafios defrontados pela CGE/MG para avançar além do cerimonialismo na aplicação da ABR, entre os quais foram constatados a ausência de uma política de gestão de riscos por parte da administração pública estadual e o relativo despreparo operacional do órgão para sua efetiva incorporação ao cotidiano das atividades de auditoria.

Palavras-chave: sistema de controle interno; administração pública; auditoria interna; auditoria baseada em riscos; neoinstitucionalismo; CGE/MG.

ABSTRACT

Risk-based auditing (RBA), the application of which is encouraged by internationally recognized auditing institutions such as the Institute of Internal Auditors (IIA), has been incorporated by Brazilian control bodies such as the Federal Court of Accounts (TCU) and the Office of the Comptroller General (CGU), among others. The article discusses the adoption of the instrument by internal control bodies in sub-national governments, with reference to the Comptroller General of the State of Minas Gerais (CGE/MG). The theoretical lens of the analysis is the contributions of sociological neoinstitutionalism, which sets it apart from other academic works on the subject, and is based on documentary research, combined with the organization of focus groups with the agency's auditors and interviews with its auditor general. The main results obtained can be summarized in three main aspects. Firstly, the adherence to the new methodology by the CGE/MG reflects the presence of elements of an isomorphic nature in relation to the institutional environment in which the agency operates. Secondly, work with this profile is still incipient, with compliance audits prevailing. Thirdly, in the perception of the agency's auditors, its implementation takes on a ceremonial connotation. The conclusions highlight the challenges faced by the CGE/MG in moving beyond ceremonialism in the application of the ABR, including the absence of a risk management policy on the part of the state public administration and the agency's relative lack of operational preparation for its effective incorporation into the daily routine of auditing activities.

Keywords: internal control system; public administration; internal audit; risk-based audit; neoinstitutionalism; CGE/MG.

1. INTRODUÇÃO

O controle interno é uma atividade prevista na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e nas constituições estaduais, como a de Minas Gerais (CEMG/89). Institucionalmente, tal controle atua na avaliação da eficácia e da eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública, bem como no cumprimento das metas dos programas governamentais.



O sistema de controle interno estruturou-se no país com base em órgãos independentes revestidos de poder, incentivos e capacidade de ação em relação a outros órgãos do Poder Executivo. No âmbito da União, a Lei nº 10.180/2001 definiu a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central do sistema de controle interno, exercendo o papel de orientação normativa e supervisão técnica sobre a atividade de auditoria interna da administração pública federal. Em Minas Gerais, a Lei Delegada nº 92/2003 estabeleceu que a Auditoria-Geral do Estado, denominada como Controladoria-Geral do Estado (CGE/MG) a partir de 2011, desempenhe a mesma atribuição na administração pública estadual.

De acordo com o Instituto de Auditores Internos (IIA)¹, a função de auditar se inscreve no âmbito das atividades desenvolvidas pelo controle interno com o intuito de acrescentar valor e melhorar as operações das organizações do setor público. De modo a potencializar o alcance dessa atribuição, os órgãos de controle interno passaram a incorporar, mais recentemente, a gestão de riscos em seus planejamentos anuais, cuja difusão ocorreu sob o impulso do reformismo da Nova Gestão Pública (Carlsson-Wall *et al.*, 2017). No caso brasileiro, o processo se inicia pela CGU, com a elaboração, em 2017, do Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria (Brasil, 2017), cujo espectro abarca o gerenciamento de riscos. Referendado pelo Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), o documento tornou-se um referencial para a realização dos trabalhos na área por parte dos órgãos de controle interno, como a CGE/MG, que passou a adotar o modelo, por meio de sua Instrução Normativa nº 4/2020.

No entanto, como uma prática inovadora, a disseminação da gestão de riscos no âmbito dos órgãos de controle interno requer maturidade institucional, do ponto de vista técnico, como sublinha Castanheira (2007), além de aceitação ou aderência dos órgãos auditados. Recorrendo a Filgueiras (2018), ressalta-se que os órgãos de controle interno estão inseridos em uma ecologia sistêmica e dependem de outras organizações com as quais se relacionam, o que torna o uso da metodologia um desafio operacional.

A abordagem da gestão de riscos no âmbito acadêmico brasileiro revela-se ainda relativamente escassa, sobretudo quando aplicada ao controle interno do setor público. Em pesquisa bibliométrica sobre a referida temática, recobrando o período 2008-2018, Nunes *et al.* (2020) encontraram apenas 43 artigos, dos quais somente três tinham foco no controle interno. O presente artigo se propõe a contribuir com a produção de conhecimento na área, recorrendo a um estudo de caso que contempla a CGE/MG.

O objetivo do artigo consiste em examinar a forma como tem se processado a adoção da auditoria baseada em riscos (ABR) pela CGE/MG, enfatizando, de um lado, a articulação do instrumento com as demais atividades executadas pelo órgão, e, de outro, os arranjos internos estruturados com vistas à sua aplicação. A análise é desenvolvida à luz das contribuições teóricas do neoinstitucionalismo sociológico, com destaque para as ideias de isomorfismo na incorporação de novas práticas ou instrumentos de gestão por organizações de um mesmo

1 Instituto de Auditores Internos (IIA) é uma associação profissional internacional com sede global em Lake Mary, Flórida, EUA. O IIA é a voz global da profissão de auditoria interna, autoridade reconhecida, principal defensor e principal educador. Os membros trabalham em auditoria interna, gestão de risco, governança, controle interno, auditoria de tecnologia da informação, educação e segurança.



campo de atividade (DiMaggio; Powell, 1991) e de cerimonialismo em sua aplicação (Meyer; Rowan, 1977).

Para a consecução do objetivo proposto, o artigo desdobra-se em quatro seções, além desta introdução e das considerações finais. A segunda seção trata da interpretação do novo institucionalismo sociológico sobre a adoção de regras e estruturas pelas organizações, a qual provê a fundamentação teórica para a abordagem do objeto de estudo. A terceira aborda a auditoria no setor público, enfatizando a ABR. A quarta descreve os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, seguindo-se, na quinta, a discussão de seus resultados.

2. ISOMORFISMO, MITO E CERIMÔNIA NA VIDA ORGANIZACIONAL: AS CONTRIBUIÇÕES DO NEOINSTITUCIONALISMO SOCIOLOGICO

O conceito de instituição é comumente utilizado em estudos sociológicos e organizacionais, mantendo, contudo, um caráter controverso, da perspectiva tanto teórica quanto empírica (Peci, 2006). Nos primeiros estudos organizacionais, designados pela literatura como velho institucionalismo ou simplesmente institucionalismo, a atenção é dirigida para as “formas como uma organização pode tornar-se uma instituição”, no sentido de “ganhar legitimidade perante a sociedade e tornar-se permanente” (Peci, 2006, p. 1).

Phillip Selznick (1957; 1972) é considerado pioneiro na abordagem institucional aplicada aos estudos organizacionais (Carvalho; Vieira; Lopes, 2001), formulando a diferença entre organização e instituição. A primeira constituiria “um instrumento técnico para a mobilização das energias humanas, visando uma finalidade já estabelecida”, já a segunda seria caracterizada como “produto natural das pressões e necessidades sociais – um organismo adaptável e receptivo” (Selznick, 1972, p. 5). A partir dessa diferenciação analítica, o autor afirma existirem situações em “que organizações tornam-se instituições” (Selznick, 1972, p. 75). Nesse processo de institucionalização, reflexivo de pressões sociais, as organizações se transformariam em sistemas orgânicos, nos quais “os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizativas” (Carvalho; Vieira; Lopes, 2001, p. 1).

Conforme Peci (2006, p. 2), embora guarde relação com a “tradição sociológica de Selznick”, as interpretações do denominado neoinstitucionalismo sociológico aportam “novas contribuições para o campo dos estudos organizacionais”. São contribuições que se articulam em torno da busca de explicações acerca dos motivos pelos quais as organizações assumem um conjunto específico de formatos ou arranjos organizacionais, enfatizando a tendência a homogeneização de suas práticas e procedimentos operacionais, especialmente entre aquelas que integram um mesmo setor ou campo de atividades. Hall e Taylor (1996, p. 210) descrevem três características que consideram marcantes dessa vertente interpretativa. A definição de instituições é ampla, englobando “não apenas regras, procedimentos e normas, mas também sistemas de símbolos, *scripts* cognitivos e padrões morais que fornecem a estrutura de significados que orientam a ação humana”, próxima da noção de cultura. Seguindo pressupostos da abordagem cultural, instituições e ação individual interagem de forma mutuamente construtiva, como polos de uma relação, em que as instituições influenciam o comportamento do indivíduo não apenas no sentido do que “se deve fazer, mas também [d]o que se pode imaginar fazer num contexto



dado”. Por fim, os arranjos institucionais surgem e são adotados pelas organizações não porque representem avanços no sentido de uma maior eficiência no desenvolvimento de suas tarefas, mas, sim, porque aumentam sua legitimidade social, tanto internamente quanto perante o ambiente no qual se inscrevem.

Entre as contribuições do neoinstitucionalismo, cabe mencionar o trabalho clássico de DiMaggio e Powell (1991), que direciona o foco analítico para a explicação da homogeneidade das estruturas das organizações, tendo, como ideia central, o conceito de campo organizacional. Por campo organizacional entendem-se aquelas organizações que, em conjunto, formam uma área de vida institucional reconhecida como tal. Essa concepção envolve fornecedores-chave, consumidores de produtos, fornecedores de insumos ou recursos, agências reguladoras em sentido amplo, e outras organizações que produzem bens e serviços similares. Os autores salientam que um campo organizacional não pode ser determinado *a priori*, mas, sim, com base na investigação empírica, ou seja, só existe efetivamente quando se encontra estruturalmente bem conformado. Assim, “uma vez que organizações distintas [...] estejam estruturadas num campo concreto, forças poderosas emergem, levando-as a se tornarem mais similares umas às outras” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 65, tradução nossa).

Para DiMaggio e Powell (1991, p. 66, tradução nossa), o conceito que melhor capta o processo de homogeneização é a ideia de isomorfismo, entendida como um “processo de constrangimento que força uma unidade numa população a se tornar mais parecida com as outras unidades que se defrontam com as mesmas condições ambientais”. Esse isomorfismo institucional, por sua vez, lastreia-se em mecanismos de natureza mimética, normativa coercitiva.

O isomorfismo mimético refletiria, principalmente, uma resposta às incertezas, levando uma dada organização a se estruturar seguindo organizações similares de seu campo de atividade percebidas como sendo bem-sucedidas e/ou revestidas de maior legitimidade. O isomorfismo normativo seria derivado primariamente da profissionalização, entendida como a “disputa coletiva de membros de uma ocupação para definir as condições e os métodos de seu trabalho [...], para controlar a produção de produtores [...] e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 70, tradução nossa). Já o isomorfismo coercitivo resultaria da pressão exercida na organização “por outras organizações das quais ela depende ou com as quais se relaciona” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 67, tradução nossa), bem como das expectativas institucionalizadas em seu ambiente institucional.

Como ressaltam DiMaggio e Powell (1991), o isomorfismo institucional ocorre mesmo na ausência de evidências de que ele incrementa a eficiência organizacional interna. Os autores afirmam, ademais, que o referido conceito representa, em particular, “uma ferramenta útil para se compreender a política e a cerimônia que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna” (DiMaggio; Powell, 1991, p. 66, tradução nossa).

Outra contribuição seminal no âmbito do neoinstitucionalismo sociológico remete ao trabalho de Meyer e Rowan (1991), que associa a burocratização à busca pela legitimação por parte da organização. Para os autores, a legitimidade da organização não é dada, mas deve ser



construída, o que implica direcionar a atenção analítica para o ambiente institucional no qual ela desenvolve suas atividades.

O conceito de mito é crucial no argumento analítico construído por Meyer e Rowan (1991). Por mito, entende-se uma prescrição, proposição ou programa de ação que apresenta uma coerência autoproclamada, de aparência científica, que se reveste de legitimidade para a organização, “independentemente da avaliação de seu efeito nos resultados da ação (Meyer; Rowan, 1991, p. 44, tradução nossa). Nos termos em que a questão é tratada por Scott (1983), as prescrições constituem “mitos no sentido de que dependem, para sua eficácia, para sua veracidade, do fato de serem amplamente compartilhadas, ou de serem promulgadas por indivíduos ou grupos que têm o direito reconhecido de determinar tais questões” (Fonseca, 2003, p. 52).

Para adquirir legitimidade, as organizações vão se estruturando de acordo com os mitos estabelecidos em seu ambiente institucional, por meio do isomorfismo, o que contribui para a promoção de seu sucesso e de sua sobrevivência. A aderência formal à prescrição dos mitos, de conotação cerimonial, instrumentaliza a percepção de que a organização atua de forma adequada, em consonância com valores e fins coletivos (Meyer; Rowan, 1991) e, por conseguinte, de sua legitimação. Para os autores, essa incorporação de regras cerimoniais é importante no sentido de proteger a organização em face de possíveis questionamentos das condutas que adota, ou seja, a imputação de negligência, irresponsabilidade e ineficiência, entre outros aspectos.

O setor público é densamente institucionalizado, com as estruturas de suas organizações revestidas de uma lógica racional burocratizada. A estruturação similar que se observa nas diferentes esferas de poder é marcada por fortes traços de isomorfismo e de cerimonialismo, na linha das proposições analíticas do neoinstitucionalismo sociológico aqui brevemente sistematizadas.

3. SOBRE A AUDITORIA E A AUDITORIA BASEADA EM RISCOS NO SETOR PÚBLICO

A auditoria interna é considerada como uma atividade formal em que se averiguam a eficácia e a veracidade de atividades, procedimentos e/ou processos ou atos praticados pelas organizações. Tem, como suportes, documentos e registros, entre outros elementos, em que são feitas constatações e, geralmente, recomendações por meio de reportes para a alta administração, quando da identificação de problemas (Dantas *et al.*, 2011; DeAngelo, 1981).

Na administração pública, as auditorias são instrumentos que se prestam à análise dos mecanismos de controle em uso nas organizações do setor (Rodrigues, 2019) e que contribuem para a melhor alocação dos recursos nas políticas por elas implementadas. De acordo com o Tribunal de Contas da União (TCU) (Brasil, 2011), a auditoria é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de organizações públicas, com o intuito de auxiliá-las na realização de seus objetivos, a partir



da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para aprimorar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Sob a perspectiva da gestão de riscos, as auditorias objetivam impactar positivamente a administração pública com uma visão prospectiva de contribuir com o alcance de seus objetivos e para a melhoria de seu desempenho operacional (Brasil, 2020). Conforme Hill e Dinsdale (2003), os riscos sempre devem ser gerenciados, mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público. Gerir os riscos é uma peça fundamental para a boa governança das organizações do setor público (Black, 2005). Além disso, a gestão de riscos contribui para que as organizações se tornem mais racionais e seletivas na adoção de ferramentas de gestão (Oulasvirta e Anttiroiko, 2017 *apud* Souza *et al.*, 2020).

Para a implementação da gestão de riscos no setor público, existem alguns modelos reconhecidos internacionalmente, como o *Orange Book* do Tesouro Britânico, o Gerenciamento de Riscos Corporativos integrado com a Estratégia e o Desempenho (ERM)² publicado pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), e a ISO – Norma Internacional da Gestão de Risco – 3100, editada pela ABNT. O *Orange Book*, produzido em 2001 e atualizado em 2004, considera a gestão de riscos como um processo estruturado, contínuo e colaborativo, que deve ser parte integrante de todas as atividades organizacionais (UK, 2020). Na perspectiva do ERM-COSO, originalmente datado de 2004, a concepção de gestão de riscos está envolvida na execução da estratégia e na gestão do desempenho organizacional, buscando propiciar um maior alinhamento das responsabilidades das instâncias de governança e da alta administração da organização no cumprimento de suas obrigações de prestar contas (Brasil, 2018, p. 16). Inspirada na ISO 31000:2009³, a norma elaborada em 2009 pela ABNT define princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos, aplicáveis tanto a entidades públicas quanto a organizações não governamentais e empresas privadas.

A ABR consiste em um conjunto de processos, abordagens e metodologias que buscam focar o trabalho naquilo que realmente importa para a organização (Griffiths, 2005). A referida técnica identifica, mede e prioriza os riscos para possibilitar a focalização nas áreas auditáveis mais significativas e o delineamento de um programa de ação capaz de testar os controles mais importantes ou testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente (Cicco, 2010; Salehi; Khatiri, 2011). Seu principal objetivo consiste em prover garantia independente para a alta administração das organizações acerca da solidez dos controles para mitigar os riscos e da adequação e efetivo cumprimento de sua gestão.

Como um contraponto à lógica de conformidade usualmente aplicada nas auditorias praticadas pelos órgãos de controle interno no país (Speck, 2000; Power, 2007), a gestão de riscos vem sendo utilizada para a estruturação de uma “boa” governança institucional (Power *et al.*, 2009). A ABR possibilita que a auditoria interna dê um aval para a direção da organização sobre os processos de gestão de riscos, se estão sendo realizados de forma eficaz no que se refere

2 *Enterprise Risk Management – integrating with strategy and performance.*

3 Elaborada pela ISO *Technical Management Board Working Group on Risk Management* (ISO/TMB/WG).



ao apetite ao risco⁴. Por meio dela, são selecionados os riscos a serem considerados pela organização, tendo em vista alterá-los ou não, ou seja, evitar, mitigar, compartilhar ou aceitar sua manifestação. Trata-se, portanto, de instrumento que se tornou cada vez mais integrado aos controles internos e aos processos estratégicos das organizações (Coso, 2004), sendo visto como um indicativo da gestão eficiente e eficaz (Brasil, 2017; Coso, 2016).

No entanto, ao inovar a forma de fazer auditoria, a ABR implica um desafio para os órgãos de controle interno, uma vez que sua realização requer uma mudança de natureza estrutural, tanto da perspectiva técnica como operacional, pois exige um conhecimento do funcionamento das organizações auditadas e de seus objetivos principais. A mudança no modo de fazer auditoria demanda, do auditor, uma acuracidade técnica mais elevada do que a normalmente exigida nas auditorias de conformidade, além de alterar os objetivos e, especialmente, os resultados dos trabalhos (Castanheira, 2007). Por conseguinte, a atividade reveste-se de maior complexidade que as auditorias convencionais ou de conformidade, uma vez que, para que possa ocorrer de forma efetiva, depende de fatores não apenas internos, mas também externos ao órgão de controle, em especial da colaboração da gestão dos órgãos auditados (Benli; Celayir, 2014).

Em síntese, a auditoria pública é um instrumento determinante no cumprimento das atribuições dos órgãos de controle no país, tendo em perspectiva contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública. A ABR comparece como uma inovação institucional nesse cenário, ainda fortemente marcado pela predominância de auditoria de conformidade.

4. METODOLOGIA

Para a consecução do objetivo geral do trabalho, foi realizada uma pesquisa qualitativa acerca da adoção da ABR por parte da CGE/MG. A escolha da CGE/MG para fins de análise justifica-se por três razões principais. Primeira: o órgão é uma das poucas controladorias estaduais que executam trabalhos de ABR. O órgão instituiu, por intermédio da já mencionada Instrução Normativa nº 04/2020, parâmetros para a execução da ABR como técnica em auditoria, sendo uma das primeiras Controladorias Estaduais a seguir o disposto na Resolução nº 7/2019 do CONACI, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial técnico para utilização de seus membros. Segunda: a CGE/MG encontra-se no Nível 2 do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) – metodologia internacional que mede a qualidade e eficiência das atividades de auditoria das organizações⁵. Terceira: o órgão foi considerado como aquele com o melhor nível de estrutura dentre os congêneres dos estados e das capitais brasileiras, de acordo com a avaliação nacional do controle interno realizada em 2020 pelo CONACI, em parceria com o Banco Mundial.

4 O apetite ao risco é a quantidade de risco estabelecida, de modo amplo, que uma organização está disposta a aceitar na busca de sua missão/visão de futuro (Coso, 2007).

5 O IA-CM é um roteiro ordenado para que a auditoria interna governamental atinja maturidade para atender de forma eficaz às necessidades da administração das instituições públicas e da profissão. O modelo se apresenta como uma estrutura para avaliação, seja para autoavaliação ou avaliação externa, e um importante e poderoso veículo de comunicação (IIARF, 2009).

Realizou-se, inicialmente, uma pesquisa documental sobre a formação histórica da CGE/MG, além do levantamento de normativos e orientações de auditoria no âmbito do órgão. Essa pesquisa foi feita por meio de consulta aos sítios eletrônicos da própria CGE/MG, bem como do CONACI, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG), do TCU e do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA).

Procedeu-se, na sequência, ao levantamento do quantitativo de auditorias realizadas na CGE/MG, bem como de servidores atuantes na função de auditoria do órgão. Quanto às auditorias realizadas, adotou-se como recorte temporal o ano de 2019, tendo em vista o normativo expedido pelo CONACI. Para tanto, foi solicitado, em novembro de 2022, com base nos sistemas informatizados existentes no órgão, o quantitativo das auditorias, com a especificação das ABRs por ele realizadas até o ano de 2021. As informações disponibilizadas foram sistematizadas e analisadas sob os parâmetros da área dos trabalhos realizados, do ano do trabalho e do objeto de auditoria. Quanto aos servidores atuantes na função de auditoria, os dados foram obtidos por meio de solicitação via correspondência eletrônica ao setor de recursos humanos da CGE/MG.

A pesquisa documental e o levantamento de informações por meio de consultas diretas à CGE/MG foram complementados com entrevista realizada com a Auditora-Geral, contemplando questões relativas ao histórico do órgão e aos principais desafios enfrentados pela área de auditoria. A entrevista baseou-se em roteiro semiestruturado, tendo sido realizada em outubro de 2022, por meio do Microsoft Teams.

Para o exame da percepção interna à CGE/MG acerca da adoção da ABR, foram organizados três Grupos Focais (GFs) com servidores do órgão que atuam na área de auditoria. O primeiro foi formado por técnicos da Auditoria-Geral; o segundo, por servidores das unidades descentralizadas de auditoria dos órgãos/entidades; e o terceiro por gestores da Auditoria-Geral. A composição e o perfil dos referidos grupos podem ser visualizados no Quadro 1.

Quadro 1 – Composição e Perfil dos Grupos Focais

Grupos Focais	Quantidade	Área de atuação	Cargos desempenhados	Experiência em auditoria
GF1	7	Auditoria-Geral	Técnicos da Auditoria-Geral	De 9 a 15 anos
GF2	9	Controladoria Setorial e Seccional	Técnicos, Chefes das Controladorias Setoriais e Seccionais	De 3 a 19 anos
GF3	7	Auditoria-Geral	Diretores e Superintendentes da Auditoria-Geral	De 8 a 15 anos
Total	23			

Fonte: os autores.



A formação dos GFs contemplou servidores que desempenham funções táticas e operacionais na realização de auditorias, tanto na Auditoria-Geral como nas unidades descentralizadas. Os participantes apresentam uma experiência expressiva na atividade, em que 21 deles, representando 91% do total, contam com mais de nove anos de atuação na área, e apenas dois limitam-se a três anos de atuação na área.

A operacionalização dos GFs foi feita de forma virtual, por meio do Microsoft Teams, no segundo semestre de 2022. Para a condução dos trabalhos, elaborou-se um roteiro contemplando os principais temas de interesse da pesquisa, com foco na forma como a ABR se insere no contexto dos trabalhos da CGE/MG, à luz dos aportes teóricos do neoinstitucionalismo sociológico. Com o propósito de corrigir eventuais problemas de formulação do questionário e de validar os temas previstos no roteiro dos GFs, foram realizados dois pré-testes com servidores dos GF2 e GF3.

O levantamento de informações por meio dos GFs atendeu a dois propósitos principais. O primeiro consistiu em compreender como os servidores que executam auditorias estão lidando com a inovação representada pela ABR no cotidiano de trabalho, como ocorreu a preparação técnica para o desempenho da atividade e quais as condições operacionais proporcionadas pela CGE/MG para sua realização. O segundo remete ao levantamento da percepção dos auditores sobre a efetividade da ABR, mais especificamente se sua realização se revela útil no exercício da função de auditoria ou apenas reflete o cumprimento formal de normativos organizacionais.

As informações coletadas foram posteriormente sistematizadas e analisadas com base em categorias analíticas aderentes ao referencial teórico. As referidas categorias envolvem as condições institucionais para a aplicação da ABR no órgão, os valores e crenças internas sobre a metodologia, sua legitimação como instrumento de auditoria, a pressão externa por sua adoção e o caráter cerimonial, ou não, de sua execução.

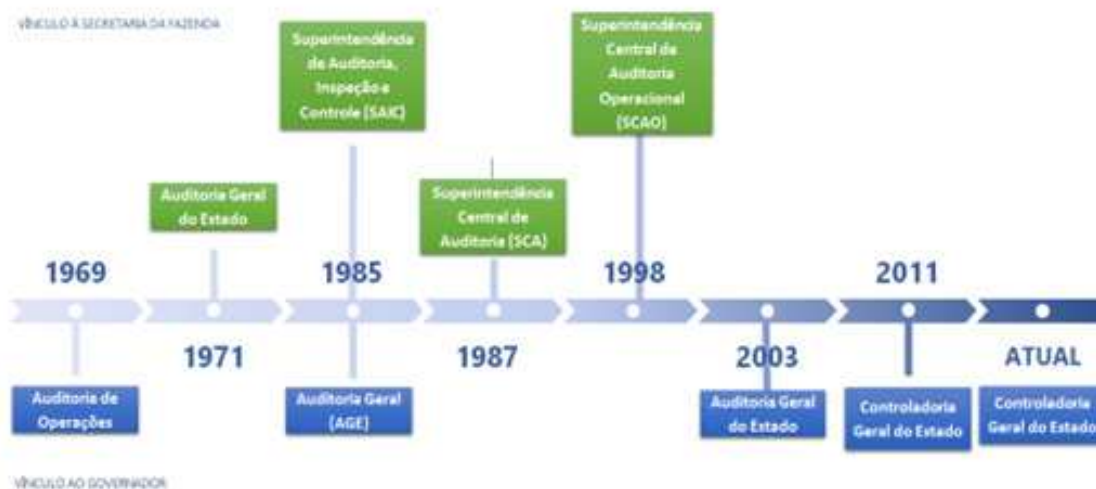
5. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os resultados e sua discussão desdobram-se em duas vertentes principais, que se complementam. A primeira trata da estruturação da CGE/MG, com ênfase na atividade de auditoria. A segunda aborda a percepção dos auditores acerca da adoção da ABR pelo órgão.

5.1 A CGE/MG e a função de auditoria

A origem da CGE/MG remonta ao ano de 1969, com a criação da Auditoria de Operações, vinculada diretamente ao governador do Estado. A Figura 1 sintetiza o histórico da estruturação do órgão, de sua criação aos dias atuais.

Figura 1 – Síntese histórica da formação da CGE/MG



Fonte: os autores.

As mudanças institucionais na trajetória da CGE/MG foram marcadas pelos vínculos ao governador e à Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) até 2003, quando se tornou um órgão autônomo, sob a denominação de Auditoria-Geral do Estado. Junto com a autonomia, o órgão teve alargadas suas atribuições, com a assunção de outras funções além da auditoria, como a correição. Sua atuação foi caracterizada pela orientação voltada para fiscalização com foco na identificação de irregularidades, com traços punitivistas, em linha com o direcionamento de priorização da conformidade em detrimento da prevenção, comum aos órgãos de controle do país, como pondera Pettit (1997).

Isso é corroborado, ainda, pelo relato da entrevista feita nesta pesquisa:

a Auditoria-Geral criada em 2003, atualmente Controladoria, herdou-se uma carga cultural muito forte dos fiscais da fazenda, voltadas para a conformidade legal e regulatória. Recomendações muito repetitivas de poucos resultados.

Para o desempenho das atividades de auditoria foi estruturada no órgão, em 2011, uma unidade técnica com status de subsecretaria, originalmente denominada de Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão, renomeada como Auditoria Geral (AUGE) pela Lei nº 22.257/2016. A relevância do papel da AUGE é destacada pela entrevistada:

a Auditoria geral tem um papel de órgão central na condução da auditoria interna governamental assim estabeleceu normas de planejamento, tanto do plano anual, como de cada auditoria interna no âmbito do Poder Executivo.

Ao lado da AUGE, que atua como órgão central da auditoria, a CGE/MG conta com as Controladorias Setoriais e Seccionais para a execução da atividade nos órgãos da



administração direta e indireta do estado. Além do trabalho de auditoria, essas unidades descentralizadas desempenham também outras funções de competência do órgão, como a correição.

O atual corpo funcional da CGE/MG é composto por 583 servidores, dos quais 218 atuam em atividades de auditoria, distribuídos por unidade administrativa conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Quantitativo de servidores da CGE/MG da área de auditoria, por unidade administrativa, em 2022

Unidade Administrativa	Quantitativo de Servidores	Representatividade
Auditoria-Geral	48	22%
Controladorias Setoriais	80	37%
Controladorias Seccionais	90	41%
Total	218	100%

Fonte: dados da Auditoria-Geral/CGE e Assessoria de Harmonização das Controladorias Setoriais e Seccionais de julho 2022.

Conforme dados da Tabela 1, a maioria dos servidores que executam auditoria atua nas Controladorias Setoriais e Seccionais. A formação desse quadro funcional de auditoria nas unidades descentralizadas é abordada pela entrevistada:

as unidades de auditorias setoriais foram estruturadas tecnicamente com corpo técnico constituído a partir de servidores dos próprios órgãos/entidades, por aqueles servidores que tinham mais habilidade e conhecimento na área de auditoria.

A entrevistada aponta também as limitações técnicas em auditoria desses servidores:

é, infelizmente, essas pessoas tecnicamente não tinham formação e conhecimento na parte de auditoria, mas houve também um esforço muito grande da Auditoria Geral até 2010 da capacitação dessas pessoas, e no início de 2015 também.

De acordo com relato feito pela entrevistada, os servidores que vieram a compor inicialmente os quadros técnicos das Controladorias Setoriais e Seccionais pertenciam, geralmente, aos órgãos e entidades em que atuavam. Não se tratava, portanto, de auditores de carreira e não dispunham de conhecimento técnico na área. Essa situação ainda persiste, uma vez que somente 23% dos servidores que atuam na área de auditoria nas referidas unidades são da carreira de auditor da CGE/MG.



Como unidade técnica de auditoria da CGE/MG, a AUGÉ, que é formada predominantemente por auditores de carreira – 85% do total –, tem o papel de supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito da administração estadual, de acordo com o Decreto nº 47.774/2019. Suas funções são desempenhadas por intermédio de quatro Superintendências e de 10 Diretorias, as quais podem atuar de forma transversal com as Controladorias Setoriais e Seccionais.

No tocante à produção de normativas sobre auditoria na CGE/MG, observa-se a incidência de isomorfismos, especialmente com a CGU, na linha da compatibilização das características das organizações com o ambiente em que se inserem, conforme proposição de DiMaggio e Powell (1983). Essa normatização reflete, mais recentemente, a influência de normas internacionais, como relata a entrevistada:

a evolução das unidades de auditoria interna espelhou-se muito na Controladoria Geral da União. Em 2015, houve a iniciativa no sentido de aprofundar mais nas normas internacionais, de modo a aderir essas normas, e estabelecer um mesmo padrão de todos os auditores do mundo.

O teor dos normativos de auditoria emitidos pela CGE/MG pautou-se, até 2018, fundamentalmente por orientações gerais de auditoria e, em alguns casos, de auditorias específicas relacionadas às Controladorias Setoriais e Seccionais. As características das auditorias eram predominantemente de conformidade, embora houvesse também trabalhos voltados à avaliação de programas públicos, refletindo a influência do TCU, de acordo com a entrevistada:

ocorreu uma incorporação de uma metodologia do Tribunal de Contas da União, que trouxe outro viés, outra cara para auditoria na época, que foi a avaliação de programas de governo. [No entanto], os trabalhos eram mais voltados para a parte de conformidade e a parte de auditorias especiais de apuração de denúncias.

Em 2018, a Resolução nº 19/2018 padronizou a atuação da AUGÉ e das Controladorias Setoriais e Seccionais. Contudo, a implementação de planejamento anual para todas as unidades de auditoria ocorreu apenas em 2020, com a edição da Resolução nº 24/2020, que criou o Plano Anual de Auditoria Interna (Paint), conforme relato da entrevistada:

desde 2018, o órgão central se equiparou às unidades setoriais de auditoria. Temos que fazer planejamento anual, temos que fazer toda aquela avaliação para estabelecermos as nossas ações, temos que cumprir as nossas metas do ano.

Os trabalhos de auditoria desenvolvidos pelas unidades de auditoria da CGE/MG no período 2008-2021 são apresentados na Tabela 2.



Tabela 2 – Quantitativo de documentos de Auditoria emitidos pela CGE/MG, por unidade administrativa, de 2008 a 2021

Ano	Quantitativo de produtos ⁶ de auditoria do Órgão Central	Percentual	Quantitativo de produtos de auditoria das Unidades Descentralizadas	Percentual	Total
2008	22	9%	211	91%	233
2009	273	8%	3046	92%	3319
2010	74	3%	2454	97%	2528
2011	80	3%	2646	97%	2726
2012	61	1%	4274	99%	4335
2013	50	1%	4556	99%	4606
2014	53	2%	2287	98%	2340
2015	41	3%	1313	97%	1354
2016	50	5%	969	95%	1019
2017	46	5%	875	95%	921
2018	41	5%	807	95%	848
2019	103	16%	558	84%	661
2020	136	19%	573	81%	709
2021	161	24%	516	76%	677

Fonte: dados extraídos dos sistemas informatizados de auditoria da CGE/MG.

Há uma nítida concentração da produção de auditorias nas Controladorias Setoriais e Seccionais, com representatividade superior a 90% do total no período que vai até o ano de 2018. Mais recentemente, observa-se um crescimento da representatividade das auditorias realizadas pela AUGÉ, que alcançou 24% do total em 2021.

Quanto à ABR, inicialmente a CGE/MG adotou e incorporou as diretrizes e orientações da CGU, sem um procedimento próprio, o que somente veio a acontecer em 2021. Além da própria CGU, que foi uma referência mimética sobre a gestão de riscos nas auditorias, outras referências sobre o assunto consideradas pelo órgão remetem ao TCU e ao TCE/MG.

6 Considerados os produtos de Auditoria aprovados: Nota Técnica, Relatório de Auditoria, Relatório Parcial de Auditoria, Relatório de Programas Governamentais e Carta de Recomendação.

Além do mimetismo, registra-se também um componente coercitivo na normatização sobre gestão de riscos em auditoria no âmbito da CGE/MG, representada pela Decisão Normativa nº 2/2016, expedida pelo TCE/MG. A partir da referida decisão normativa, a CGE/MG viu-se impelida a adotar internamente decisões estratégicas para inserir, em seus planejamentos anuais, a realização de trabalhos com foco em risco.

Outras influências externas acerca da ABR advêm de entidades representativas dos órgãos de controle interno, como o IIA Brasil e o CONACI. No caso do CONACI, foram definidas as diretrizes⁷ para o controle interno no setor público, nas quais os riscos são peças fundamentais para as auditorias. Destaca-se sua já mencionada Resolução nº 7/2019, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da CGU como referencial técnico para os órgãos de controle interno.

O quantitativo de auditorias com foco em riscos elaboradas pela CGE/MG, no período 2019-2021, por unidade de auditoria, pode ser visualizado na Tabela 3.

Tabela 3 – Quantitativo de Relatórios de Auditoria com objeto em riscos da CGE/MG, por unidade administrativa, de 2019-2021

Ano	Auditoria-Geral	% em relação ao total das auditorias	Controladorias Setoriais/Seccionais	% em relação ao total das auditorias
2019	9	9%	8	1%
2020	10	7%	13	2%
2021	17	11%	11	2%
Total	36	9%	32	2%

Fonte: Auditoria-Geral do Estado e Assessoria de Harmonização das Controladorias Setoriais e Seccionais.

Observa-se que houve, no período considerado, a execução de trabalhos de ABRs tanto na Auditoria-Geral quanto nas Controladorias Setoriais/Seccionais, ainda que, em ambas, o quantitativo tenha sido pouco expressivo. Além disso, cabe destacar que a maioria desses trabalhos foi classificada como consultoria, ou seja, como atividade de auditoria interna governamental, que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços correlatos fornecidos à alta administração. Contudo, mesmo diante dos números modestos concernentes aos trabalhos de auditoria com foco em riscos da CGE/MG, pondera-se que o pouco tempo transcorrido desde a edição do normativo do CONACI sobre o tema pode ter influenciado o resultado, uma vez que a aplicação da ABR requer prévia adequação técnica e operacional da organização para sua aplicação, a começar pela capacitação dos profissionais envolvidos no processo.

7 Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 2 out. 2023.



Reconhecendo essa necessidade, a CGE/MG adotou ações com vistas à capacitação de seu corpo de servidores relativa à ABR, conforme dados da Tabela 4.

Tabela 4 – Carga horária, servidores capacitados e quantitativo de capacitações em riscos promovidas pela CGE/MG de 2019-2021

Ano	Carga horária	Servidores capacitados	Quantidade de cursos
2019	252 horas	555	21
2020	86 horas	159	8
2021	115 horas	209	15
Total	453 horas	923	44

Fonte: dados extraídos do sistema CGE-Capacita.

No período, foram realizados 44 cursos – regra geral, de curta duração, com carga horária que não ultrapassa 12 horas/aula –, com uma média de cerca de 21 participantes por curso. O público-alvo não se restringiu ao corpo técnico da Controladoria; houve treinamento também para servidores dos órgãos e entidades da administração pública estadual que respondem por processos estratégicos.

O conjunto dos resultados apresentados indica que a mudança no modo de fazer auditoria, representada pela ABR, vem sendo ensaiada pela CGE/MG. Na atuação do órgão refletem-se as dificuldades técnicas e operacionais defrontadas com a adoção da nova ferramenta, havendo, ainda, uma forte predominância das auditorias com foco na identificação de irregularidades, como é usual no campo organizacional do controle interno brasileiro (Klein Jr., 2020; Fusco, 2023).

5.2 A percepção da equipe técnica da GGE/MG sobre a adoção da ABR pelo órgão

Para examinar a percepção dos servidores da CGE/MG acerca da adoção da ABR, foram consolidados os pontos mais relevantes levantados na discussão sobre o assunto feita pelos integrantes dos três grupos focais (GF), aglutinando-os nas cinco categorias analíticas descritas na seção dedicada à apresentação da metodologia.

O Quadro 2 refere-se à primeira categoria analítica, que trata das condições institucionais para execução da ABR na CGE/MG:



Quadro 2 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes às condições institucionais para a execução da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Condições institucionais para execução da ABR	GF1	Existem condições institucionais em certa medida, pois falta prática, e, para que a ABR seja feita, é necessária uma política gestão de riscos nas instituições auditadas, o que no governo estadual, não existe formalmente e nem prática. Embora os integrantes do grupo aleguem que se sentem preparados para fazer a ABR, que existe apoio da área específica da CGE/MG sobre ABR, há o entendimento de que as condições carecem de maturação e ainda são insuficientes, como por exemplo, em nível tecnológico.
	GF2	A área técnica da CGE/MG tem dado respaldo para as controladorias na realização de consultoria aos órgãos e entidades em gestão de riscos, porém a maioria dos integrantes não se sente preparada para fazer ABR. O grupo relata que ninguém fez ABR, ainda. Além da falta de conscientização das organizações sobre a gestão de riscos, a metodologia teria surgido antes da política de gestão de riscos ser implantada no estado.
	GF3	Uma parcela do grupo considera que a CGE/MG provê condições operacionais e tecnológicas para execução da ABR e também, proporciona capacitações para desempenhar a atividade, mas outros integrantes entendem que as condições não são suficientes, principalmente pelo fato de a ABR exigir muito conhecimento especializado. Ademais, existiria uma limitação de capacidade operacional para realizar as ABRs, sobretudo pelas demandas apuratórias e de fiscalização que são postas para as unidades de auditoria, e pela falta uma política de gestão de riscos de uma forma ampla no Estado.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três grupos confluem no sentido de apontar a existência de uma metodologia para os trabalhos de ABR na CGE/MG, que, até mesmo, contaria com o apoio técnico de uma Diretoria e de uma Superintendência especializadas da AUGÉ para sua execução, o que se faria por meio de atividades de capacitação. Apesar disso, afirmam que a metodologia e as capacitações ofertadas são insuficientes para garantir a aplicação do instrumento, o que exigiria um conhecimento mais aprofundado do tema, de que julgam não dispor. O conteúdo dos treinamentos ofertados pela CGE/MG supriria apenas um nível básico de conhecimento do assunto, ficando a cargo de cada servidor, individualmente, a realização de cursos mais avançados, caso tivesse interesse.

Outro ponto que dificultaria a realização das ABRs na CGE/MG, conforme os integrantes do GF3, remete às limitações da capacidade operacional das equipes de auditoria, em decorrência de seu comprometimento com a realização de trabalhos de caráter apuratório e fiscalizatório propostos nos planejamentos do órgão. Ao lado disso, para os integrantes dos três GFs



faltaria preparo dos gestores dos órgãos auditados para a temática, o que seria agravado pela ausência de uma política de gestão de riscos no âmbito do governo estadual. Os integrantes do GF1 chamaram a atenção também para o fato de não se ter ainda, na CGE/MG, uma ferramenta tecnológica de análise para sustentar a realização da ABR, apesar da existência de um sistema (e-Aud) capaz de gerenciar os trabalhos de auditoria.

O Quadro 3 descreve os principais aspectos referentes a valores e crenças dos servidores da CGE/MG sobre a ABR.

Quadro 3 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes a valores e crenças sobre a ABR

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Valores e crenças dos servidores sobre a ABR na CGE/MG	GF1	ABR está em um estágio incipiente na CGE/MG; os trabalhos de conformidade são preponderantes, vistos como mais importantes. Existe ainda receio na aplicação da ABR, por se tratar de um tema novo, de ser mais difícil sua execução e de o engajamento na sua realização não ser tão grande no aspecto individual e coletivo. Contudo, vislumbra-se a ABR como algo necessário para os órgãos de controle interno. Trata-se de uma mudança no modo de análise, que expõe mais o auditor e seu trabalho.
	GF2	A auditoria de conformidade é uma característica marcante, e a ABR veio como mais uma demanda a ser realizada, em um momento inicial, mas também como uma oportunidade. Houve uma imposição dos procedimentos com base em risco postos no sistema e-Aud, só que a ABR está distante de ser realizada de fato, principalmente em razão das outras atividades desempenhadas pelas Controladorias Setoriais e Seccionais e de percalços na execução da metodologia quando colocada em prática. Além disso, o engajamento das equipes e a motivação são vistos como baixos.
	GF3	Não existem diferenças entre a auditoria convencional e a ABR, simplesmente muda-se o objeto de análise que são os riscos, mas com um preparo técnico mais elaborado. É mais complexa e, portanto, existe mais dificuldade para sua execução. Além disso, tornou-se uma forma de estruturar atualmente a função de auditoria, independentemente do tipo de auditoria que é feita. Foi ressaltado que a experiência em ABR para a maioria dos servidores é incipiente. Exige-se maior maturidade para sua execução, mas a ABR otimiza tempo e recursos.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFs entendem que a ABR é complexa e difícil de ser executada, configurando-se como um desafio que ainda está em fase inicial de enfrentamento na CGE/MG. Outro ponto em comum aos GFs é o reconhecimento, de um lado, da importância da ABR, e, de outro, do avanço modesto de sua execução no órgão.



Para os integrantes dos GF1 e GF2, há um baixo engajamento das equipes na realização das ABRs, ao lado do reconhecimento da importância das auditorias de conformidade e de sua preponderância no cotidiano organizacional. Para os integrantes do GF2, a ABR veio como algo imposto e dissociado das condições técnicas e operacionais vivenciadas pelas Controladorias Setoriais e Seccionais, que têm de desempenhar múltiplas funções, além das auditorias. Em sentido distinto, os integrantes do GF3 veem a ABR como algo natural, cuja execução não difere muito da auditoria convencional. No entanto, como os integrantes dos demais GFs, eles entendem que a execução da ABR depende de um grau de maturidade institucional ainda não existente na CGE/MG, e muito menos nas organizações da administração pública estadual.

No Quadro 4, são registradas as percepções dos integrantes dos GFS acerca da legitimação interna da ABR na CGE/MG.

Quadro 4 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes à legitimação interna da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Legitimação da ABR na CGE/MG	GF1	Há um arcabouço normativo interno para execução da ABR, que teve origem por iniciativa de uma área de pesquisa e desenvolvimento que tratou do assunto. Além disso, a realização das capacitações feitas pela CGE/MG foi um referencial para difundir o assunto. Ainda existe pouca interação da ABR com os outros tipos de auditorias comumente executadas, mas isso é algo necessário.
	GF2	Existe uma metodologia desenvolvida pela CGE/MG com base no COSO para realizar uma ABR, todavia precisa ser aprimorada. A ABR necessitaria de uma política central de gestão de risco para o Poder Executivo estadual, por meio de normativo, como ocorreu na União. Realizam-se, ao invés de ABRs, consultorias de gestão de riscos pelas Controladorias Setoriais e Seccionais.
	GF3	A ABR estruturou-se na CGE/MG por instruções normativas e um Manual específico, bem como pelas capacitações sobre o assunto. Para além disso, houve uma participação direta da alta cúpula do órgão nos últimos anos para sua implantação, tanto pela Auditora-Geral quanto pelo Controlador Geral, que é um entusiasta do tema. Os trabalhos em ABR realizados pela área técnica da AUGÉ são pontos de referência.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFs reconhecem que foi instituída uma estrutura normativa interna sobre a ABR, com a formalização de uma metodologia para sua realização. No entanto, para os integrantes do GF2, tal metodologia, que teria sido inspirada naquela proposta pelo COSO, necessita de aprimoramentos.

Para os integrantes do GF3, a ABR foi disseminada internamente com as capacitações promovidas sobre o assunto. Consideram, no entanto, que a vontade e a decisão da alta cúpula



da CGE/MG se revelaram fundamentais para incentivar sua implementação e sua definição como uma diretriz técnica de auditoria. Já para os integrantes do GF2, as Controladorias Setoriais e Seccionais realizam consultoria em gestão de riscos para os órgãos e entidades da administração estadual, em vez de ABRs, o que refletiria, entre outros fatores, a inexistência por parte do governo estadual de uma política com vistas à sua aplicação.

O Quadro 5 apresenta os principais aspectos destacados pelos integrantes dos GFs referentes ao isomorfismo e às pressões internas e externas na adoção da ABR pela CGE/MG.

Quadro 5 – Principais aspectos destacados pelos integrantes dos Grupos Focais referentes ao isomorfismo e às pressões internas e externas na adoção da ABR na CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Isomorfismo e as pressões internas e externas sobre a ABR na CGE/MG	GF1	A ABR veio de fora para dentro, tendo a CGU como principal referência para sua formalização. Outra influência externa é advinda das normas internacionais, como as ISOs e o COSO, que tratam de questões mais gerais sobre o tema. Internamente, os riscos têm sido um mote nos trabalhos de auditoria como um todo, além de um assunto presente nas técnicas de auditoria realizadas.
	GF2	As normas internacionais são fatores que são preponderantes para a formatação da metodologia da CGE/MG.
	GF3	Houve uma mudança interna fomentada com a alteração do quadro de referência de auditoria com a influência externa, como o COSO e a ISO, a produção de documentação e a capacitação. Existe ainda o modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público desenvolvido pelo IIA com o apoio do Banco Central, que é um <i>framework</i> internacional adotado pela CGE/MG por iniciativa dos dirigentes e transmitido internamente para equipes de auditoria. Também ocorreu um pareamento de técnicas da CGE/MG com outras controladorias estaduais, CGU, ou até mesmo o TCU, e, inclusive, pares internacionais para trazer as melhores técnicas de auditoria para a AUGÉ.

Fonte: os autores.

Os integrantes dos três GFS afirmam que a construção da metodologia para a execução da ABR na CGE/MG teve influência determinante dos normativos internacionais, como o COSO e a ISO. Nesse sentido, os integrantes dos GF1 e GF2 ressaltam que ABR foi objeto de pressão normativa externa ao órgão. A CGU teve um papel de relevo no processo, segundo os integrantes do GF1, que veem o órgão como uma referência no tema. Cabe lembrar que o Manual de Auditoria da CGU foi adotado internamente em 2018, além de ter sido referendado pelo CONACI como um modelo a ser seguido pelos órgãos de controle interno.

Para os integrantes do GF3, o modelo de auditoria interna (IA-CM) para o setor público, desenvolvido pelo IIA, com o apoio do Banco Central, foi incorporado pela CGE/MG



por iniciativa de sua alta direção. O isomorfismo mimético também envolveu a busca de similaridade de técnicas de auditoria com as de outras controladorias estaduais, da CGU, do TCU e, até, de entidades internacionais.

Por fim, o Quadro 6 apresenta os principais aspectos abordados pelos integrantes dos GFs referentes ao cerimonialismo na adoção da ABR pela CGE/MG.

Quadro 6 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais referentes ao cerimonialismo na adoção da ABR pela CGE/MG

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Adoção da ABR é cerimonial na CGE/MG	GF1	Uma parcela considerável do grupo focal não fez nenhum trabalho de ABR, e a conhece somente na teoria, por intermédio de capacitações. Sobre os resultados da ABR, os integrantes entendem que é factível alcançar os resultados esperados, sobretudo para os gestores, mas com dificuldades de mensuração objetiva dos seus benefícios, o que representa um grande desafio para auditoria.
	GF2	Os integrantes do grupo não se sentem preparados para executar a ABR e não concluíram nenhum trabalho com tal característica, mas apenas realizaram consultoria em gestão de riscos. Existiria certa imposição da CGE/MG para realizar ABR e nem sempre a gestão de riscos é uma prioridade dos auditados. Faltaria amadurecimento institucional sobre o tema. Contudo, os resultados dos trabalhos realizados em consultoria de gestão de riscos foram considerados positivos e teriam atingido seu propósito.
	GF3	Para os integrantes, a ABR, com o tempo, será absorvida pelos outros tipos de auditoria quando os riscos forem realmente incorporados no âmbito das auditorias. Porém, isso ainda estaria distante de ocorrer, uma vez que a equipe de auditoria atua em consultoria para realização da gestão de riscos, estando sobrecarregada, e considerando que esse papel seja da gestão, que, no entanto, é pouco engajada na iniciativa. Os resultados de ABR são vistos como relevantes, todavia dependem de vários fatores para serem alcançados: do auditor que fez o trabalho e do gestor que compreendeu seu papel na gestão de risco. Os benefícios de um trabalho de auditoria ainda não seriam devidamente percebidos na CGE/MG, além de muitas vezes tratar-se de resultados intangíveis.

Fonte: os autores.

Para os integrantes dos três GFs, a aplicação da ABR representa um processo ainda em construção na CGE/MG, com uma estrutura normativa constituída e endosso dos dirigentes do órgão, revestindo-se de muitos aspectos cerimoniais. Os integrantes do GF2 ressaltam que, especialmente nas Controladorias Setoriais e Seccionais, não houve a conclusão de nenhuma ABR. Ademais, relataram que não se sentem preparados para o desempenho da atividade, compartilhando um sentimento de imposição por parte do órgão quanto à sua realização, o que estaria gerando incômodo.



Outro aspecto, mencionado pelos integrantes do GF2, é não estar a gestão de riscos entre as prioridades nos órgãos e entidades da administração estadual, faltando, portanto, amadurecimento institucional sobre o tema. Esse fato faz com que nas Controladorias Setoriais de Seccionais se realizem consultorias em gestão de riscos, em vez de ABRs, como mencionado anteriormente. Por sua vez, a maioria dos integrantes do GF1 conhece o assunto somente em teoria, não tendo feito nenhuma ABR até então. Destacou-se, ainda, no referido GF, que a objetividade dos resultados de uma ABR é um desafio a ser enfrentado pela CGE/MG, uma vez que a mensuração de resultados é algo considerado necessário, mas há imensas dificuldades para ser colocado em prática.

Em síntese, os integrantes dos três GFs afirmam que a ABR é uma ferramenta de auditoria recentemente inserida no ambiente organizacional do setor público e, como tal, de implementação ainda incipiente. Nesse sentido, os integrantes do GF3 chamam a atenção para o fato de serem necessários vários condicionantes para a realização de uma ABR, de caráter humano, técnico, tecnológico e organizacional, que não encontram necessariamente ressonância na CGE/MG. O cerimonialismo em relação à prática da ABR pode ser associado à sobrecarga de trabalho decorrente da execução dos outros tipos de auditoria, como a de conformidade, que limitaria a capacidade operacional da equipe de auditores na assunção de novas atividades.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa empírica realizada no âmbito da CGE/MG amparou-se no aporte teórico da vertente interpretativa do neoinstitucionalismo sociológico, segundo a qual as organizações funcionam mediante a incorporação de orientações previamente definidas e racionalizadas postas no ambiente em que operam, as quais contribuem para a legitimação de suas atividades e para sua sobrevivência na área em que atuam (Fonseca; Machado-da-Silva, 2002).

A ABR foi adotada recentemente na CGE/MG, por decisão de sua alta direção, refletindo a influência de fatores externos associados ao ambiente organizacional no qual o órgão se inscreve. Nesse processo, observa-se a presença de elementos de conotação isomórfica, de natureza coercitiva, normativa e mimética. Na dimensão coercitiva, destaca-se o papel do TCE/MG que, por meio da Decisão Normativa nº 2/2016, impeliu o órgão a inserir, em sua atividade planejadora anual, a realização de auditorias com foco em riscos. Na dimensão normativa, cabe citar o papel desempenhado por entidades como o IIA Brasil e o CONACI, que expediram diretrizes e recomendações para os órgãos de controle interno do setor público, nas quais a gestão de riscos é tratada como elemento fundamental para a atividade de auditoria. Por fim, na dimensão mimética, a CGU aparece em posição proeminente, à medida que suas orientações técnicas para o exercício das atividades de auditoria serviram de referência para a normatização dos trabalhos de ABR por outros órgãos de controle interno, entre os quais a CGE/MG.

Ao lado do isomorfismo, a atividade de auditoria desenvolvida sob a perspectiva da gestão de riscos pela CGE/MG reveste-se de características cerimoniais, consoante a percepção dos auditores que participaram dos GFs organizados pela pesquisa, a qual é reforçada por alguns aspectos que apontam na mesma direção. O primeiro aspecto a destacar está



relacionado com a baixa representatividade dos trabalhos de ABR no conjunto de auditorias realizadas pelo órgão, em que predominam, marcadamente, as auditorias de conformidade. O segundo refere-se ao fato de a ABR ser implementada pelo órgão desconectada de um aspecto visto como requisito à sua efetividade: a existência de uma política de gestão de riscos por parte da administração pública estadual. O terceiro, e mais importante: a insuficiência de conhecimento técnico dos auditores referente à nova modalidade de auditoria, à qual se somam limitações de capacidade operacional do órgão, levando a um relativo descompromisso interno com sua implementação.

Assim, embora a CGE/MG disponha de normativos e de diretrizes para a execução da ABR, sua efetiva incorporação às práticas de auditoria do órgão enfrenta desafios importantes, como tende a ocorrer com qualquer inovação organizacional de natureza complexa. Nesse contexto, uma estratégia seguida pelo órgão para lidar com as dificuldades que se interpõem à aplicação da ABR consiste na prestação de consultoria referente à temática, que pode, ao mesmo tempo, servir como estímulo à prática da gestão de riscos por parte da administração pública estadual e favorecer o aprendizado interno na aplicação do instrumento.

Por fim, com o intuito de ampliar a produção de conhecimento acerca da temática abordada, sugere-se a realização de trabalhos que possam dialogar com esta pesquisa. Nesse sentido, propõe-se o desenvolvimento de estudos similares em órgãos de controle interno de outras unidades da federação, ensejando bases comparativas com a CGE/MG. Outra sugestão remete ao exame da percepção dos gestores dos órgãos auditados sobre a ABR e sua contribuição para o incremento da eficácia e da eficiência na implementação de políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS; INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. **ABNT NBR ISO 31000**: gestão de riscos – princípios e diretrizes. Rio de Janeiro; ABNT; ISO 2009.

BENLI, Vahit Ferhan; CELAYIR, Duygu. Risk based internal auditing and risk assessment process. **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, Reino Unido, v. 2, n. 7, p. 1-16, set. 2014.

BLACK, Julia. The emergence of risk-based regulation and the new public risk management in the United Kingdom. **Public Law**, [s. l.], p. 510-549, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023].

BRASIL. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2001.



BRASIL. Conselho Nacional de Controle Interno. **Resolução CONACI nº 007/2019**. Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno. Brasília: CONACI, 2019.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: TCU, Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria operacional**. 4. ed. Brasília: TCU, Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex), 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. CARVALHO NETO, Antonio Alves de (coord.). Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade do Minho, Braga, Portugal, 2007.

CARLSSON-WALL, Martin; Kraus, Kalle; Meidell, Anita; Tran, Patrik. Managing risk in the public sector: the interaction between vernacular and formal risk management systems. **Financial Accountability and Management**, [s. l.], v. 35, n. 1, p. 3-19, fev. 2017. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12179>. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/faam.12179>. Acesso em: 5 mar. 2023.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; LOPES, F. The structuring of the organizational field of theaters and museums in the south of Brazil. *In*: European Group for Organization Studies Colloquium (EGOS), 17., 2001, Lyon, França. [**Anais...**]. França, 2001.

CICCO, Francesco de. **Por que sua organização deve implementar a ABR – Auditoria Baseada em Riscos**. São Paulo: QSP, mar. 2010. Disponível em: http://www.qsp.org.br/pdf/implemente_abr.pdf. Acesso em: 30 nov. 2023.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management: integrated framework**. Jersey City: Coso, 2004.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada**. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e Pricewaterhouse Coopers Governance, Risk and Compliance. Estados Unidos da América: Coso, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION COSO. **Enterprise Risk Management: Align Risk with Strategy and Performance**. Coso, 2016. Disponível em: <https://www.coso.org/enterprise-risk-management>. Acesso em: 03 dez. 2023.



DANTAS, José Alves; CHAVES, Simone Teixeira; SILVA, Michela Rodrigues; CARVALHO, Roberto Pires. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela CVM: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 7, n. 2, p. 45-64, jun. 2011.

DEANGELO, Linda Elizabeth. Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics**, [s. l.], v. 3, n. 3, p. 183-199, dez. 1981.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. Introduction. In: DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. (ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 1-38.

FILGUEIRAS, Fernando. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. In: **Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas**. PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). Brasília: Ipea-Enap, 2018. p. 355-381

FONSECA, Valéria Silva da. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; CARVALHO, Cristina Amélia (org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003. p. 47-66.

FONSECA, Valéria S. da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, Bahia, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez. 2002.

FUSCO, Cláudia Costa de Araújo. **Atividade de auditoria interna governamental baseada em riscos: análise da institucionalização na área pública**. 2023. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Belo Horizonte, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2023.

GRIFFITHS, Phil. **Risk-based auditing**. Londres; Nova York: Routledge, 2005.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. Political science and the three new institutionalisms. **Political studies**, [s. l.], v. 44, n. 5, p. 936-957, 1996.

HILL, Stephen; DINSDALE, Geoff. Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público. Tradução: Luís Marcos B. L. de Vasconcelos. **Cadernos ENAP**, 23. Brasília: Escola Nacional de Administração Pública, 2003.

KLEIN JUNIOR, Vitor Hugo. Gestão de riscos no Setor Público brasileiro: uma nova lógica de accountability? **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, p. 1-12, jul. 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/163964>. Acesso em: 15 nov. 2023.



MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, The University of Chicago Press, v. 83, n. 2, p. 340-363, set. 1977.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. In: DiMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. (ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 47.774, de 03 de dezembro de 2019**. Dispõe sobre a estrutura orgânica da Controladoria-Geral do Estado. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, [2023].

MINAS GERAIS. **Instrução Normativa CGE/AUGE nº 4/2020**. Estabelece as orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual. Aprovada pela Resolução CGE nº 24, de 17 de julho 2020. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2020.

MINAS GERAIS. **Lei nº 22.257, de 27 de julho de 2016**. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado e dá outras providências. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2016.

MINAS GERAIS. **Lei Delegada nº 92, de 29 de janeiro de 2003**. Dispõe sobre o Sistema Estadual de Auditoria Interna, reestrutura a Auditoria Geral do Estado e dá outras providências. [Revogada]. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa de Minas Gerais, 2003.

MINAS GERAIS. **Resolução CGE nº 019, 25 de julho de 2018**. Dispõe sobre os procedimentos de auditoria para as ações de controle da Controladoria-Geral do Estado. [Revogada]. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2018.

MINAS GERAIS. **Resolução CGE nº 24, 17 de julho de 2020**. Aprova Instrução Normativa, para fins de orientações técnicas ao desempenho das ações de Auditoria Interna Governamental desenvolvidas no âmbito do Poder Executivo Estadual. Belo Horizonte: Controladoria-Geral do Estado, 2020.

NUNES, Naiara Taise Sousa; MOTA, Samuel Cavalcante; CABRAL, Augusto César de Aquino; SANTOS, Sandra Maria dos. A produção científica brasileira sobre gestão de riscos no setor público: uma análise bibliométrica. **Revista do Serviço Público (RSP)**, Brasília, v. 71, n. 4, p. 887-920, out./dez. 2020.

PECI, Alketa. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos Ebape.br**, Rio de Janeiro, v. 4, p. 1-12, 2006.

PETTIT, Philip. **Republicanism: a theory of freedom and government**. Nova York: Oxford University Press, 1997. Parte II, p. 129-270.

POWER, Michael. **Organizing Uncertainty**: designing a world of risk management. Oxford University Press, 2007.

POWER, Michael; SCHEYTT, Tobias; SOIN, Kim; SAHLIN, Kerstin. Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. **Organization studies**, [s. l.], v. 30, n. 2-3, p. 301-324, 2009.

RODRIGUES, Rubens Carlos. Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matriz de Risco. **RAGC**, Monte Carmelo, v. 7, n. 30, p. 96-112, maio 2019.

SALEHI, Mahdi; KHATIRI, Mohammad. A study of risk based auditing barriers: some iranian evidence. **African journal of business management**, [s. l.], v. 5, n. 10, p. 3923-3934, abr. 2011.

SCOTT, W. Richard. Introduction: from technology to environment. In: SCOTT, W. Richard; MEYER, John W. **Organizational environments**: ritual and rationality. Beverly Hills: Sage, 1983. p. 13-17.

SELZNICK, Philip. **A liderança na administração**: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

SELZNICK, Phillip. **Leadership in administration**: a sociological interpretation. Berkeley: University of California Press, 1957.

SOUZA, Flávio Sergio Rezende Nunes de; BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo; CUNHA, Armando Santos Moreira da; SALES, Patrick Del Bosco de. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 59-78, jan./fev. 2020.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União**: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo brasileiro. São Paulo: Fundação Konrad-Adenauer Stiftung, 2000.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**: overview and application guide. Altamonte Springs: IIA, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Decisão Normativa nº 02/2016**. Aprova as "Orientações sobre Controle Interno", aplicáveis aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais e dos seus Municípios e dá outras providências. Belo Horizonte: TCE-MG, 2016.

UNITED KINGDOM. **The Orange Book**: management of risk – principles and concepts. Londres: UK Government, 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6453acadc33b460012f5e6b8/HMT_Orange_Book_May_2023.pdf. Acesso em: 5 jul. 2023.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.