



FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO  
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO  
Programa de Mestrado em Administração Pública

Thiago Alves Machado

O CONTROLE INTERNO SOB A PERSPECTIVA DA GESTÃO DE RISCOS:  
MITO OU CERIMÔNIA INSTITUCIONAL?

Belo Horizonte  
2023

Thiago Alves Machado

O CONTROLE INTERNO SOB A PERSPECTIVA DA GESTÃO DE RISCOS:  
MITO OU CERIMÔNIA INSTITUCIONAL?

Dissertação de Mestrado 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: Professor Doutor Ricardo Carneiro

Belo Horizonte  
2023

M149c Machado, Thiago Alves.  
O controle interno sob a perspectiva da gestão de riscos: mito ou cerimônia institucional? [manuscrito] / Thiago Alves Machado. – 2023. [08], 134 f. : il.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2023.

Orientador: Professor Doutor Ricardo Carneiro

Bibliografia: f. 117-130

1. Administração Pública - Controle - Minas Gerais. 2. Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG). 3. Administração de Risco - Minas Gerais. I. Carneiro, Ricardo. III. Título.

CDU 351.91:657.63 (815.1)

## ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ESTADO, INSTITUIÇÕES E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS  
TURMA M-2021/2023

Aos vinte e sete de março de dois mil e vinte e três, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada “O controle interno sob a perspectiva da gestão de riscos: mito ou cerimônia institucional?”, elaborada por **THIAGO ALVES MACHADO**, 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, da Fundação João Pinheiro. Após a apresentação do trabalho, o mestrando foi arguido pelos membros da Comissão Examinadora composta pelos professores: Doutor Ricardo Carneiro (FJP), - Orientador, Doutor Luís Felipe Zilli do Nascimento (FJP) – Avaliador e Marcus Vinícius de Azevedo Braga – IESC (UFRJ) - 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 Ricardo Carneiro (FJP)- Orientador

  
Doutor Luís Felipe Zilli do Nascimento (FJP) – Avaliador

  
Marcus Vinícius de Azevedo Braga – IESC (UFRJ) - Avaliador

## AGRADECIMENTOS

Minha sensação de gratidão por esta etapa cumprida na minha trajetória acadêmica é notória e arrebatadora, portanto, não sei se é possível expressar em palavras, os meus sentimentos neste momento.

Mas de qualquer forma, preciso mencionar pessoas fundamentais no transcorrer deste caminho. Em primeiro lugar à Deus por me abençoar e iluminar os momentos de dúvidas e desamino que porventura, ocorreram. A minha querida família, especialmente, a minha amada esposa Luciana pelo carinho e compreensão, e a minha filha Mariana, que tanto me inspira, no caminho dos estudos, pois ela tem um compromisso muito sério e meigo com as questões escolares. A minha mãe sempre feliz e realizada em ver seus filhos, podendo seguir o caminho da ciência e dedicados aos livros, uma das suas grandes paixões. Ao meu pai, que me deu todas as condições e incentivos para buscar na escola, as minhas conquistas. Aos meu avó Benjamim (*In memoriam*) ávido pelo conhecimento adquirido, e ainda, pelo amor transmitido pelas minhas avós Neli e Auxiliadora, vindo lá do céu.

Não posso deixar de citar meus colegas da CGE/MG que tanto colaboraram para a realização da pesquisa em todos os sentidos, tanto na coleta dos dados como nas contribuições dos grupos focais. E tenho que mencionar da CGE/MG, especialmente, a Luciana, líder e “chefa” que sempre me inspirou, e o Rodrigo Fontenelle pela autorização para fazer o Mestrado, e também, por colaborar com meu projeto e por poder usufruir do seu livro sobre gestão de riscos no setor público.

Enfim, gostaria de agradecer a minha banca pelas notáveis trocas de experiências, tanto na qualificação como na defesa da dissertação, então gostaria de registrar que o Professor Zilli e o Professor Marcus Vinicius Braga foram fundamentais para a produção deste trabalho. E ao final, muito obrigado a minha turma do Mestrado 2021-2023 da FJP pelo apoio mútuo de todos (as), e também aos professores da Fundação. E claro minha eterna gratidão e admiração ao meu orientador, uma referência para mim de Professor, Ricardo Carneiro, pela sua paciência, sabedoria, gentileza e pela forma leve e educada de ensinar e direcionar seus alunos, e foi um privilégio enorme ter sido orientado pelo professor, eu não poderia ter feito uma escolha melhor.

## RESUMO

O trabalho discute como os órgãos de controle interno do setor público estão lidando com a aplicação da auditoria baseada em riscos (ABR). Esse tipo de auditoria está na ordem do dia para órgãos de expressão da área de controle, como o Tribunal de Contas da União (TCU) e a Controladoria-Geral da União (CGU), além de ser uma iniciativa estimulada por instituições de auditoria reconhecidas internacionalmente. O objetivo da análise consiste em buscar elementos com o intuito de verificar se a implantação da ABR tem se dado de forma cerimonial ou não. Para tanto, utiliza-se, como referência analítica, a adoção do instrumento pela Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE/MG). O estudo realizado tem como principal lente teórica o neoinstitucionalismo sociológico, em especial os conceitos de isomorfismo e de mito e cerimônia. A pesquisa apoiou-se em levantamentos bibliográficos e documentais, além de análise da percepção institucional da ABR no órgão por meio da formação de grupos focais, constituídos por técnicos e gestores que atuam na área de auditoria, e de entrevista com a chefia da Auditoria-Geral do Estado. Como resultado, observou-se que existe uma metodologia em ABR institucionalizada, com um regramento posto, marcada notadamente por influências internas da alta direção da CGE/MG e de fatores externos como normas internacionais e de órgãos como a CGU e o TCU. Contudo, a ABR não é uma atividade realizada de fato na CGE/MG, uma vez o seu processo de institucionalização é recente, estruturado a partir de 2018, e que as ABRs executadas ainda são exceções, com uma baixa representatividade, uma vez que predominam as auditorias com característica de conformidade. Por fim, a pesquisa demonstrou uma dificuldade de assimilação da ABR pelos operadores de auditoria do ponto de vista de compreensão e de conhecimento desse tipo de auditoria, e indicou, também, pelo estudo de caso, que o ambiente da administração pública ainda não é favorável para a realização de ABRs. Assim, pode-se dizer que apesar da constatação, em certa medida, uma ABR pode ser institucionalizada por elementos de legitimação com características isomórficas, mas na prática a ABR aponta para uma adoção cerimonial do instrumento pelo sistema de controle interno.

**Palavras chaves:** Sistema de controle interno, administração pública, auditoria interna, auditoria baseada em riscos, neoinstitucionalismo, CGE/MG.

## ABSTRACT

The work discusses how internal control bodies in the public sector are dealing with the application of risk-based auditing (RBA). This type of audit is the order of the day for the control area's expressive bodies, such as the Federal Audit Court (TCU) and the Office of the Comptroller General (CGU), besides being an initiative encouraged by internationally recognized audit institutions. The objective of the analysis is to seek elements in order to verify whether the implementation of ABR has been done in a ceremonial way or not. To this end, the adoption of the instrument by the Office of the Comptroller General of the State of Minas Gerais (CGE/MG) is used as an analytical reference. The main theoretical lens of the study is sociological neo-institutionalism, especially the concepts of isomorphism, myth and ceremony. The research was based on bibliographic and documental surveys, in addition to the analysis of the institutional perception of ABR in the body through the formation of focus groups, consisting of technicians and managers who work in the audit area, and interviews with the head of the State Audit Department. As a result, it was observed that there is an institutionalized ABR methodology, with a set of rules, marked notably by internal influences from CGE/MG's top management and external factors such as international norms and from agencies such as CGU and TCU. However, ABR is not an activity actually performed at CGE/MG, since its institutionalization process is recent, structured as of 2018, and that the ABRs performed are still exceptions, with a low representativeness, since audits with a compliance characteristic predominate. Finally, the research demonstrated a difficulty of assimilation of ABR by audit operators from the point of view of understanding and knowledge of this type of audit, and also indicated, by the case study, that the public administration environment is not yet favorable for performing ABRs. Thus, it can be said that despite the finding, to some extent, an ABR can be institutionalized by legitimation elements with isomorphic characteristics, but in practice the ABR points to a ceremonial adoption of the instrument by the internal control system.

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

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Componentes para gerenciar riscos na ótica da ISO 31000/2018.....	39
Figura 2 – Matriz Tridimensional da Estrutura conceitual de análise de riscos.....	40
Figura 3 – Modelo de gestão de riscos alinhado com estratégia e desempenho.....	41
Figura 4 – Modelo de Gestão de Riscos do Orange Book.....	42
Figura 5 – Atividades relativas à gestão de riscos desempenhadas .....	49
Figura 6 – Diagrama conceitual de auditoria.....	63
Figura 7 – Vertentes da auditoria na gestão pública.....	65
Figura 8 – Diagrama das principais dimensões de desempenho da auditoria operacional.....	66
Figura 9 – Resumo dos tipos de Auditorias governamentais do setor pública.....	68
Figura 10 – Trajetória das mudanças na forma de fazer auditoria (Paradigmas da Auditoria Atual) .....	72
Figura 11 – Síntese histórica da formação da CGE/MG.....	80
Figura 12 – Organogramas da CGE/MG de 2003 a 2019.....	84

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1 – Histórico sobre normativos de controle no Brasil.....	55
Quadro 2 – Tipos de Auditoria.....	64
Quadro 3 – Perfil dos Grupos Focais.....	78
Quadro 4 – Levantamento histórico das Instruções de Serviço sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.....	87
Quadro 5 – Levantamento histórico das Resoluções sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.....	89
Quadro 6 – Levantamento histórico das Instruções Normativas sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.....	90
Quadro 7 – Normativos de auditoria da CGE/MG sob a perspectiva dos riscos.....	97
Quadro 8 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica condições institucionais.....	103
Quadro 9 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica valores e crenças.....	105
Quadro 10 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica legitimação.....	106
Quadro 11 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica isomorfismo e as pressões internas e externas.....	108
Quadro 12 – Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica adoção cerimonial.....	109
Tabela 1– Quantitativo de servidores da CGE/MG da área de auditoria.....	85
Tabela 2– Quantitativo de documentos de Auditoria emitidos pela CGE/MG de 2008 a 2021.....	93
Tabela 3– Levantamento de Relatórios de Auditoria com objeto em riscos da CGE/MG, de 2019-2021.....	100
Tabela 4 – Dados sobre as capacitações em riscos promovidas pela CGE/MG de 2019-2021.....	101

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABR Auditoria Baseada em Riscos  
AUGE Auditoria-Geral do Estado  
CEMG Constituição Estadual de Minas Gerais  
CF Constituição Federal  
CGE/MG Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais  
CGU Controladoria-Geral da União  
CONACI Conselho Nacional de Controle Interno  
COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway  
IA-CM Internal Audit Capability Model  
IIA Institutos dos Auditores Internos  
INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions  
IRB Instituto Rui Barbosa  
ISO International Organization for Standardization  
MP Ministério de Planejamento e Gestão  
OSCIP Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público  
PAA Plano Anual de Auditoria  
PACI Plano Anual de Controle Interno  
PAINT Plano Anual de Auditoria Interna  
SAIC Superintendência de Auditoria, Inspeção e Controle  
SCA Superintendência Central de Auditoria  
SCAG Superintendência Central de Auditoria de Gestão  
SCAO Superintendência Central de Auditoria Operacional  
SCCA Superintendência Central de Correição Administrativa  
SEF Secretaria de Estado de Fazenda  
SEPLAG Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão  
SERHA Secretaria de Estado de Recursos Humanos e Administração  
SIGA Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria  
TC Tribunais de Contas  
TCE/MG Tribunal de Contas de Minas Gerais  
TCU Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>DO INSTITUCIONALISMO AO NOVO INSTITUCIONALISMO. ....</b>	<b>16</b>
2.1	A análise institucional: considerações gerais.....	16
2.2	Abordagens do novo institucionalismo .....	24
2.3	O novo institucionalismo sociológico.....	28
<b>3</b>	<b>GESTÃO DE RISCOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>36</b>
3.1	Características da gestão de riscos. ....	36
3.2	As perspectivas da gestão de riscos no setor público.....	43
3.3	A inserção da auditoria baseada em risco nos órgãos de controle brasileiros. ....	48
<b>4</b>	<b>CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. ....</b>	<b>54</b>
4.1	A constituição do ecossistema de controle na Administração Pública Brasileira. .	54
4.2	Os instrumentos de auditoria pública. ....	62
<b>5</b>	<b>METODOLOGIA DE PESQUISA.....</b>	<b>74</b>
<b>6</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO TRABALHO. ....</b>	<b>80</b>
6.1	A CGE/MG e a função de auditoria. ....	80
6.2	A percepção da equipe técnica sobre a ABR na CGE/MG.....	102
<b>7</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>113</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>117</b>
	<b>APÊNDICE I – Roteiro dos Grupos Focais .....</b>	<b>131</b>
	<b>APÊNDICE II – Modelo do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido .....</b>	<b>132</b>
	<b>APÊNDICE III – Roteiro da Entrevista Semiestrutura.....</b>	<b>134</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O controle interno é uma atividade prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988) e nas estaduais, como é o caso de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 1989). Institucionalmente, tal controle atua na avaliação da eficácia e da eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de recursos públicos, bem como no cumprimento das metas dos programas governamentais.

Assim, estruturou-se, no contexto brasileiro, a formação de sistema de controle interno com a existência de órgãos independentes com poder, incentivos e capacidade de ação em relação a outros órgãos governamentais, com fundamentos constitucionais, na linha da abordagem de O'Donnell (1988), de modo a atender aos requisitos institucionais para a efetividade da *accountability*, com respostas diretas do Estado, no sentido de atender aos interesses públicos, servindo como ferramenta de autocontrole governamental.

O sistema de controle interno está respaldado em preceitos que visam averiguar a execução dos gastos públicos, tanto no que se refere à legalidade, quanto em relação à eficácia e à eficiência da gestão pública, cuja disposição está prevista nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e no art. 74 da Constituição Mineira (CEMG/89). Nesses dispositivos consta a previsão de que cada Poder tenha seu próprio sistema de controle.

Para concretizar o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, editou-se a Lei 10.180/2001, definindo em 2003, a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central do sistema, exercendo o papel de orientação normativa e supervisão técnica sobre a atividade de auditoria interna. De igual forma, em Minas Gerais, a Lei Delegada 92/2003 estabelece que a Auditoria-Geral do Estado, desde 2011 denominada como Controladoria-Geral do Estado (CGE), desempenhe a mesma atribuição no Poder Executivo Estadual.

Nesse sentido, a função de auditar, que é uma das vertentes de atuação dos órgãos de controle interno, além da área de correição, transparência, integridade, controle social e combate à corrupção, ganha destaque, uma vez que a auditoria interna é uma

atividade independente, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações da organização, de acordo com o Instituto de Auditores Internos (IIA)<sup>1</sup>. Para a Controladoria Geral da União (CGU), a auditoria interna governamental é:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (CGU, 2017, p. 12).

Sobre a criação dos órgãos de controle internos na Administração Pública, o desejável seria a sua estruturação em nível hierárquico elevado de Governo, como apoio da alta administração na busca da melhor tomada de decisão em questões estratégicas (PADOVEZE, 2012) para dar o assessoramento direto ao chefe do Poder Executivo. Desse modo, as disposições legais sobre o controle interno contidas na Lei 4320/1964 (BRASIL, 1964) estariam atendidas, e as funções de controladoria poderiam ser executadas com o propósito de atingir os objetivos da organização (CATELLI, 2013). No entanto, nem sempre isso ocorre, em virtude de diversas variáveis de esfera política e institucional.

Contudo, nos casos que se constituíram órgãos de controle interno no país, as carreiras que exercem tal incumbência são tipicamente de Estado, com prerrogativas específicas para viabilizar as atribuições gerais expressas no texto constitucional sobre o controle interno. Além disso, existe uma autonomia técnica e administrativa para o exercício das funções com acesso às informações e dados necessários para a consecução do seu papel institucional, como é caso da CGU, das CGEs, bem como dos municípios, quando existem.

De modo a potencializar o alcance de sua atuação, os órgãos de controle interno vêm adotando a gestão de riscos nos seus planejamentos anuais, cuja origem e posterior disseminação ocorreram sob o impulso do reformismo da nova gestão pública (CARLSSON-Wall *et al.*, 2017). Essa forma de atuação tornou-se uma vertente

---

<sup>1</sup> 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, líder reconhecido, 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.

estratégica nos referidos órgãos, haja vista sua inserção como diretriz de alinhamento das normas de auditoria interna governamental brasileira posta na Resolução 07/2019 do Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI, que congrega mais de 50 instituições de controle interno no território nacional.

Sob a perspectiva do gerenciamento de riscos, as auditorias objetivam impactar positivamente a Administração Pública, tendo em vista que os trabalhos desenvolvidos pelos órgãos de controle interno no Brasil buscam agregar valor à gestão com uma visão prospectiva de contribuir com o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública (TCU, 2020). Uma preocupação central na gestão de riscos é o dever de cuidar do bem público, ou seja, os riscos sempre devem ser gerenciados, mantendo-se, em primeiro plano, o interesse público (HILL; DINSDALE, 2003). Gerir os riscos é uma peça fundamental para a boa governança e a gestão de organizações do setor público (BLACK, 2005); logo, tais organizações tornariam mais racionais e seletivas a adoção de ferramentas de gestão (SOUZA *et al*, 2020 *apud* OULASVIRTA E ANTTIROIKO, 2017).

O modelo de gestão de riscos é entendido como um processo em que diversas exposições ao risco são identificadas, mensuradas e controladas (BRITO, 2003). Envolve, na prática, o uso de mecanismos de controles preventivos com base nas seguintes perspectivas: identificação dos riscos e responsáveis, avaliação dos riscos, respostas da organização aos riscos identificados, integração na estratégia organizacional e revisão sistemática (COSO, 2004).

Por sua vez, a ABR proporciona maior visibilidade aos trabalhos realizados, dando relevo ao resultado das auditorias, além de propiciar maiores oportunidades de contribuir diretamente para o alcance dos objetivos das organizações submetidas às auditorias, como exposto em estudo de caso do Conselho Nacional de Pesquisa Canadense (LEUNG; ISAACS, 2008). O referido instrumento é tido como metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização, conforme os Instituto de Auditores Internos (IIA).

Tendo em vista o dever de cuidar do bem público (HILL; DINSDALE, 2003), a Auditoria Interna está se aproximando das áreas finalísticas das organizações, alcançando um

patamar de maior importância, posto que as demandas para contribuir mais diretamente nas tomadas de decisão aumentaram, com sua relevância sendo reconhecida pelo nível estratégico das organizações. É nesse contexto que a auditoria interna tem incorporado a noção de riscos nos seus processos de trabalho (BENLI e CELAYIR, 2014).

Dessa forma, esse modelo está sendo implantado por organizações públicas de referência em controle interno no país, como a CGU. O órgão elaborou, em 2017, o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria (BRASIL, 2017), cujo espectro abarca, de forma notória, o gerenciamento de riscos em seus planejamentos de auditorias, que, inclusive, foi referendado pelo CONACI. Além da CGU, outras Controladorias Estaduais também estão adotando o modelo, como a de Minas Gerais, por meio da Instrução Normativa 4/2020, e as controladorias do Rio de Janeiro e Espírito Santo. Essa adoção também se observa na Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte, com o tema sendo consignado como objetivo estratégico em seu Plano Estratégico Institucional 2020-2023.

Nesse sentido, tem se verificado a disseminação do modelo de gestão de riscos capitaneado pelos órgãos de controles. No entanto, como uma prática eminentemente nova, sua aplicação requer uma maturidade institucional, do ponto de vista técnico (CASTANHEIRA, 2007), além de uma aceitação ou aderência dos órgãos/entidades auditados.

O sucesso da metodologia é um desafio, tendo em vista a necessidade de uma mudança institucional dos órgãos de controle para sua aplicação. Os referidos órgãos estão inseridos em ecologia sistêmica, que reúne um conjunto complexo de diferentes organizações, com papéis e mandatos específicos e que, fundamentalmente, dependem de outras organizações (FILGUEIRAS, 2018). Assim, devem ser considerados na análise da aplicação da metodologia não apenas fatores endógenos que induziram essas modificações nas atividades de controle, como também fatores externos do contexto político (FILGUEIRAS, 2018), que influenciam as diretrizes e estratégias dessas organizações.

Ademais, em face da dependência do órgão de controle interno em relação aos órgãos auditados existe também uma assimetria de informação sobre a gestão de riscos por parte destes últimos, que são detentores da *expertise* dos processos que serão submetidos aos trabalhos de auditoria. Nesse sentido, os órgãos de controle devem esclarecer, para o melhor entendimento e compreensão dos auditados, sobre a importância do trabalho que será executado.

Portanto, é crucial para se atingir o sucesso da gestão de riscos, que é um elemento-chave da governança nas organizações do setor público, em termos de suas estruturas, processos, valores corporativos, cultura e comportamento (THEKDI; AVEN, 2018), que os órgãos de controle interno conheçam, com determinado acuracidade, os processos de trabalhos das organizações auditadas.

Nesse sentido, as auditorias baseadas em riscos devem se adequar às normas dos órgãos auditados, tendo em vista que o funcionamento do setor público está respaldado em normas específicas para sua ocorrência, tanto do lado dos órgãos de controle interno como dos auditados. Dessa forma, imperam as regras que balizam o controle formal ou procedimental, que são peças fundamentais para o exercício da auditoria, bem como o regramento legal acerca do funcionamento das organizações públicas. Essa arquitetura normativa dos órgãos auditados é um balizador para o entendimento da sua dinâmica organizacional, especialmente do ponto de vista da sua estrutura racional-legal, que é o alicerce da burocracia pública consoante às premissas weberianas (WEBER, 1968).

Assim, como a ABR tornou-se um assunto recorrentemente discutido, em razão de ser uma nova forma de se realizar as auditorias pelos órgãos de controle interno, o propósito deste trabalho é buscar um entendimento de como está se procedendo a sua implantação, pois se trata de um método inovador que vem sendo difundido pelos órgãos de controle externo.

A questão central a ser respondida neste trabalho é: como os órgãos de controle interno vêm lidando com a adoção da ABR, que se configura como um novo instrumento que vem se difundindo no sistema de controle da administração pública brasileira? Para responder à questão de pesquisa, pretende-se realizar um estudo

na CGE/MG no que concerne à forma como a auditoria com base em riscos está sendo executada por essa organização, e a adesão interna ao processo.

O objetivo geral do trabalho consiste, portanto, em examinar a forma como os órgãos de controle interno estão operacionalizando a nova modalidade de auditoria, com ênfase nos desafios com os quais eles se defrontam no processo, tendo, como referência, o caso da CGE/MG.

No exame da questão posta, é relevante discutir se esse tipo de auditoria constitui uma atividade experimental ou se pode ser considerada uma atividade que tem sido efetivamente incorporada pelos órgãos de controle. Ressalta-se que os órgãos de controle, como executores da ABR, necessitam de uma adequação de seu corpo funcional a respeito da temática aplicada ao setor público e de seus procedimentos, pois se trata de uma inovação institucional (BENLI; CELAYIR, 2014). Ganha saliência aqui a necessidade de capacitação constante dos auditores envolvidos na atividade, conforme destacado por Filgueiras (2018). Além disso, o desenvolvimento da atividade depende da colaboração institucional dos gestores dos órgãos controlados, que são os conhecedores do objeto auditado, o que contribui para o incremento de sua complexidade operacional.

Nesse contexto, adota-se, como hipótese de pesquisa, a ideia de que a adoção da auditoria baseada em riscos por parte dos órgãos de controle interno vem se dando de forma ritualística ou cerimonial, na linha da argumentação de Meyer e Rowan (1977).

Para buscar entender como está ocorrendo a aplicação desse tipo de auditoria em órgãos de controle interno, é importante examinar a incorporação do instrumento no rol das atividades por eles usualmente desenvolvidas. Trata-se, mais especificamente, de investigar como a auditoria baseada em riscos se articula com as demais atividades anteriormente desenvolvidas pelos órgãos de controle e quais foram os arranjos internos adotados para sua aplicação.

Tendo em vista o exposto, são definidos, para a consecução do objetivo geral do trabalho, os seguintes objetivos específicos:

- contextualizar o sistema de controle interno como instrumento para a promoção da *accountability*;
- discutir a ABR como instrumento para investigar o processo de adoção pelos órgãos de controle interno brasileiro à luz das contribuições teóricas do neoinstitucionalismo sociológico, com enfoque no isomorfismo;
- examinar como órgão de controle pesquisado – CGE/MG– está incorporando a auditoria baseada em riscos às suas atividades;
- investigar a institucionalização da auditoria baseada em riscos, e verificar, como contraponto, a percepção dos auditores e do gestor da área de auditoria do órgão de controle pesquisado acerca dessa prática na CGE/MG.

Dessa forma, espera-se poder aferir como estão sendo formatadas as ABRs e se as atividades dos auditores estão sofrendo mudanças de modo incremental, sem rupturas bruscas, além de verificar como essas alterações incidem na prática do trabalho da auditoria do órgão de controle pesquisado, bem como nos seus resultados. Para tanto, o trabalho divide-se em seis capítulos, além desta introdução.

O segundo capítulo está dedicado à discussão do arcabouço teórico da análise institucional, abordando as contribuições do institucionalismo e, especialmente, do novo institucionalismo sociológico, como as noções de campo organizacional, isomorfismo e cerimonialismo. O terceiro capítulo examina a gestão de riscos, a sua incidência na Administração Pública, e por fim a ABR nos órgãos de controle. O quarto discute o controle na Administração Pública, abordando aspectos sobre a gênese do controle na administração pública brasileira, o sistema de controle (externo e interno), os instrumentos convencionais de controle e os novos instrumentos (auditorias operacionais e especialmente a de gestão de riscos). O quinto descreve a metodologia da pesquisa, enquanto o sexto capítulo compreende a discussão de seus resultados, examinando a forma como a ABR é aplicada no âmbito da CGE/MG. E, o sétimo é dedicado às considerações finais do trabalho.

## **2 DO INSTITUCIONALISMO AO NOVO INSTITUCIONALISMO.**

O presente capítulo examinou a forma como surgiu o institucionalismo como vertente teórica para modelar as explicações no que concerne às mudanças em organizações e, por sua vez, avançar para uma abordagem acerca desse debate sob a ótica do neoinstitucionalismo, que discute os motivos pelos quais as organizações adotam um específico conjunto de formas, procedimentos ou símbolos institucionais, e as colocam em prática (HALL; TAYLOR, 2003).

Dessa forma, a estruturação do capítulo está distribuída em três seções. Em um primeiro momento, explora-se a análise institucional com uma abordagem aplicada ao campo dos estudos organizacionais. Na sequência, o foco é direcionado para traçar uma visão panorâmica das contribuições teóricas do novo institucionalismo. Por fim, examina-se, de forma mais específica, a abordagem do novo institucionalismo sociológico, discutindo-se as principais proposições desta vertente teórica, principalmente aquelas que interessam mais de perto à pesquisa pretendida, relativas ao isomorfismo e ao cerimonialismo na vida organizacional.

### **2.1 A análise institucional: considerações gerais**

O propósito da abordagem do institucionalismo passa pela compreensão da forma como a análise institucional foi retomada na interpretação das organizações, tendo por referência os estudos de Philip Selznick na década de 1950. Nesse sentido, são considerados conceitos centrais para linha de abordagem, como organização, instituição, institucionalização e a relação entre instituição e organização. Em relação a esses conceitos, fez-se um contraponto entre o velho institucionalismo e o novo institucionalismo. Nesse contraponto, buscou-se tecer uma visão crítica com apontamentos de lacunas explicativas tanto do velho como do novo institucionalismo, seja por uma questão de aprofundamento empírico ou por uma opção de perspectiva analítica.

A visão institucional está adensada em um conjunto de elementos estudados pelos teóricos das organizações provenientes do campo das ciências sociais aplicadas. Entretanto, vale destacar que o conceito de instituição é utilizado em um longo tempo, tanto em estudos sociológicos como em organizacionais (PECI, 2006), além de outras áreas de conhecimento.

A base teórica institucional, como discussão inicial asseverada no contexto deste trabalho, é a corrente sociológica, inicialmente discutida por Selznick (1953, 1996), mas também, faz-se uso da construção social, de Berger e Luckmann (2017), como contraponto analítico.

O institucionalismo é uma teoria que surge em decorrência do conceito weberiano que explora as características da burocracia com base na racionalização das organizações (SELZNICK, 1972), bem como nas normas, de modo a buscar eficiência ou não, ao adotar nas instituições modelos organizacionais similares (PUGH; HICKSON, 2004). Assim, a escola do institucionalismo pretende elucidar o funcionamento e a evolução das organizações em um contexto social (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005).

Um ponto de partida para a compreensão do institucionalismo pode ser encontrado na distinção feita por Selznick (1971) acerca de organização e instituição, o que irá fundamentar a abordagem rotulada por diversos autores como sendo o velho institucionalismo. Da perspectiva analítica de Selznick (1972, p. 5), organização é um “instrumento técnico para a mobilização das energias humanas, visando à promoção de uma finalidade já estabelecida”. Por assim dizer, a organização tem um objetivo definido para cumprir determinada função, sendo indiferentes os fatores sociais na promoção ou desenvolvimento de suas ações. Trata-se, portanto, de uma concepção em que a organização é vista como um instrumento precíval e racional, o qual é projetado com o intuito de executar um serviço, atuando basicamente sobre sua própria estrutura.

Por sua vez, instituição é definida pelo autor como sendo “socialmente construída, fruto das necessidades e das pressões dos indivíduos que a compõem e que com ela interagem” (CRUZ, 2015, p. 97). Assim entendida, instituição adquire um caráter

específico, no sentido de ser valiosa em si mesma, independentemente dos produtos ou serviços que disponibiliza para a sociedade. Como desdobramento dessa diferenciação analítica, em que as instituições expressam um produto natural das pressões e necessidades sociais - um organismo adaptável e receptivo, Selznick (1972) destaca a importância de que, ao estudá-las, devem ser retomados seus aspectos históricos, bem como as influências do meio social em que estão inseridas.

Desse modo, torna-se possível identificar situações nas quais organizações se configuram em instituições, assumindo, enquanto tal, características e competências singulares. Reproduzindo Selznick (1972, p. 120), “os termos instituição, caráter da organização e competência distinta todos se referem ao mesmo processo básico – a transformação de um ordenamento técnico [...] em um organismo social”. Ganha contornos aqui a noção de institucionalização, que refletiria um processo de “infusão de valores” por parte das organizações, quando elas “[...] passam a simbolizar as aspirações da comunidade, o seu senso de identidade” (SELZNICK, 1971, p. 17).

O processo de institucionalização, sob o viés de Selznick (1957), é considerado como um processo racional da evolução institucional das organizações que estão sujeitas a pressões dos ambientes sociais, além de ser visto como uma formação de caráter organizacional, que é adquirido por meio da conformação organizacional com pressões internas e externas, em que os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizativas. Ademais, pelo processo de institucionalização preconizado pelo autor, as instituições buscam se tornar distintas umas das outras, mesmo que de forma não intencional, e de modo a garantir a perenidade organizacional.

Selznick (1957) argumenta, também, que as organizações são uma ‘expressão estrutural da ação racional’ e, nesse sentido, o institucionalismo é considerado um processo ligado a uma necessidade de sobrevivência, de reconhecimento e de adaptabilidade aos interesses que existem em seu ambiente, o chamado processo de institucionalização (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 2001, p.1).

Outro ponto relevante trazido pelo institucionalismo é que os processos ocorridos nas organizações são influenciados pelo fator tempo, e com isso deixam marcas

particulares no ambiente organizacional, que são construídas pelas pessoas que nela trabalham, pelos grupos e pelos interesses criados, e pela maneira pela qual mantêm relacionamento com o ambiente (SELZNICK, 1972).

Com isso, a centralidade do denominado velho institucionalismo está pautada, notadamente, no indivíduo, na localidade, com foco na diversidade e mudança organizacionais; contudo, a lente teórica usada neste trabalho acadêmico remeteu ao neoinstitucionalismo, cujos pontos de atenção são a legitimidade e o isomorfismo (CARVALHO; VIEIRA; GOULART; 2005) e, sobretudo, o cerimonialismo (MEYER; ROWAN, 1977).

Uma divergência posta pelo novo institucionalismo em face do velho institucionalismo é acerca da importância dada às organizações como unidades significantes no universo social (SCOTT, 1995), uma vez que o velho institucionalismo percebe as organizações na ótica individual e considera o ambiente como pano de fundo (BONAZZI, 2000), ou seja, a questão ambiental é relegada na análise.

Com outro viés, para o novo institucionalismo, a organização é formada pela reunião de elementos institucionais como diversas formas culturais (estrutura normativa), estruturas sociais, atividades rotineiras da vida cotidiana das organizações (SCOTT, 1995).

A visão do neoinstitucionalismo de uma organização é, portanto, mais ampla, e considera a vertente ambiental, cujo pressuposto é que a organização da política e do ambiente social ocorre por meio das instituições (MARCH; OLSEN, 1984). Além disso, entende as organizações como reflexos estruturais da realidade socialmente construída, que sofrem influências de um ambiente institucional (MEYER; ROWAN, 1977).

As concepções sobre instituição no contexto do institucionalismo não se traduzem em uma definição consensual. De acordo com Selznick (1953), a instituição é um sistema social constituído de objetivos e procedimentos, que tendem a ter valores incluídos em suas práticas para influenciar o comportamento na execução das atividades das pessoas que estão inseridas no ambiente institucional. Além disso, o autor afirma que

a instituição é uma resultante das pressões e necessidades sociais, ou seja, um ente adaptável (SELZNICK, 1972). Já na vertente do novo institucionalismo, Berger e Luckmann (2017) destacam que as instituições exercem um papel envolto por normas culturais e elementos de amplo contexto institucional.

Adota-se, como referência para a noção de instituição pela ótica do neoinstitucionalismo, o entendimento de que elas são estruturas sociais multifacetadas e duráveis, feitas de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais (SCOTT, 2001).

Apesar das distinções entre os conceitos de instituição no âmbito da teoria institucional, observa-se que os estudos apresentam em comum uma visão prescritiva, na qual se preocupa com a metamorfose de uma organização transformando-se em uma instituição; ou melhor, com a legitimidade conquistada perante a sociedade para tornar-se permanente, sobrevivendo ao ambiente (PECI, 2006).

Os indivíduos nas organizações não atuam exclusivamente baseados nos seus papéis formais; da mesma forma, as organizações também não agem puramente baseadas em suas estruturas formais. Então, a institucionalização para o velho institucionalismo é definida como um processo pelo qual uma organização desenvolve uma estrutura de caráter distintivo (SELZNICK, 1953). Contudo, para o novo institucionalismo, a institucionalização é “o processo pelo qual processos sociais, obrigações ou circunstâncias assumem o *status* de norma no pensamento e na ação sociais” (MEYER; ROWAN, 1977:341).

Na perspectiva do neoinstitucionalismo, de acordo com Berger e Luckmann (2008, p. 79), a institucionalização “ocorre sempre que houver uma tipificação recíproca de papéis e ações rotineiras por tipos de ator. Institucionalizar regras, por exemplo, é torná-las habituais e rotineiras”. Com isso, evidencia-se que, para a ocorrência da institucionalização, é necessário que a prática seja concretizada no âmbito das organizações.

Além disso, os comportamentos dentro das organizações são importantes de serem observados para verificar sobre a institucionalização, uma vez que podem ser considerados como instrumentos simbólico-interpretativos da realidade organizacional (KELM *et al.* 2014). Assim na vertente do novo institucionalismo, a análise das organizações deve estar impregnada de uma consciência do poder dentro e fora das fronteiras organizacionais. Por sua vez, a institucionalização tem um papel preponderante em relação ao que acontece no interior das organizações que gera, inevitavelmente, reflexos para seu exterior (PERROW, 1990).

O indivíduo é considerado no processo de institucionalização, em que, segundo Selznick (1996, p. 235) “sistemas formais agem somente por meio de pessoas. Uma realidade social deve ser criada, e esta realidade, que tem dinâmica e imperativa própria, empresta textura para a organização”. Contudo, tal perspectiva do velho institucionalismo foca-se unicamente nas interações individuais ocorridas nas organizações para explicitar as razões das mudanças. E, no novo institucionalismo, a visão para identificar as mudanças foca na perspectiva da coletividade institucional.

Uma crítica feita à teoria do institucionalismo, tanto do novo e como do velho, é de não preocupar com os processos de mudanças proporcionados em cenários de turbulência, que são desconsiderados na lógica institucional (VIEIRA; GOMES, 2014). Outras críticas são que os institucionalistas tratam fenômenos complexos de uma maneira superficial, sem adentrar nas questões críticas das instituições, além de a análise institucional estar dissociada de uma realidade social, não devidamente considerada (BERGER; LUCKMANN, 2017).

Outro aspecto de relevo para a análise institucional tem a ver com o ambiente organizacional que, de acordo com Perrow (1990), é a principal contribuição do novo institucionalismo. A esse respeito, de acordo com Carvalho, Vieira e Lopes (2001, p.7), antes da análise institucional “os ambientes eram variáveis formadas por elementos de dimensão fundamentalmente objetiva, como os recursos materiais, a tecnologia e o capital”. O ambiente institucional é caracterizado “pela elaboração de normas e exigências a que as organizações se devem conformar se querem obter apoio e legitimidade do ambiente” (MEYER, SCOTT, 1992:157).

Ainda nesse sentido, Machado-da-Silva e Fonseca (1999, p. 31) argumentam que:

De acordo com os institucionalistas, as organizações estão inseridas em ambiente constituído por regras, crenças e valores, criados e consolidados por meio da interação social. Nesse sentido, sua sobrevivência depende da capacidade de atendimento das orientações coletivamente compartilhadas.

O ambiente é uma questão abordada predominantemente no novo institucionalismo, em que é destacada a inclusão de elementos simbólicos na formação dos ambientes organizacionais (MEYER, SCOTT, 1992).

A visão do ambiente institucional tem diferentes níveis: geral e imediato. No primeiro estão postas as regras e normas difundidas globalmente e essas impactam genericamente um conjunto de instituições, e, no segundo, prevalecem aspectos de dependência, poder e políticas e, por consequência, a capacidade das organizações em lidar com esses elementos (SCOTT, 1987).

Assim, esses níveis do ambiente institucional estão presentes e influenciam a vida das organizações, como no nível geral, que é determinado pelo funcionamento das instituições a depender do regramento de setores regulados (energético, mineral, público), e, no nível imediato, em que as organizações, para sobreviverem, dependem de ações do Poder Público, como de autorização de funcionamento de empresas, ou em situações de escassez e/ou de disponibilidade de recursos naturais para um setor produtivo, e, até mesmo em circunstância de concessão de crédito bancário para possibilitar a abertura ou expansão de organizações.

Para além do ambiente institucional, as organizações dispõem de um ambiente técnico sustentado na racionalidade dos elementos para produzir bens ou serviços, que são seu *input* e atendem a uma necessidade de mercado, proporcionando um controle sobre o processo de trabalho (MEYER, SCOTT, 1992).

Abordada a discussão do ambiente em que as instituições estão envolvidas, válido trazer à tona os pressupostos institucionais que, de acordo com Scott (1995), baseiam-se em elementos de caráter regulador, normativo e cognitivo.

No caso do aspecto regulador, a vertente institucional é mais convencional (clássica) com aspectos no taylorismo, pois seu enfoque é na estrita regulamentação, com a fixação de normas, que exercem controle sob os empregados, por meio de sanção e coerção e incidem diretamente nas práticas organizacionais (SCOTT, 1995).

O pilar normativo é atinente ao velho institucionalismo, o qual busca descobrir quais opções estruturais assumidas pelas organizações são derivadas da pressão exercida pelas normas e os valores, com intuito de garantir estabilidade para as organizações (DE CARVALHO; VIEIRA; DIAS, 1999). Desse modo, as normas definem os parâmetros que devem ser seguidos pelas instituições para alcançar seus objetivos, trazendo legitimidade. Em contrapartida, os valores são a base para as medidas referenciais, nas quais as estruturas e comportamentos existentes nas instituições podem ser comparados e avaliados (SCOTT, 1995).

A vertente cognitiva é predominante no novo institucionalismo e traz uma objetividade, pois nesse viés as normas dão sentido aos significados que serão construídos a partir desse arcabouço legal (SCOTT, 1995). Ademais, considera que os indivíduos e as organizações são realidades socialmente construídas, com distintas capacidades e meios para a ação, e objetivos que variam de acordo com seu contexto institucional (DE CARVALHO; VIEIRA; DIAS, 1999).

O neoinstitucionalismo, tendo em vista seu enfoque cognitivo - sem considerar tanto o enfoque no aspecto racional e ambiental marcada por Selznick (velho institucionalismo) e também a abordagem de poder que é simplificada no seu escopo analítico (PECI, 2006), traz a ideia de que existe uma homogeneidade das organizações em relação às instituições.

É pertinente à questão cognitiva que, ademais das condições objetivas, sejam valorizadas também as interpretações subjetivas das ações, somando as representações que os indivíduos fazem de seus ambientes configuradores de suas ações (DE CARVALHO; VIEIRA; DIAS, 1999). E, por sua vez, na formação do ambiente institucional estão presentes, também, elementos culturais – valores, símbolos, mitos, sistema de crenças e programas profissionais.

Em face de tal ponto de vista, o novo institucionalismo traz elementos simbólicos na formação dos ambientes organizacionais (MEYER, SCOTT, 1992, MEYER; ROWAN, 1977). A teoria traça um panorama de que são os 'mitos institucionalizados' que geram e sustentam as diversas formas organizacionais (DE CARVALHO; VIEIRA; DIAS, 1999).

Com a adoção dessa lente teórica do institucionalismo este trabalho procurou entender como o setor público está se comportando estruturalmente em relação à existência ou não da institucionalização de mitos e cerimônias que impactam no seu funcionamento organizacional.

Enfim, os símbolos, os rituais, as cerimônias são possivelmente capazes de prover, coerência da vida política na sociedade contemporânea (MEYER; ROWAN, 1977; MARCH; OLSEN, 1993), portanto, essas premissas encontram ressonância no modo de agir das organizações de um modo geral, e as públicas em particular.

## **2.2 Abordagens do novo institucionalismo**

O novo institucionalismo é rico como teoria, existindo vertentes em sua construção, como o construtivista, o político, o econômico (CHANLAT, 1989). A amplitude dos estudos feitos sob o rótulo do neoinstitucionalismo pode ser vista também em Hall e Taylor (2003), cuja tipologia se desdobra em escolha racional, histórico e sociológico. Desse modo, fez-se uma rápida abordagem sobre as áreas de interesses dessas correntes e suas principais distinções.

No institucionalismo construtivista, a preocupação recai sobre o conhecimento como produto social e, ao mesmo tempo, como fator de mudança social (BERGER; LUCKMANN, 2017). A visão construtivista alicerça sua discussão nas instituições como uma instância social, pautando nos indivíduos como um fator determinante de transformação das organizações.

Já a vertente econômica do novo institucionalismo tem interesse em estudar os sistemas normativos e de governo que são gerados para regular e gerir os intercâmbios econômicos, e as transações econômicas são a principal unidade de análise. Com isso, o institucionalismo econômico se interessa por instituições como empresas, mercados, contratos (SCOTT, 1995). Além disso, o institucionalismo econômico traz elementos de mudanças na interpretação da teoria econômica neoclássica, deslocando o pensamento econômico de modelos matemáticos complexos para o foco econômico em problemas sociais, denominado como economia institucional ou economia das organizações (CHANLAT, 1989).

O novo institucionalismo político se pauta nos aspectos legais e na ordenação administrativa das estruturas de governo (SCOTT, 1995), o que se difere do ponto de vista econômico. O enfoque da visão política do institucionalismo circundou uma abordagem de comportamento da ciência política. Desse modo, concentra seu interesse em questões como a autonomia relativa das instituições políticas ante a sociedade, a complexidade dos sistemas políticos e a centralidade do papel exercido pela representação e o simbolismo no universo político (CHANLAT, 1989).

O institucionalismo histórico postula a adoção de um comportamento estratégico dentro das organizações, em que se examinam todas as escolhas possíveis para selecionar aquelas que oferecem um benefício máximo na perspectiva de uma trajetória percorrida. Essa vertente baseia-se na instituição de regras ou convenções editadas pelas organizações de um modo formal. Ademais, tende a enfatizar a relação entre as instituições e o comportamento individual, valorizando instituições políticas formais, mas sem deixar de lado a concepção mais ampla das instituições (HALL; TAYLOR, 2003).

O institucionalismo histórico considera os fatos em uma perspectiva temporal com elementos em modelos normalizados de comportamento e seu contexto ao longo de uma linha temporal. Além disso, tem uma abordagem que trata, como um fator determinante quanto às mudanças nas instituições, a questão da trajetória percorrida por elas em um espaço temporal, que molda a organização a novas realidades em razão de decisões ulteriores. As mudanças organizacionais são fomentadas por experiências passadas (HALL; TAYLOR, 2003).

Para o institucionalismo da escolha racional a instituição é como um reflexo da ação daqueles que exercem influência numa determinada área (HALL; TAYLOR, 2003). Logo, tais institucionalistas reconhecem um sistema de crenças e estrutura cognitiva nas quais as ideias geradas nas instituições influenciam como os atores percebem seus interesses e agem para atingi-los (CAMPBELL, 2007).

Desse modo, os institucionalistas de escolha racional dedicam atenção ao modo como os indivíduos constroem ou conseguem alterar as instituições a fim de alcançar seus interesses (CAMPBELL, 2007). Assim, a escolha racional tenta entender a relação, na perspectiva individual, entre as preferências e a maximização de suas satisfações em um contexto de restrições institucionais estáveis (SANDERS, 2008).

O institucionalismo da escolha racional pauta-se na estabilidade nas instituições, em que as mudanças são residuais. Como exemplo para entender essa lógica, estudo sobre as decisões do Congresso norte-americano mostrou que havia a manutenção (permanência) de regras/normas, constatando uma forte resistência dos congressistas para mudá-las, ou seja, não havia esse interesse em razão de um alto custo de transação (HALL; TAYLOR, 2003).

Sobre o conceito de custo de transação, usualmente empregado pela escolha racional, tem-se que “transação”, na definição de Williamson (1985, p. 1), é algo que é transferido de uma pessoa ou uma organização para outra. Para que isso aconteça, existem condições para sua concretização, portanto, é estabelecido um acordo entre as partes interessadas na transação que irá ocorrer.

Dito isso, os custos de transação são dispêndio de recursos econômicos para planejar, adaptar e monitorar as interações entre os agentes, garantindo que o cumprimento dos termos contratuais se faça de maneira satisfatória para as partes envolvidas, compatível com a sua funcionalidade econômica (WILLIAMSON, 1985). A lógica é buscar, no cômputo geral, uma avaliação de quanto custa elaborar, monitorar e exigir o atendimento das condições pactuadas em um acordo, tentando evitar atitudes oportunistas para o seu descumprimento. Conforme o autor, as instituições têm um papel importante de coordenação e minimização desses custos.

Assim, a discussão é pautada nos benefícios gerados pelas instituições, que são a padronização das expectativas, viabilizando a interação na medida em que fornece os padrões de resposta esperados dos diferentes atores a diferentes situações e diminuindo, dessa forma, a incerteza relativa à ação dos outros atores (HALL; TAYLOR, 2003). Nesse viés, o papel das instituições é balizar o cálculo estratégico é influenciado pelas expectativas do ator que são determinadas em decorrência do comportamento provável dos outros atores (HALL; TAYLOR, 2003).

O novo institucionalismo sociológico é uma corrente interpretativa que busca se diferenciar do velho institucionalismo trazendo novas visões para o campo dos estudos organizacionais (PECI, 2006). Seus principais autores defendem a ideia da realidade como socialmente construída e concentram seus esforços, especialmente, na análise de organizações inseridas num setor ou campo organizacional (FONSECA, 2003; VENTURA, 2004).

O institucionalismo sociológico estuda as estruturas burocráticas que são predominantes no mundo moderno, especialmente a premissa básica da burocracia que é o cumprimento de tarefas formais ligadas às organizações. A instituição é entendida como um conjunto de formas, procedimentos ou símbolos para colocar em prática nas instituições (HALL; TAYLOR, 2003).

Dessa forma, as mudanças organizacionais, independente da sua área de atuação, são decorrentes das estratégias adotadas pelos agentes no interior das organizações, que sofrem influências exógenas que as organizações de uma determinada área exercem umas sobre as outras, mas, também, de fatores endógenos que influenciam seu comportamento (PÓ; ABRUCIO, 2004). Os procedimentos são institucionalizados pelas ações internas que fazem com que se criem mitos racionalizados (MEYER e ROWAN, 1977), mas também as organizações adotam práticas institucionalizadas comuns (isto é, isomórficas) (CAMPBELL, 2007) em razão de influências externas.

Para corroborar com essa afirmação, o novo institucionalismo sociológico traz a contribuição de que há, no ambiente organizacional, um sistema de crenças e de normas institucionalizadas (CARVALHO; VIEIRA; LOPES, 2001).

A estrutura normativa tem grande peso para o institucionalismo sociológico, tendo em vista que a estrutura racional-legal é preconizada por essa vertente (SCOTT, 1991). Ainda discorrendo sobre a questão normativa, Meyer e Rowan (1983, p.1) afirma que “regras podem ser simplesmente tomadas como evidentes, ou podem ser sustentadas pela opinião pública ou pela força da lei.”. Ademais, para institucionalistas sociológicos as instituições detêm estruturas culturais, informais e comuns, simbolismo e um sistema de regras formais que exercem pressões normativas sobre os atores que respondem de forma autoconsciente (CAMPBELL, 2007).

O novo institucionalismo, mesmo tendo limitações, aduz elementos para se analisar as organizações públicas, pois a durabilidade é uma característica marcante no setor público, em virtude da racionalidade e da legitimidade que proporcionam seu processo de institucionalização, além das regras cerimoniais nelas presentes.

Enfim, o novo institucionalismo traz uma contribuição importante para entender o papel desempenhado pelas instituições correlativamente à ação e como elas se alteram ao longo do tempo. Entretanto, como o interesse da pesquisa remete ao campo simbólico institucional, o institucionalismo sociológico foi discutido de forma mais detida na próxima seção.

### **2.3 O novo institucionalismo sociológico**

O espectro analítico do institucionalismo sociológico é extenso na academia, mas a discussão aqui apresentada conferiu saliência ao isomorfismo institucional (DIMAGGIO; POWELL, 1991) e como se deu sua ocorrência em um dado campo organizacional. Ademais, comparece também à abordagem desta seção a perspectiva analítica do mito e cerimônia, e como o simbolismo institucional tentou explicar a natureza formal das instituições e seu impacto na decisão organizacional (MEYER; ROWAN, 1977).

O novo institucionalismo sociológico é comumente utilizado no espectro acadêmico por enfatizar as propriedades simbólico-normativas das estruturas organizacionais,

sobretudo, por ampliar o entendimento quanto às dimensões do ambiente e, conseqüentemente, sobre as relações interorganizacionais que ali ocorrem (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005). As instituições são a base analítica do institucionalismo sociológico, cujo escopo de estudo é a estrutura normativa e cultural-cognitiva, bem como os comportamentos e recursos diversos que são transformados pelo fator humano no decorrer do tempo e, por sua vez, impactam em transformações organizacionais (SCOTT, 2014).

O institucionalismo sociológico traz indicativos de que mudanças organizacionais são amplamente moldadas por valores concorrentes, coalizões e relações de poder dentro da organização (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Assim, esta visão teórica utiliza conceitos como isomorfismo e o cerimonialismo para compreensão do comportamento no âmbito de campos organizacionais.

As instituições são a base analítica do institucionalismo sociológico, cujo escopo de estudo é a estrutura normativa e cultural-cognitiva, bem como os comportamentos e recursos diversos que são transformados pelo fator humano no decorrer do tempo e, por sua vez, impactam em transformações organizacionais (SCOTT, 2014).

A respeito do campo organizacional, trata-se de um conjunto de organizações que são de uma mesma área de atuação, ou seja, exercem funções sociais similares, e estão inseridas em uma mesma vida social, com o objetivo de se legitimarem perante seu grupo, sejam órgãos reguladores, profissionais ou até mesmo a sociedade civil (DIMAGGIO; POWELL, 1983). O campo organizacional envolve quatro elementos centrais: (a) o aumento na amplitude da interação entre as organizações do campo; (b) a emergência de estruturas de dominação e padrões de coalizão interorganizacionais bem definidos; (c) o aumento da carga de informações com as quais as organizações se defrontam (lidam); e (d) o desenvolvimento de uma conscientização mútua entre os participantes de um grupo de organizações de que eles estão envolvidos num negócio comum (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p. 65).

Para a integração no campo organizacional é necessária a interação entre as organizações pertencentes a esse campo, em decorrência da influência das estruturas

de dominação e padrões de coalizão, e em razão de um maior conhecimento mútuo entre os participantes envolvidos (DIMAGGIO; POWELL, 1983, p.148).

Além disso, o campo organizacional é formado como resultado natural da dinâmica organizacional, e sua maturidade ocorre com o tempo transcorrido em longo prazo, tendo em vista os relacionamentos estabelecidos entre as organizações. Mesmo que possam ser diferentes em determinadas características, as organizações tendem a formar um campo organizacional em razão de forças poderosas que nele atuam, como o Estado e as categorias profissionais, muitas vezes por decisões racionais dos atores organizacionais, tornando-as mais parecidas umas com as outras (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

Desse modo, o campo organizacional observado no trabalho será o ambiente público, especificamente os órgãos de controle que o compõem. São constitutivos deste campo organizacional as instituições, normas e práticas validadas por outras organizações, uniformizando os símbolos (CARVALHO; VIEIRA, 2012).

Como as organizações são institucionalizadas em função de um sistema racional em busca de legitimidade, a despeito de enfrentar problemas em sua consecução, estão presentes os mitos do ambiente institucional e, também, as lacunas das estruturas formais e das atividades de trabalho das organizações que nele se inscrevem (MEYER; ROWAN, 1977).

A instituição detém estruturas formais com capacidade de gerar ações como propriedades simbólicas, mas, também, desempenha funções objetivas concretas que indicam, ao público externo e interno, as diretrizes das organizações. Contudo, são destacados no novo institucionalismo sociológico os efeitos simbólicos institucionais, que conseqüentemente geram crenças e mitos na forma de execução das atividades dentro das organizações (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005).

De modo a conferir materialidade a essa perspectiva, são criadas normas e a padronização dos controles no interior das organizações por aqueles agentes que têm interesse em seu funcionamento. As organizações proeminentes em determinado

ambiente determinam padrões institucionais de comportamento, influenciando as demais (MEYER; ROWAN, 1977).

Nesse viés, o isomorfismo institucional é uma lente importante para elucidar sobre a política e o cerimonial que permeiam parte considerável da vida organizacional moderna. (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Assim, o isomorfismo institucional é um preceito que atende as necessidades organizacionais internas, e a compreensão política e cerimonial das organizações as torna cada vez mais homogêneas. Os mecanismos que induzem a homogeneidade são de natureza coercitiva, mimética e normativa (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Na visão de Dimaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo tem sua incidência atrelada ao exercício de pressões de cunho formal sobre as organizações, sobretudo que dependem de outras. O isomorfismo coercitivo tem natureza formal que leva as organizações a realizarem procedimentos similares a outras em razão da influência política de outras organizações, e também, sofrem pressão de uma regulação estatal que impõem condições para um determinado setor de mercado, como definir as condições para financiamento, ou do modo de operar em determinada área econômica.

A existência de uma norma ou regra que viabilize e imponha a aplicação de um dado procedimento é fundamental como suposto ou condição fática da imposição institucional, tendo em vista seu aspecto de conformidade. No caso da Administração Pública, permeada por uma estrutura normativa ampla e diversa, que exerce pressão tanto interna como externa no ambiente organizacional, o isomorfismo coercitivo tem bastante aderência no contexto de suas organizações.

Além disso, as diretrizes coercitivas podem estar dispostas em instrumentos normativos específicos, sendo que esse tipo de regramento é típico para estabelecer o funcionamento das organizações que muitas vezes estão estruturadas de forma sistêmica (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Por sua vez, o isomorfismo normativo é impulsionado por uma imposição das categorias profissionais envolvidas nas organizações que influenciam seu comportamento e definem as diretrizes e padrões de comportamento, como as associações profissionais e as universidades que formam as profissões (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Neste viés, como as categorias profissionais são vetores influentes no contexto das atividades desenvolvidas pelas repartições públicas, o isomorfismo normativo está presente em decorrência da sua fonte na profissionalização, para definir as condições e os métodos de seu trabalho (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

No que concerne ao isomorfismo mimético, quando as pretensões institucionais são ambíguas ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, as organizações podem vir a tomar outras organizações como referência. Os modelos de boas práticas de outras organizações podem ser difundidos involuntariamente, indiretamente por meio da transferência ou rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como firmas de consultoria ou associações de comércio de indústrias (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Nesta ótica, as organizações tendem a tomar como modelo em seu campo outras organizações que elas percebem ser mais legítimas ou bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Desse modo, as organizações públicas de igual forma como ocorre com os outros tipos do isomorfismo faz uso do mimetismo como uma alternativa para seguir os parâmetros de outras organizações públicas como um exemplo de boa prática.

Para finalizar a seção, abordou-se o argumento teórico relativo ao mito e cerimônia, ilustrando seus preceitos, além de examinar como o caráter cerimonial é empregado a fim de proporcionar a legitimação da organização diante do seu campo de atuação (MEYER; ROWAN, 1977).

De pronto, válido citar sobre a definição de mito que é uma peça fundamental para o entendimento da discussão. Mito é uma prescrição impessoal e racionalizada que

retrata diversos propósitos, como se fossem regras, especificando a forma mais adequada para atingir esses objetivos racionalmente (ELLUL, 1964).

O conceito do mito e cerimônia traz consigo que as estruturas organizacionais dispõem tanto de propriedades simbólicas como de capacidade de agir (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados funcionam como poderosos mitos, e muitas organizações os adotam cerimonialmente (MEYER; ROWAN, 1977).

Cabe fazer uma distinção rápida entre ambiente institucional e o técnico. O primeiro está relacionado à elaboração e difusão de regras e procedimentos, e as organizações devem conformar-se pretendendo obter apoio e legitimidade do ambiente. Já o ambiente técnico tem o funcionamento respaldado na troca de bens ou serviços e as organizações são premiadas pelo controle eficiente e eficaz do processo de trabalho (SCOTT, 1992).

Registra-se, que Meyer e Rowan (1977) discutem ainda, para além da origem, as implicações do cerimonialismo que sustenta as organizações formais, bem como os motivos pelos quais as organizações são institucionalizadas em face de um contexto complexo. A formalização se dá por um sistema racional em busca de legitimidade perante o ambiente e internamente à organização, mas suscita problemas de natureza operacional.

Como as organizações formais são institucionalizadas em face de um contexto complexo, sendo impulsionadas por um sistema racional em busca de legitimidade perante o ambiente em que operam, elas recorrem a mitos desse ambiente institucional, o que gera lacunas entre suas estruturas formais e suas atividades de trabalho, levando à adoção daquilo que os autores denominam de *decoupling* (MEYER; ROWAN, 1977).

O mito da racionalidade representado pelas regras institucionais racionalizadas influencia, sobremaneira, como vai ocorrer a existência de organização formal que assimila esses normativos como elementos estruturais (PECI, 2006). De antemão, é posta como a formalidade surge no âmbito das organizações, mediante uma

necessidade de desenvolver as atividades do trabalho, estruturando-as em partes que lhes dão sentido, como a criação de setores e departamentos, que consubstanciam um desenho sobre como é seu funcionamento (MEYER; ROWAN, 1977). Têm-se, como referências, a teoria clássica da burocracia e a divisão do trabalho alicerçado no Taylorismo.

As organizações, como forma de racionalizar seu funcionamento, estabelecem uma padronização institucional no sentido de garantir maior legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977).

Tudo isso é alinhado com a racionalidade das atividades em conjunto com o estabelecimento de regras e de padronização dos controles no interior das organizações (MEYER; ROWAN, 1977). Contudo, depreende-se uma crítica a essa forma de organização, referente à ausência plena, na prática, de seu cumprimento, tendo em vista a informalidade que coexiste com a estrutura formal.

Além disso, a adoção cerimonial de regras sem traços categóricos é funcional para dirimir conflitos institucionais e auxilia na dinâmica organizacional (MEYER; ROWAN, 1977). Uma crítica ao cerimonialismo é que as regras institucionais estabelecidas ao longo da sua existência podem ter funcionado como mitos que são usados como escudos para as organizações em relação às suas falhas, além de esconder a falta de eficiência.

Ademais, sobre os mitos Meyer e Rowan (1977) trazem três proposições que cumpre destacar. A primeira afirma que o domínio ambiental determina maior número de mitos racionais, que por sua vez tornam as organizações mais legítimas sem necessariamente torná-las mais eficientes. A segunda propõe que instituições mais formais são mais legítimas e detêm maior probabilidade de sobrevivência. Por fim, a terceira afirma que os esforços de controles organizacionais em contextos altamente institucionalizados são intensos e decorrem de uma conformidade ritual, de difícil transposição, cuja preocupação é com o isomorfismo ritual, ao invés de um olhar interno sob outras perspectivas organizacionais.

Desse modo, as estruturas formais são reforçadas, e legitimadas, e aumentam a confiança e a boa-fé das pessoas na execução de suas funções, uma vez que induzem o comprometimento, pois atenuam a inspeção e a avaliação, que são cerimonializadas (MEYER; ROWAN, 1977).

O cerimonialismo é uma lente de avaliação útil para o campo organizacional do setor público, uma vez que pode averiguar como ocorreram as conformações internas e externas em uma estrutura pública, e as suas decorrências ao longo do tempo e do espaço, uma vez que estrutura formal é algo central no ambiente público, no qual as atividades são altamente burocratizadas.

Ainda, neste sentido, as regras têm grande relevância em qualquer contexto, mas, também, são peças estruturantes para a teoria institucional. Meyer e Rowan (1983, p.1) destacam que:

Tais regras podem ser simplesmente tomadas como evidentes, ou podem ser sustentadas pela opinião pública ou pela força da lei. Instituições inevitavelmente envolvem obrigações normativas, mas frequentemente entram na vida social, primeiramente, como fatos que devem ser considerados pelos atores. Institucionalização envolve o processo pelo qual processos sociais e obrigações passam a ter um status de regra no pensamento e na ação social (MEYER; ROWAN, 1983, p.2).

Nesse sentido, o setor público está predominantemente constituído em forma de normas, e os seus aparatos técnicos são dotados precipuamente de uma lógica racional burocratizada. Então, a estruturação similar das organizações públicas é notória em qualquer esfera dos poderes executivos, legislativo e judiciários, e a sua sobrevivência institucional é marcada por fortes traços de simbolismo (MEYER; ROWAN, 1977; SUCHMAN, 1995).

E dessa forma, os aspectos formais e legais presentes no ambiente público, e os órgãos de controle, como parte da Administração Pública, tem um forte traço do institucionalismo com símbolos e ritos próprios que são legitimados internamente pela burocracia pública, proporcionando que o cerimonialismo esteja presente em procedimentos e processos das repartições públicas.

### **3 GESTÃO DE RISCOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

O risco é um ponto sensível e certo de ocorrer nas organizações, e tentar mitigá-lo é uma iniciativa almejada, uma vez que não se tem a intenção de comprometer os respectivos objetivos estratégicos organizacionais. Fazer a gestão de riscos é expor as fragilidades internas para o exterior em um âmbito sistêmico (POWER, 2004).

Este capítulo busca abordar inicialmente a gestão de riscos em um contexto organizacional; assim, descreveu-se suas características conceituais e explicitou-se os motivos pelos quais as organizações a utilizam, ressaltando, sobretudo, os pontos positivos de sua adoção. Na sequência direcionou-se à atenção à gestão de riscos no setor público, examinando-se os motivos e a forma, como se deu a sua inserção nas organizações públicas, suas diferenças comparativamente ao setor privado e a relação entre gestão de riscos e controle. Por fim, discorreu-se sobre a auditoria baseada em riscos (ABR), abordando sobre o conceito de auditoria interna e seu papel para o universo da auditoria, a distinção entre a ABR e a auditoria clássica e a inserção da ABR nos órgãos de controle brasileiros.

#### **3.1 Características da gestão de riscos.**

O risco é um grau de incerteza relacionado a um determinado evento; então, existindo incerteza sempre haverá risco, de acordo com Rovai e Toledo (2002). Nesse sentido, o risco é caracterizado pela incerteza de resultados futuros (OLSSON, 2002).

A despeito da fonte do risco ser a incerteza, pode haver incerteza sem risco (TORRES, 2002), sendo, portanto, importante diferenciar os dois termos. Os riscos são eventos que são passíveis de reflexão quando há sua ocorrência. Outra ótica acerca do risco é a sua conexão com as perdas e as falhas, marcando um grau de exposição de acontecimentos considerados negativos e suas respectivas consequências prováveis (MIGUEL, 2002). Já a incerteza é algo regido pelo acaso, não existindo uma forma de prevê-la (MORGAN; HENRION 1990).

O risco é inerente à natureza humana e aceitá-lo é próprio do *homo economicus*<sup>2</sup> (BERNSTEIN, 1997). Os outros seres vivos lidam com riscos de forma instintiva, diferentemente da humanidade. Essa distinção remete ao fato de os seres humanos serem capazes de elaborar um planejamento e racionalizar os riscos que estão presentes no seu cotidiano, embora isto não necessariamente ocorra.

Uma contribuição interessante sobre o risco nas organizações é que, de alguma forma, ele pode impactar nos resultados organizacionais e, por sua vez, influenciar as ações dos responsáveis pela tomada de decisões (OLSSON, 2002). Portanto, a adoção de medidas atinentes ao gerenciamento dos riscos em organizações depende da avaliação e escolha daqueles que tomam a decisão. Assim sendo, como os indivíduos fazem escolhas a depender das condições sob as quais as decisões são tomadas, quando existe o ganho aumenta a aversão ao risco, em contrapartida, quando se perde aumenta a disposição em arriscar (KAHNEMAN; TVERSKY, 1979 apud TORRES, 2002).

O risco geralmente está associado à ameaça, contudo, seu conceito vem evoluindo para um viés mais voltado à consideração das oportunidades (AKINTOYE; MAC LEOD, 1997; WARD; CHAPMAN, 2003). De tal modo, quando se aproveita o conhecimento do risco para trazer ganhos organizacionais, sua gestão torna-se oportuna, no sentido de que seja efetiva (ROVAI, 2005). O risco pode impactar sobre os objetivos da organização, portanto afeta a realização de questões estratégicas, incidindo sobre resultados pretendidos (BRASIL, 2018, p. 8).

As organizações, para agregar valor, geralmente estabelecem a estratégia e os objetivos de modo a atingir um ponto de equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno. Nesse sentido, é importante considerar os riscos relacionados à estratégia, bem como explorar os recursos com eficiência e eficácia para atingir os objetivos (COSO, 2007, p. 14-16). Para tanto, a gestão de riscos é fundamental para concretizar as medidas de direção e controle dos riscos em uma organização (ISO, 2009).

---

<sup>2</sup> Um sujeito menos raso do que aqueles relacionados aos primeiros marginalistas: historicamente e geograficamente determinado, sujeito a influências econômicas e não-econômicas, sempre contrapondo seus desejos pecuniários a preceitos éticos e morais (SOUZA, 2014, p. 23).

A gestão de riscos é uma maneira de identificar problemas nas organizações e buscar formas de solucioná-los, fazendo com que os interesses estratégicos, idealizados pelo alto comando, sejam preservados, sem prejudicar os objetivos e propósitos organizacionais. Conquanto, consideram-se, na gestão de riscos de uma organização, os eventos (ameaças) com consequências negativas (perdas) sobre os resultados, mas também se buscam eventos (oportunidades) com consequências positivas (ganhos) que a levem a alcançar resultados superiores aos obtidos atualmente (MACIEIRA, 2007, p. 5).

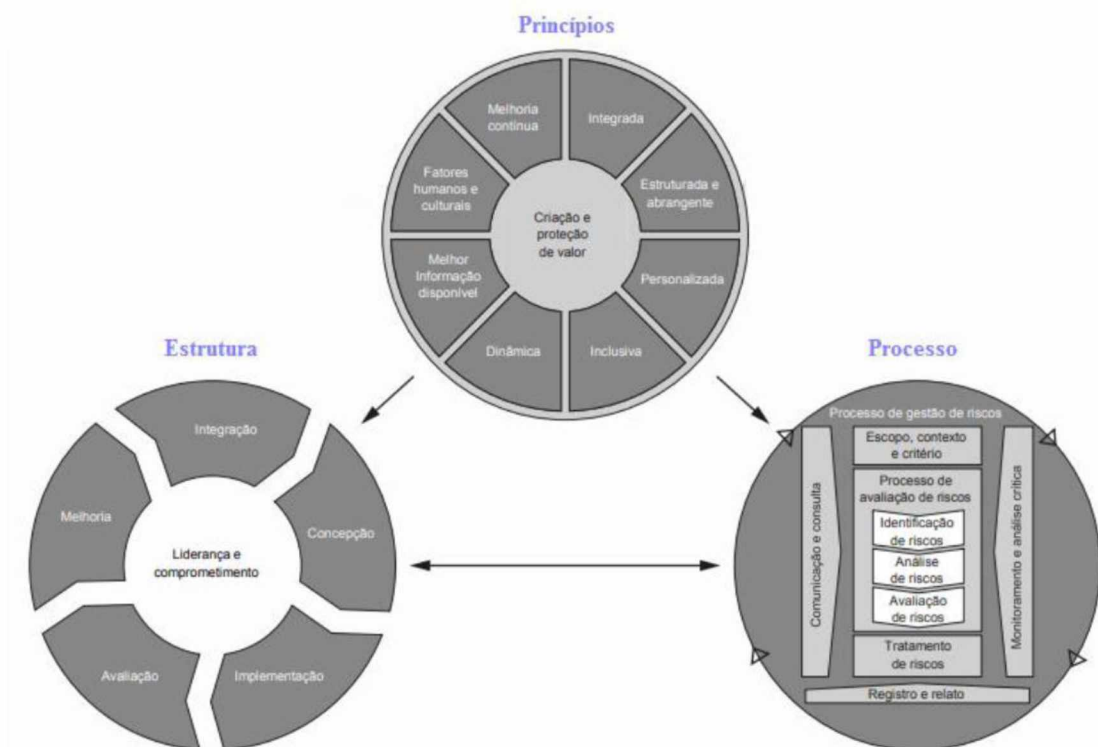
Para as organizações iniciarem a gestão dos riscos, é essencial sua identificação. Ganha contornos aqui o processo de busca, reconhecimento e descrição dos riscos, tendo por base o contexto estabelecido, o que se apoia na comunicação e consulta às partes interessadas (VIEIRA; BARRETO, 2019). Nesse sentido, a estrutura de gestão de riscos busca identificar as oportunidades no contexto de uma análise dos riscos dentro de níveis desejados por uma organização, ensejando abertura, desafio, inovação e excelência na realização dos objetivos (UK, 2020).

A partir da avaliação feita pela gestão de riscos é possível aferir sobre sua aceitação no contexto organizacional e sobre a necessidade de tratá-los (ABNT, 2009). Assim, são selecionados os riscos que serão tratados de modo a alterá-los ou não (evitar, mitigar, compartilhar ou aceitar) com intuito de obter benefícios organizacionais, ensejando que decisões possam ser tomadas com base em informações pertinentes à questão (ABNT, 2009, COSO, 2007). Nesse sentido, a gestão de riscos pode auxiliar na capacidade de adoção das melhores decisões em relação a políticas, programas e serviços num ambiente cercado de incertezas (HILL; DINSDALE, 2003). Com sua adoção, é possível compreender a natureza e determinar o nível de risco, de modo a subsidiar a sua avaliação e eventual tratamento (VIEIRA; BARRETO, 2019). Além disso, a gestão de riscos contribui para uma boa governança institucional, sendo uma referência mundial para as corporações (POWER *et al* 2009).

A gestão de riscos nas organizações é abordada por instituições de referências nacional e internacional, como a ABNT ISO 31000<sup>3</sup>, o COSO<sup>4</sup>-ERM<sup>5</sup> e o *Orange Book*<sup>6</sup>.

Tendo como referência a ISO 31000 (2018), a gestão de riscos compreende atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere à riscos, e pode se estender para a exploração das oportunidades e mitigação dos perigos (DAMODARAN, 2009). Pretende-se, também, com a gestão de riscos, que haja nas organizações a geração e a proteção de valor, elaborando princípios, estrutura e processos, conforme apresentado na Figura 1.

**Figura 1- Componentes para gerenciar riscos na ótica da ISO 31000/2018.**



Fonte: (ABNT NBR ISO 31000, 2018).

Os elementos ou componentes dispostos pela ISO 31000 (Figura 1) são parâmetros para facilitar o desenvolvimento da gestão de riscos nas organizações e devem ocorrer de forma interativa. O componente dos princípios é elaborado com foco em

<sup>3</sup> *Principles and guidelines for risk management.*

<sup>4</sup> *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway.*

<sup>5</sup> *Enterprise risk management*

<sup>6</sup> Título adotado como "Gestão de Risco: uma visão estratégica"

produzir e proteger o valor das organizações, ou seja, potencializar suas atividades e funções mais significativas, uma vez que se trata do mais importante papel da gestão de riscos, na visão da ISO 31000. O componente de estrutura traz, como parâmetro central, a liderança e o comprometimento que devem ser desenvolvidos nas organizações de um modo cíclico, passando por concepção, integração, melhoria, avaliação e implementação. Por fim, o componente de processo de gestão de risco estabelece o escopo, o contexto e os critérios na identificação, análise e tratamento dos riscos, e são considerados para sua execução os *inputs* e *outputs* que estão inseridos nos processos organizacionais.

O ERM (COSO, 2007) adota a premissa de que a gestão de riscos é multidimensional. Relaciona objetivos (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), estrutura organizacional (subsidiária, unidade de negócio, divisão, nível da organização) e componentes (ambiente interno, definição de objetivos, identificação de evento, avaliação de riscos, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação, monitoramento). Essas dimensões estão representadas em um formato tridimensional, conforme Figura 2.

**Figura 2- Matriz Tridimensional da Estrutura conceitual de análise de riscos.**



Fonte: COSO (2007, p .27).

Houve uma atualização da perspectiva da gestão de riscos pelo COSO em 2016, a qual foi no denominado COSO-GRC<sup>7</sup>. Nela, a definição da gestão de riscos está

<sup>7</sup> Enterprise risk management – integrating with strategy and performance

envolvida na execução da estratégia e na gestão do desempenho organizacional, propiciando um maior alinhamento das responsabilidades das instâncias de governança e da alta administração da organização no cumprimento de suas obrigações de prestar contas (TCU, 2018, p. 16).

Assim, o COSO-GRC destaca a atuação da gestão de risco centrada nas instâncias de governança da alta administração, uma vez que se pauta em três diretrizes: a) missão, valores, visão, b) os objetivos estratégicos, e c) o desempenho organizacional, conforme Figura 3:

**Figura 3- Modelo de gestão de riscos alinhado com estratégia e desempenho.**



Fonte: (COSO, 2016 *apud* BRASIL, TCU, 2018, p.16).

Os componentes da gestão de risco do COSO-ERP, como pode se ver na Figura 3, estão focados nas análises estratégicas e definição de objetos, desempenho, de governança e cultura, revisão e correção e informação, comunicação e reporte. O propósito é que a organização tenha uma expectativa factível de entender e gerenciar os riscos com a estratégia e objetivos institucionais.

Da perspectiva do *The Orange Book*, se as organizações do setor público não forem avessas aos riscos, elas não serão bem-sucedidas. Para a gestão de risco ser eficaz e significativa é de suma importância obter uma visão equilibrada do gerenciamento de oportunidades e riscos. Assim, torna-se possível uma tomada de decisão informada desde o início da política ou do projeto, passando pela implementação, até a prestação cotidiana de serviços públicos (UK, 2020).

Ademais, o Orange Book destaca a habilidade das organizações em demonstrar que os riscos são gerenciados, com suas particularidades, de uma forma que, de fato,

suporte a entrega de seus objetivos, ao invés de atender simplesmente qualquer norma ou estrutura de risco (UK, 2004). Portanto, o Orange Book considera a gestão de riscos como um processo estruturado, contínuo e colaborativo, que deve ser parte integrante de todas as atividades organizacionais (UK, 2020), como se pode observar no ciclo da Figura 4.

**Figura 4 - Modelo de Gestão de Riscos do Orange Book.**



Fonte: (UK, 2020, p. 6).

O gerenciamento de riscos apropriado resulta no controle proativo, não reativo, das potenciais incertezas que induzem aos riscos para algo que as organizações pretendem executar (KERZNER, 2002). Sendo assim, o êxito na gestão de riscos está relacionado à identificação do risco oriundo da detecção das áreas potenciais de falha (KERZNER, 1998). Desse modo, não necessariamente todo risco detectado deve ser gerenciado. A decisão de tratar ou não esses riscos deve ser feita com base em uma análise cautelosa sobre se o custo do controle do risco é mais oneroso do que o benefício que o tratamento do risco traz para a organização (PRITCHARD, 2001).

De tal modo, a gestão de riscos é uma forma de sistematizar e organizar pontos sensíveis na organização; portanto, é um “processo por meio do qual as diversas exposições ao risco são identificadas, mensuradas e controladas” (BRITO, 2003, p. 15). Com isso, pode ser bastante útil em organizações públicas, haja vista que seus objetivos são de interesse de uma coletividade, estando envolvidos por uma gama de riscos que podem comprometer seus propósitos.

Enfim, a gestão de riscos é um instrumento poderoso para que quaisquer organizações alcancem os seus resultados. A próxima seção foi dedicada à gestão de riscos no setor público, em que se contextualizou como essa ferramenta vem sendo assimilada nas organizações públicas.

### **3.2 As perspectivas da gestão de riscos no setor público**

A seção tratou sobre os desdobramentos da gestão de riscos no setor público, de uma forma geral, e como os órgãos de controle foram inseridos neste contexto da gestão de riscos.

A gestão de riscos é uma forma de atuação técnica que exige uma considerável *expertise* e um preparo institucional. Requer uma maturidade da organização, a qual exige um conhecimento interno relevante no que concerne aos seus processos de trabalho. A organização de informações e dados bem estruturada sistematicamente, portanto, é um pré-requisito de sua adoção no amago das organizações. Constitui uma importante ferramenta que objetiva preservar os recursos e a reputação das entidades, fortalecendo, portanto, as boas práticas de governança (TRIVELATO et al, 2018).

Além disso, é importante apontar que a gestão de riscos se tornou cada vez mais integrada aos controles internos e aos processos estratégicos das empresas (COSO, 2004), sendo um indicativo da gestão eficiente e eficaz. Assim, os bons resultados gerados nessas organizações estão associados ao mapeamento e gestão dos seus riscos institucionais (POWER, 2004).

No contexto da gestão de riscos, em virtude dos possíveis benefícios gerados no âmbito organizacional que a prática pode proporcionar, vislumbrou-se sua implementação nas organizações públicas como um reflexo da agenda reformista da nova gestão pública (CARLSSON-WALL et al., 2017). Assim a gestão de riscos tem se destacado, inclusive chegando a ser considerada um pilar para a boa governança e para a gestão de organizações do setor público (BLACK, 2005).

A perspectiva de contribuir para o atingimento dos propósitos organizacionais serviu de estímulo para a adesão das organizações públicas à gestão de riscos. Conforme Moore (2003), os motivos que incentivaram as organizações públicas a considerar a gestão de riscos como uma ferramenta de governança foi a necessidade de aprimorar as suas capacidades institucionais, fortalecer a legitimação e gerar transparência e propiciar maior controle social.

Como a prática da gestão de riscos é contemporânea no mundo organizacional, com pouco mais de 50 anos de existência, não poderia ser diferente no ambiente público, tendo surgido no final da década de 1970 e início dos anos 1980. Ademais, como uma iniciativa com pouca experiência institucional, no setor público sua adoção incide particularmente sobre a gestão e os orçamentos públicos, com a literatura acadêmica sobre o tema sendo relativamente limitada (QIAO, 2007).

O risco nas organizações públicas é encarado com maior receio do que nas organizações da iniciativa privada, não apenas por ter características diferentes, mas, sobretudo, em razão do arcabouço jurídico que orienta a administração pública, que zela pela cuidadosa aplicação dos recursos públicos orçamentários (MCPHEE, 2005). As organizações públicas são balizadas por um arcabouço normativo mais denso do que o aplicado às atividades de mercado. De um lado, estão, em certa medida, mais protegidas face às intempéries competitivas, de outro, estão sujeitas ao escrutínio coletivo, em que seu sucesso é medido por meio de um termômetro político-eleitoral, no suposto de uma institucionalidade democrática. Portanto, as pressões sofridas nas organizações do setor público são de proporções maiores do que nas organizações privadas.

Os objetivos das organizações públicas e os meios para atingi-los são bem diversos do que no setor privado, que atende a princípios monetários e competitivos. No setor público, há a influência direta e indireta de uma multiplicidade de fatores e de agentes, como a submissão permanente a um conjunto de normas fixas, o funcionamento limitado da burocracia estatal, no qual as organizações públicas são estruturadas e enquadradas por organogramas formais muitas vezes descontextualizados do ambiente ideal para seu funcionamento, e, ainda, os potenciais impactos advindos das incertezas do mercado no que concerne à arrecadação, dentre outros. Essa

circunstância aponta para uma direção em o setor público é mais suscetível a lidar com mais incertezas do que o setor privado (BRAGA, 2017).

Nessa linha de raciocínio, ao estudar a gestão de riscos no setor público, Hill e Dinsdale (2003) descrevem diversos empecilhos que podem surgir em cada etapa do processo e que fazem parte das rotinas operacionais das organizações, como não desenvolver um processo explícito para tomada de decisões de riscos, lidar de maneira inadequada com a incerteza ou simplesmente ignorar riscos importantes que podem trazer graves consequências ao órgão e à sociedade.

Por sua vez, as estruturas públicas que fazem uso da gestão de riscos devem avaliar seus processos decisórios, sua cultura, seus conhecimentos e suas competências no campo da gestão de riscos (HILL; DINSDALE, 2003). Tal prática nem sempre é fácil de ser empregada. Muitas vezes a gestão de riscos surge de diretrizes top down (de cima para baixo)<sup>8</sup>, mas que podem não ser aceitas ou entendidas por quem as executa. Nesse sentido, o risco deve ser compreendido como um valor na organização pelo seu caráter instrumental, como uma forma menos onerosa de evitar problemas que de alguma maneira podem prejudicar os executores (BRAGA, 2017).

Outra dificuldade tem a ver com a necessidade de integração posta pela agenda da gestão de riscos, tendo em vista a existência de papéis conflitantes dos diferentes atores envolvidos. Isto se dá tanto pela maneira divergente como eles interpretam e empregam os instrumentos de gestão de riscos quanto pela ausência de uma política clara de riscos para buscar parametrizar suas formas de realização (ARENA; ARNABOLDI; PALERMO, 2017; HALL; FERNANDO, 2016).

A gestão de riscos é um elemento-chave da governança nas organizações do setor público, em termos de suas estruturas, processos, valores corporativos, cultura e comportamentos. Portanto, é vista como peça central nos processos de gestão da

---

<sup>8</sup> Conforme, Braga (2017 *apud* Winter, 2010), no que tange as perspectivas de implementação das Políticas Públicas, a abordagem chamada de *Top Down* foca em uma decisão política, uma lei, que é implementada de cima para baixo, tendo relevância o controle dessa implementação e aderência a regras gerais, enquanto a abordagem *Bottom Up* enfatiza a influência da equipe da linha de frente como tomadores de decisão essenciais e com determinado grau de autonomia, para adaptar e mediar as demandas, e que são impossíveis de serem controlados totalmente.

organização, de tal forma que os riscos sejam considerados em termos do efeito da incerteza sobre os objetivos. Quando ocorre a devida implementação da gestão de riscos no setor público, por meio da sua aplicação de uma forma sistemática, estruturada e oportuna, o processo pode trazer benefícios que impactam diretamente aos cidadãos, pois dá um suporte às decisões proferidas na Administração Pública e melhora a alocação de recursos públicos (MIRANDA, 2017).

A gestão de riscos implica em articular uma nova lógica de *accountability* no setor público, como apontado por Black (2005), e, assim, surge como uma oportunidade para os órgãos de controle de atuar mais próximos da gestão e colaborar de alguma maneira para a sua implantação.

A avaliação de riscos é benéfica para as organizações e, nesta perspectiva, os órgãos de controle atentaram para sua adoção. Conforme CICCIO (2006), essa técnica, quando utilizada em auditoria, identifica, mede e prioriza os riscos para possibilitar a focalização nas áreas auditáveis mais significativas. Em cada ação de auditoria, a avaliação dos riscos é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro da organização. A avaliação de riscos permite ao auditor delinear um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes ou testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente.

Outro ponto a ser mencionado sobre a gestão de riscos no setor público no tocante à interface com os órgãos de controle é acerca dos benefícios trazidos pela metodologia, uma vez que dependem do nível de interação entre gestores e os órgãos controladores (ARANTES, 2016). Os gestores não necessariamente apoiarão a prática, por resistência, falta de entendimento da metodologia, ou até mesmo simplesmente pela visão negativa perante os órgãos de controle, qual seja, da atuação com caráter de cunho punitivo.

Destaca-se, também, que as organizações públicas estão em diferentes níveis de maturidade institucional quanto à estrutura, aos processos e aos impactos das ações de controle. Desse modo, percebe-se uma dicotomia entre harmonia e utilidade, sendo que as organizações públicas mais maduras nesses requisitos ora mencionados estão mais propícias a absorver os benefícios da atuação do órgão de

controle, mas, de outro lado também são mais suscetíveis a entrar em conflito e discutir com mais propriedade os apontamentos feitos pelos órgãos de controle (ARANTES, 2016).

Na interação entre os entes da Administração Pública e o controle interno, mesmo em que pese os órgãos controladores deterem autonomia funcional para a consecução do trabalho de gerenciamento de riscos, é vital que ocorra uma mútua cooperação e colaboração. Tal relação deve ocorrer para que funcione a implementação desse tipo de trabalho, em que os órgãos de controle interno mudam a perspectiva de conformidade dos trabalhos de auditoria, tendo que se envolver na persuasão de gestores à adoção de práticas de gestão de riscos (HALL; MIKES; MILLO, 2015).

A gestão de riscos públicos passou a ser usada, também, como um subsídio para os agentes de controle legitimarem a expansão do controle interno. Assim, os agentes públicos, ao gerir os riscos, devem não somente antecipar informações a respeito de ameaças a objetivos organizacionais, como também proporcionar informações que sejam passíveis de auditoria e responsabilização (KLEIN JUNIOR, 2020).

A gestão de riscos é um grande desafio a ser implementado no setor público em face das suas dificuldades operacionais de aplicação tendo em vista a complexidade do ambiente público. Logo, para se ter êxito nessa iniciativa é vital buscar o aprimoramento das técnicas de auditoria adequando-as sob o viés de riscos. Entretanto, existem entraves para sua institucionalização, uma vez que deve se superar o enfoque de controle formal legalista com perfil punitivista, notadamente marcante e com viés negativo (PINHO; 2016; RAUPP; PINHO, 2015), e que podem ser entendidas pelas relações de poder dos órgãos de controle, questão discutida no Capítulo 4.

Portanto, como um desdobramento da gestão de riscos, os órgãos de controle instituíram a auditoria baseada em riscos, abordada na próxima seção.

### **3.3 A inserção da auditoria baseada em risco nos órgãos de controle brasileiros**

O surgimento dos riscos em auditoria foi preconizado internacionalmente pelo The Institute of Internal Auditors (IIA) em 2004. Por sua vez, esse movimento de inserção da gestão de riscos no arcabouço normativo de auditoria, por intermédio da referida associação profissional no âmbito mundial, foi importante para que a avaliação dos controles internos ocorresse com o foco nos riscos das atividades (CASTRO, 2008).

A ABR é uma metodologia que está diretamente associada à gestão de risco e, para o IIA, ela possibilita que a auditoria interna dê um aval para a direção da organização sobre se os processos de gestão de riscos estão sendo realizados de forma eficaz no que se refere ao apetite ao risco<sup>9</sup>.

Acerca da auditoria interna é importante abordar sobre seu conceito, que é a avaliação de evidências<sup>10</sup> coletadas em que se verifica se elas estão condizentes com os parâmetros de auditoria definidos para atingir o melhor resultado para as organizações com a maior correção e precisão possível, devendo ser realizada por um profissional competente e independente, de acordo com Arens, Elder e Beasley (2010).

No mesmo sentido, a auditoria interna é considerada como uma atividade formal em que se averigua a eficácia e a veracidade de atividades, procedimentos e/ou processos ou atos praticados pelas organizações. Tem, como suporte, documentos e registros, dentre outros elementos, em que são registradas constatações e, geralmente, recomendações por meio de reportes para a alta administração, quando da identificação de problemas (DANTAS, 2011, DEANGELO, 1981).

Para o IIA (2013), a 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 gerenciamento de riscos, controle e governança.

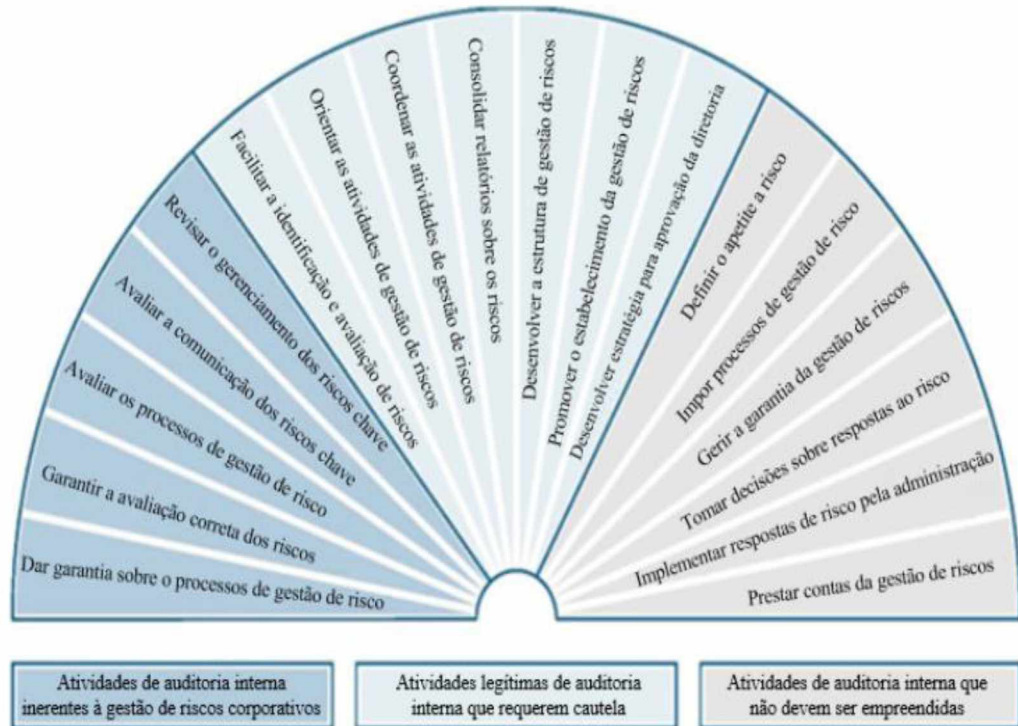
---

<sup>9</sup> 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).

<sup>10</sup> Toda a informação usada pelo auditor para determinar se qualquer informação que esteja sendo utilizada está de acordo com os critérios estabelecidos (ARENS, ELDER, BEASLEY, 2010, pg. 4).

Nesse sentido, o órgão afirma que a ABR aproxima a auditoria interna do aparato global da gestão de riscos de uma organização. Para tanto, criou atividades para propiciar o desenvolvimento da auditoria interna relacionadas à gestão de riscos, que podem ser visualizadas na Figura 5.

**Figura 5 - Atividades relativas à gestão de riscos desempenhadas pela Auditoria Interna.**



Fonte: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos (IIA, 2009, p. 4).

De forma a conectar a auditoria interna com a gestão de risco, o IIA propôs três categorias de atividades de auditoria, perfazendo um total de 18 atividades, conforme Figura 5. A primeira define quando a auditoria deve atuar em relação à gestão de riscos, contemplando cinco atividades. A segunda percebe a auditoria desempenhando um papel colaborativo na gestão de risco, compreendendo sete atividades, cuja adoção deve ser feita com parcimônia. Por fim, a terceira dirige a atenção para o espaço em que a auditoria não desempenha nenhuma função para colaborar com a gestão de riscos, especificando seis atividades desta natureza. Observada essa categorização, as unidades de auditoria auxiliariam a disseminação da política de riscos dentro das organizações, e ainda, incorporariam nos trabalhos de auditoria contornos centrados em riscos.

Na perspectiva de Griffith (2005, p.5), a ABR se caracteriza pelo um conjunto de processos, abordagens e metodologias que buscam focar o trabalho naquilo que realmente importa para a organização. Corroborando com essa proposição, Salehi e Khatiri (2011) observam que os novos padrões de ABR em riscos são projetados para que os auditores se concentrem em assuntos que são mais relevantes para o controle interno. No mesmo sentido, a ABR possibilita que haja a emissão de opinião pelo auditor a respeito do tratamento dos riscos para os gestores da entidade, de modo que decisões possam ser tomadas com base nesta avaliação (PINHO E BEZERRA, 2015).

Ainda sobre o ponto de vista do auditor, Boynton, Johnson e Kell (2002) definem que uma das finalidades da ABR é ajudar o auditor a determinar o risco de que as informações institucionais divulgadas contenham erros ou classificações materiais indevidas. A ABR tem seu foco na auditoria interna e se concentra na análise estratégica, na avaliação do risco de negócios (CAMPBELL et al., 2006). Tendo em vista que ela concentra esforços nas questões centrais das organizações, a metodologia eleva a responsabilidade das auditorias, na medida em que a auditoria clássica se preocupa com a avaliação dos controles com um todo e a escolha do objetivo da auditoria bem como a forma de realização dos trabalhos são distintas.

Para Castanheira (2007) a ABR traz “uma abordagem que integra princípios de gestão de risco em todo o processo de auditoria, quer ao nível do processo de planeamento anual, quer ao nível do processo de planeamento, execução e reporte de auditoria individual, contribuindo para um processo eficaz de gestão de risco” (CASTANHEIRA, 2007, p. 115).

Em decorrência das novidades trazidas pela ABR, Griffiths (2015) pondera que, provavelmente, muitos processos a serem auditados na ABR nunca o tinham sido feitos antes, portanto demandariam a formatação do programa de auditoria (elaboração dos testes a serem realizados) durante a execução do trabalho, sem que procedimentos utilizados anteriormente possam ser aproveitados. Segundo o autor, essa situação irá requerer que a equipe:

- a) utilize iniciativa e criatividade;
- b) aprenda e entenda processos complexos;
- c) trabalhe a partir de princípios básicos;
- d) organize seu trabalho sob pouca supervisão direta;
- e) se comunique efetivamente com todos os níveis de gestão e com os funcionários; e
- f) escreva concisos, mas compreensíveis relatórios (GRIFFITHS, 2015, c, p. 12-13).

Na auditoria convencional, os testes aplicados geram resultados que influenciam e trazem consequências diretas ao processo de gestão (VASCONCELOS; PEREIRA; 2004). Já na ABR os testes são aplicados em processos cujos riscos foram identificados previamente, na fase de levantamento de informações, sendo tais testes direcionados aos controles que minimizam os riscos relevantes, com o intuito de antecipar e prevenir riscos de negócios na origem (PINHO; BEZERRA, 2015).

Da mesma forma, Pommerening e Bencke (2011) ressaltam que a proposta do uso da ABR é inovadora e promete uma evolução tanto para as organizações quanto para a profissão do auditor. Apontam também que auditoria deixa de ser reativa para assumir uma postura preventiva.

Entretanto, para além da inovação trazida pela ABR, existem outros fatores que devem ser considerados quando de sua execução:

A Auditoria Baseada em Riscos é uma tendência gerencial em nível mundial, todavia o intuito de concebê-la apenas como mais uma inovação é um erro. Consubstancia-se na necessidade real e emergente de agregação de valor por intermédio do processo auditorial. Por conseguinte, requer não só uma metodologia minuciosa e rigorosa, mas também a existência de fatores que contribuam para o êxito do projeto. (PINHO; BEZERRA, 2015, p. 34).

A partir de uma visão mais ampla acerca da questão, Rivenbark (2000) pondera que a ABR avalia os objetivos, os riscos e os controles que são fatores que auxiliam no sucesso de uma organização, seja pública ou privada.

A auditoria no setor público é uma premissa instituída para o exercício da atividade de controle no Brasil, com o advento da CF/88. Apesar do emprego de esforços para o desenvolvimento de um viés gerencial para o controle, esbarrou-se na lógica de correção que prevaleceu para o exercício de auditoria (CASTRO, 2015).

Como influência clara para o viés de uma auditoria de apuração exclusivamente de mal-feitos, contribuíram os escândalos de corrupção dos anos 1990 no Brasil. Ganhou impulso uma atuação formal-legalista dos órgãos de controle, potencializando a institucionalização de formas de responsabilização em um âmbito individual, com o fortalecimento do regime disciplinar, o uso de instrumentos de investigação dos atos de gestão, e a elaboração de um regramento com viés punitivo (KLEIN JUNIOR, 2020). As auditorias acabaram sendo contaminadas por essa perspectiva de natureza persecutória.

Contudo, no transcorrer do tempo, ocorreram mudanças gradativas e lentas nessa ótica de conformidade, que pautava as ações da agenda dos órgãos de controle. As iniciativas de trabalhos diferentes do enfoque puramente formal começaram a ser executadas a partir dos anos de 2010, encampadas, sobretudo pelo TCU.

A auditoria no setor público é executada por órgãos de controle internos e externos, e a sua concretização depende de elementos institucionais normativos e uma estruturação de carreira que foi estabelecida no Brasil, principalmente, após a CF/88, que criou o sistema de controle interno (SCI), e reforçou a atuação do controle externo. Desse modo, houve a difusão da aplicação, com maior vigor, das auditorias públicas, apesar da sua existência em constituições pretéritas, como a de 1967.

A criação da CGU em 2003 foi um marco para o fortalecimento das auditorias nos órgãos públicos, cujo foco teve características de gestão de riscos (CASTRO, 2008). No entanto, inicialmente as auditorias com tal perspectiva eram ainda tímidas, tendo em vista que se buscava nos trabalhos verificar somente os erros dos gestores. A alteração de rota, com a utilização de práticas de auditorias com enfoque em riscos tomou forma a partir de 2015.

Essa iniciativa da CGU, que foi difundida, sobretudo, por intermédio do CONACI, para outros órgãos de controle estaduais e municipais, teve o estímulo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que recomendou, ao controle interno, a implementação de uma abordagem baseada em riscos, como um dos resultados da avaliação do Sistema de Integridade da Administração Pública Federal (OCDE, 2011, p. 29 e 30). O documento da OCDE consistiu na análise da

implementação e da coerência de instrumentos, processos e estruturas de salvaguarda da integridade na Administração Pública Federal brasileira, encomendada pela CGU.

A evolução do conceito da auditoria pública brasileira, que passou de uma ótica da análise estritamente das contas públicas para a auditoria de desempenho (COSTA, PEREIRA, e BLANCO, 2006, INTOSAI, 2007), englobou tanto os órgãos de controle interno como externo.

Da perspectiva do TCU:

O papel fundamental da auditoria interna na gestão de riscos é fornecer asseguração aos órgãos de governança e à alta administração, bem como aos órgãos de controle e regulamentação, de que os processos de gerenciamento de riscos operam de maneira eficaz e que os riscos significativos do negócio são gerenciados adequadamente em todos os níveis da organização. A auditoria interna deve ter uma compreensão clara da estratégia da organização e de como ela é executada, quais os riscos associados e como esses riscos estão sendo gerenciados (TCU, 2017, p. 12).

Os órgãos de controle enfrentam desafios recorrentes para instituir as auditorias, principalmente no tocante à qualidade da auditoria interna governamental, uma vez que ao executar uma auditoria nem sempre é possível mitigar as intercorrências inerentes aos riscos desse tipo de trabalho, com destaque para as ABRs, em virtude das novidades que trazem na sua execução.

Além disso, como as auditorias ainda permanecem com características cujo enfoque é identificar irregularidades, e como a metodologia da auditoria baseada em risco fora instituída como um modelo diferente dessa perspectiva, os órgãos de controle encontram dificuldades na implementação da ABR, tendo em vista que tem que se mudar os parâmetros técnicos e práticos da auditoria pública brasileira, e esse processo não é simples de ser executado.

## **4 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

O capítulo tratou inicialmente, como a função controle foi inserida na Administração Pública brasileira, sobretudo, com o advento da CF/88, retratando como foram sendo formatados os sistemas de controle interno e externo, e de que forma as organizações de controle públicas desempenham sua função de auditoria, que é uma atividade destacada dentre suas atribuições.

Na segunda seção, foram discutidos os instrumentos utilizados pelos órgãos de controle públicos, com foco nas auditorias, em que foram abordados os tipos e conceitos tradicionais, os novos tipos de auditorias como as operacionais e, especialmente, a auditoria baseada em riscos, que, em alguma medida, têm modernizado a forma de trabalho dos órgãos de controle.

### **4.1 A constituição do ecossistema de controle na Administração Pública Brasileira**

A gênese dos órgãos de controle ocorreu como algo protocolar para o cumprimento de meras formalidades, entretanto, o ideário de uma organização de controle está relacionado com uma rotina que exija baixa argumentação pública e ocorre em um repertório burocrático bem definido e disciplinado, sem a politização da sua atuação (OLSEN, 2017 apud FILGUEIRAS, 2018).

Assim, pode-se dizer que, mesmo sendo forjadas para realizar uma abordagem técnica e isenta, os órgãos de controle, na tentativa de coibir os malfeitos no ambiente público, além da correção sobre tais comportamentos, exercem, sobretudo, manifestação de poder sobre as demais instituições, no nível episódico, de acordo com a definição de Clegg (1993), dada à situação fática da sua atuação, tendo em vista a necessidade premente de instituir ações, ordens, punições, representando a faceta repressora dos órgãos de controle.

Dessa forma, a cultura do punitivismo pode ter surgido na amago das instituições públicas de controle e, por conseguinte concentraram sua ação na consequência (resultado) do objeto de análise, notadamente, individualizando as responsabilidades

e não nas causas para evitar tal prática. Assim, se implantou uma estratégia centrada em desvios, ao invés de buscar intervenções institucionais preventivas que formem uma consciência da conformidade autossuficiente (PETIT, 1997).

Dito isso, pode-se depreender-se que a origem das instituições de controle seguiu uma lógica de punir simplesmente as atitudes desviantes, por meio das normas, e não de verificar e analisar inicialmente o contexto dos fatos, com a aplicação de filtros e de ações positivas que poderiam ser perpetradas para inibir o problema (PETIT, 1997).

Em que pese essa característica inicialmente marcada por uma forma de agir reativa das organizações de controle no Brasil, preocupado com os reflexos do que se avalia, ao invés de buscar estancar na origem o que está incorreto e propor soluções para inibir tais práticas eventualmente danosas, ocorreram, ao longo da história, mudanças em normativos sobre controle que foram transmutando os órgãos de controle (CGU, CGEs, TCU e TCEs) no cenário da Administração Pública brasileira, como pode ver pelo Quadro 1:

**Quadro 1 - Histórico sobre normativos de controle no Brasil.**

<b>Ano</b>	<b>Ato</b>	<b>Característica</b>
1890	Decreto 966	Criação do Tribunal de Contas da União.
1964	Lei 4320	Normas de Direito Financeiro e Controle dos orçamentos da União, Estados e Municípios.
1967	Constituição Federal	Controle Externo e Controle Interno
1967	Decreto-Lei 200	Reforma Administrativa; Controle como princípio fundamental.
1988	Constituição Federal	Controle Externo, Interno e Controle Social.
2001	Lei 10.180	Organização dos Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal e do Controle Interno Federal.
2003	Lei 10.683	Cria a Controladoria-Geral da União.

Fonte: Elaborado pelo autor, adaptado de (FARACO, NIWA, VICENTIN, 2016, p. 203).

A formação institucional dos órgãos de controle é um fator importante para a discussão sobre o entendimento de como foram acontecendo as suas mudanças temporais. Os

fatos históricos têm peso na transformação dessas organizações, como reportado no Quadro 1.

Assim, pode-se dizer que o fortalecimento da função de controle não ocorre simplesmente com a instituição de órgãos de controle, sobretudo, no âmbito municipal, em que existe uma visão refratária dos governantes políticos com esse tipo de atividade, uma vez que estudos sobre governos locais demonstram que a lógica dominante nesses atores no Brasil é a orçamentária (AZEVEDO, 2016). E, como o papel dos órgãos de controle é moldado para o exercício do controle e da vigilância, com vistas a assegurar a legalidade e a legitimidade da ação de governos e burocracias (FILGUEIRAS, 2018), nem sempre se encontra espaço para tanto no âmbito municipal.

Contudo, para além de certas restrições que naturalmente ocorreram para a disseminação dos órgãos de controle no Brasil, os preceitos de controle, trazidos principalmente pela CF/88, reforçaram os poderes das organizações de controle externo e interno, desencadeando um processo gradativo de modernização de suas estruturas organizacionais, visando melhor qualificá-los para suas atribuições constitucionais (LOUREIRO et al, 2012).

O desenho institucional das organizações públicas brasileiras de controle, com o advento da CF/88, sofreu alterações comparativamente ao comando constitucional anterior, o de 1967, que reduzia a função do controle interno, exclusivamente ao Poder Executivo, e restringia o campo de análise do controle à vertente financeira e orçamentária. As mudanças propostas pela CF/88 apresentaram um esboço institucional particular, com a ampliação das atribuições legais no que concerne aos controles interno e externo, sendo por sua vez proveniente de um resultado gradativo do fortalecimento, mesmo que pelo viés formal, das organizações de controle (AVRITZER; MARONA, 2017).

A atuação do controle foi ampliada para cada Poder por meio da averiguação contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial no âmbito da Administração Pública de forma geral, direta e indireta, no tocante aos aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas,

conforme as previsões da CF/88 e da legislação infraconstitucional subsequente. O texto constitucional definiu, com contornos mais bem delimitados, o papel dos controles interno e externo no Estado brasileiro, previstos seus artigos 70 e 74, o que aconteceu em paralelo ao desenvolvimento de novas ferramentas de gestão dentro de um desenho institucional bastante peculiar (AVRITZER; MARONA, 2017).

O controle interno é tratado no artigo 70, com a prescrição de que cada um dos três poderes deve ter seus próprios sistemas, enquanto o controle externo é objeto do artigo 74. Desse modo, a Constituição estabelece que a instituição de órgãos de controles interno e externo deve fazer parte da Administração Pública, abrindo espaço para o processo paulatino de modernização das correspondentes estruturas organizacionais, com intuito de qualificá-las para suas atribuições constitucionais (LOUREIRO et al, 2012).

No sistema de controle externo, a responsabilidade cabe ao Poder Legislativo, sendo que no âmbito federal é incumbência ao Congresso Nacional, auxiliado pelo TCU e, nos Estados, pelas Assembleias Legislativas, com o auxílio dos TCEs. Nos municípios a atribuição é das Câmaras Municipais, com o auxílio, também, dos TCEs, à exceção daqueles municípios que já tinham Tribunais de Contas Municipais existentes antes da CF/88.

Considerados como órgãos administrativos com funcionamento autônomo, os TCs desempenham a atribuição de “exercer, de ofício, o controle externo, fático e jurídico, sobre a execução financeiro-orçamentária, em face dos três poderes do Estado, sem a definitividade jurisdicional” (Gualazzi, 1992, p.187).

Instituição de referência do controle externo governamental no país, desde sua constituição no século XIX, o TCU experimentou, ao longo do tempo, mudanças em suas competências estritamente legalistas, com o objetivo de assumir competências de auditoria de desempenho e controle da gestão pública (SPECK, 2000).

Ainda nesta perspectiva de alteração de atuação da estrutura de controle externo governamental, composta pelo TCU e os demais TCs, tais órgãos exercem as atividades recentes de avaliação das políticas públicas e dos programas de governo,

considerando aspectos relacionados à eficiência, à efetividade e ao desempenho (TEIXEIRA, 2010).

No âmbito desse processo, cabe registrar que a estruturação do Sistema de Controle Interno (SCI) ocorreu no âmbito do Poder Executivo Federal, de uma forma mais bem delimitada sobre suas atribuições, por intermédio da Lei 10.180/2001. Assim, ressalta-se que, antes desse normativo, a função de controle já havia sido citada no Decreto Lei 200/1967, bem como na Lei 4320/1964, mas sem a mesma assertividade expressa na CF/88, que reforçou os poderes das instituições de controle externo e interno (LOUREIRO et al, 2012).

De acordo com a referida Lei 10.180 de 2001, o SCI surge com o objetivo:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 2001).

A Lei 10.180 de 2001 definiu, também, as competências do SCI federal. Contudo, o SCI funcionava de modo descentralizado, de 2001 a 2002, até a criação da CGU em 2003, uma vez que era coordenado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), anteriormente vinculado ao Ministério da Fazenda (MF). Em face da autonomia funcional da CGU, prescrita por Lei<sup>11</sup>, o órgão assumiu e centralizou todas as atividades de controle interno do governo federal, inclusive com a incorporação da SFC (FILGUEIRAS, 2018). Os órgãos com tal atribuição foram estruturados por normativos específicos para sua criação (FILGUEIRAS, 2018), como foi o caso da CGU e de outras Controladorias de mesma natureza legal.

Outro ponto importante da formação do sistema de controle interno, que delimita seu papel institucional, consiste na dependência que sua atuação tem de outras organizações, o que requer uma ação conjunta, coordenada e cooperativa.

---

<sup>11</sup> Medida Provisória 3, de 1º de janeiro de 2003, Lei 10.683, de 28 de maio de 2003.

Destaca-se que CGU, como organização principal do SCI, de acordo com a Lei da SCI, detém:

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 (BRASIL, 2001).

Dessa forma, o papel da CGU está intrinsicamente relacionado à concretização das políticas públicas definidas no orçamento e se suas entregas foram realmente realizadas com o que foi pactuado.

Além da atuação interna da CGU, também está definida pelo normativo que instituiu o SCI a interlocução da CGU com controle externo, por intermédio do apoio para o cumprimento da sua missão institucional. Com isso, a relação institucional entre os órgãos de controle interno e o externo foi formalmente definida, tendo em vista a previsão legal da existência da articulação institucional entre ambos.

Assim diante dessa dinâmica institucional definida pela Lei do SCI, entre os órgãos de controle, considerando ainda as suas atribuições legais previstas na CF/88, gerou-se um contexto em que essas instituições passaram a compor uma ecologia das burocracias do controle (FILGUEIRAS, 2018).

E, para a formação da ecologia dos órgãos de controle, houve influência de fatores endógenos que induziram modificações em suas atividades internas, por meio da construção de uma estrutura normativa. Além disso, definiram-se, também, em instrumentos legais, as garantias e prerrogativas aos órgãos de controle, como autonomia funcional e a criação de carreiras específicas, em um processo de mudança incremental dessas organizações (FILGUEIRAS, 2018).

Outro fator que contribuiu na formação ecológica dos órgãos de controle foi a necessidade de conviver/coexistir com outras atividades que continuaram sendo executadas, bem como fatores externos do contexto político e das demandas por mais *accountability* que a sociedade, geralmente, almeja (FILGUEIRAS, 2018). Esses elementos influenciam as diretrizes e estratégias dessas organizações - fator que carece de mais uma adaptação/adequação do órgão para desenvolvê-la.

Sendo assim, os fatores externos que desencadearam um processo de mudança incremental nos órgãos de controle ocorrem em momentos críticos, de acordo com Aranha (2015). Um fator que inevitavelmente contribuiu nesse sentido de transformação institucional dos órgãos de controle são os normativos internacionais que definem padrões e práticas e que, de certa maneira, são balizas consideradas como referencial técnico e pressionam governos que buscam legitimidade por meio da adoção de características de soluções globais já aceitas e legitimadas (MEYER; BOLI; THOMAS; RAMIREZ, 1997)

Desse modo, a influência das organizações estrangeiras de controle é mimética, tanto para o controle externo quanto do controle interno - com destaque para, respectivamente, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e o IIA. Tanto a INTOSAI quanto o IIA trazem normativos e pressupostos técnicos que foram absorvidos pela CGU, TCU, TCs, e Controladorias, potencializando uma característica fundamental de independência para o exercício das suas atribuições institucionais.

As instituições de controle são organizações que detêm complexidade, e atuam de uma forma sistêmica, com procedimentos rigorosos e que se ligam umas às outras em função de rotinas e mandatos institucionais (FILGUEIRAS, 2018). Dadas suas funções legais, os órgãos de controle exercem um papel fundamental para assegurar accountability no que toca à verificação do funcionamento estatal, de modo a assegurar a legalidade e a legitimidade da ação de governos (FILGUEIRAS, 2018).

Assim, em virtude da natureza complexa da atuação dos órgãos de controle, está posta uma agenda de inovação para efetuar suas atividades técnicas corriqueiras. As mudanças são frequentes, mas existem possíveis percalços enfrentados pelos órgãos de controle, sobretudo, no que concerne às práticas de auditoria, uma vez que dependem de informações que nem sempre estão sob sua governança.

Os órgãos controladores no Brasil vêm adotando práticas mais modernas na sua forma de trabalhar. De certo modo, essa mudança é alavancada pela resposta mais

rápida e eficaz que se pretende dar aos cidadãos, que são notadamente o público-alvo das políticas públicas (HEIDEMANN; SALM, 2009).

Além disso, como o enfoque das atividades de controle tem uma predominância em identificar malfeitos na Administração Pública, e dado sua característica, ainda fortemente punitivista, os resultados apresentados pelos órgãos de controle geralmente despertam a desconfiança popular nos Governos. Então, a percepção da sociedade a respeito das ações governamentais é muitas vezes ruim e não vislumbra pontos de melhoria, ampliando assim as demandas por mais *accountability* advindos de circunstâncias negativas (FILGUEIRAS, 2018), e não positivas como poderia ser.

Portanto, mesmo com evolução organizacional dos órgãos de controle brasileiros com o advento da CF/88, o seu papel não pode e nem deve estar adstrito somente na faceta de irregularidade dos seus trabalhos, pois assim vai denotar somente um aspecto nocivo sobre a realização das políticas públicas e no uso do dinheiro público, com viés puramente focado na corrupção, o que vem a causar uma espécie de pretorianismo político dessas instituições (AVRITZER; MARONA, 2017). Nesse sentido, faz-se necessária uma adequação e calibragem no exercício das funções dos órgãos de controle brasileiros, destacando, sobretudo uma melhoria na comunicação em um sentido lato sensu.

E dessa forma, existe uma oportunidade pelo processo de transformação feito pela ecologia processual dos órgãos de controle que mudaram internamente, mas que ainda precisam comunicar melhor com a sociedade sobre as características positivas da sua função, que é prover diretrizes às instituições públicas, gerando valor público para o Estado e sociedade (DE ASSIS; DA SILVA; CATAPAN, 2016).

Entretanto, não é fácil girar esta chave, uma vez que a execução das auditorias permanece, ainda, pautada em ações de controle, fiscalização, investigação e punição de falhas de gestão, problemas de desempenho e corrupção, ou seja, com foco negativo.

E, como as auditorias dependem de uma ação conjunta, coordenada e cooperativa das instituições (FILGUEIRAS, 2018), é fundamental um ecossistema colaborativo no

entorno das auditorias. Para isso, é necessário o uso de técnicas e práticas nas auditorias públicas. Existem tentativas recentes neste sentido, apesar das dificuldades enfrentadas, o que foi abordado na próxima seção.

#### **4.2 Os instrumentos de auditoria pública.**

As auditorias são instrumentos que os órgãos de controle do setor público usam para analisar os mecanismos de controle em utilização nas organizações públicas (RODRIGUES, 2019). Por sua vez, as auditorias públicas colaboram para a melhor alocação dos recursos públicos.

A auditoria pública, que presta uma contribuição importante para os gestores públicos, pauta-se no conceito clássico de auditoria, em que se procede à avaliação dos controles internos e da conformidade financeira sobre fatos passados (DOMINGOS, 2015). Em outra faceta, existe também a função da auditoria como consultoria interna nas organizações, atuando para fomentar o gerenciamento de riscos (DIAS; GOMES; ANGONESE; QUINTANA, 2020).

De acordo com a Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle/CGU 1/2017, a auditoria interna governamental 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 auxiliá-las a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

Para ilustrar o modo de fazer auditoria pública, o TCU elaborou um diagrama conceitual representado na Figura 6:

**Figura 6 – Diagrama conceitual de auditoria**



Fonte: Elaborado pelo TCU (2011, p. 23).

De um modo geral, a auditoria no setor público respalda-se em três pilares – fontes de informações, requisitos (técnicos, normativos) e recursos (humanos, tecnológicos, dentre outros). Por meio do conjunto desses fatores são feitas as auditorias em etapas (planejamento, execução, relatoria e monitoramento), em que são produzidos documentos de auditorias que são endereçados para seus usuários, ou seja, agentes públicos e/ou sociedade interessados nos objetos da auditagem.

A CF/88, no artigo 71, trata as naturezas das auditorias públicas como contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, que traz um espectro da averiguação da auditoria na apropriação e utilização dos recursos públicos (orçamentária e financeira), do seu uso de modo adequado e com resultados (operacional), e ainda, existe a preocupação com os registros das contas públicas (contábil), e, por fim, como ocorre a constituição da estrutura estatal (patrimonial).

Embora mantendo uma convergência com as auditorias mencionadas na CF/88, existem outras modalidades aplicáveis ao setor público, que podem ser visualizadas no quadro 2.

**Quadro 2 - Tipos de Auditoria.**

<b>Tipo</b>	<b>Foco</b>
Gestão	Verificar a regularidade dos atos e fatos feitos pelos administradores.
Acompanhamento de Gestão	Atuar em tempo real nos trabalhos de auditoria de gestão.
Programas	Identificar e avaliar a aplicação dos recursos públicos, conforme programa e projetos governamentais.
Contábil	Verificar os registros contábeis e a fidedignidade das informações geradas.
Operacional ou desempenho	Assessor o gestor público, avaliando ações gerenciais e procedimentos operacionais.
Sistemas	Avaliar os sistemas de informática e as informações produzidas por eles.
Qualidade	Estímulo a cultura gerencial no serviço público e identificar os pontos fortes e fracos da entidade.
Especial	Atender determinação de autoridade competente, cujos trabalhos não estão contemplados nos demais.

Fonte: Elaborado por Peter e Machado (2014, p. 102).

As tipologias das auditorias apresentadas no Quadro 2 tratam do foco das auditorias, abordando seus conceitos com base em aspectos práticos para a realizar a auditoria no setor público. Assim, é possível entender quais são os objetivos das auditorias de forma mais direta.

Além disso, cabe ressaltar que cada tipo de auditoria descrita no Quadro 2 tem uma finalidade específica e se propõe a atender a uma determinada área da administração pública. Portanto, as auditorias são utilizadas em consonância com a demanda disposta pela administração pública.

Outra forma de classificação das auditorias governamentais é proposta pela INTOSAI. O escopo dessa classificação baseia-se nos quesitos de regularidade ou de desempenho (operacional). Assim, as auditorias desdobram-se nessas duas formas de análise, conforme apresentado na Figura 7:

**Figura 7 - Vertentes da auditoria da gestão pública.**



Fonte: Elaborado pelo TCU (2011, p. 30).

A auditoria de conformidade é considerada a auditoria tradicional, que proporciona a accountability de regularidade usada no setor público. Esse tipo de auditoria estaria relacionado com o funcionamento do governo como uma máquina burocrática orientada por regras e normas rígidas (MINTZBERG, 1983: 163).

Nela se examinam a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão de acordo com as leis e os regulamentos que regem a condução da atividade governativa. Tal auditoria busca verificar se as organizações públicas atuaram de acordo com as normas aplicáveis, observando os critérios previamente definidos para realizarem transações, procedimentos e processos de forma correta (BARZELAY, 1997).

Nesse sentido, a Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público 4000, editada pelo Instituto Rui Barbosa (IRB)<sup>12</sup>, diz que a auditoria de conformidade é a 'avaliação independente para determinar se um dado objeto está em conformidade com as normas aplicáveis como critérios'.

Já o termo auditoria de desempenho, que é geralmente utilizado para demarcar a distinção entre esse tipo de atividade de revisão governamental e a auditoria tradicional (conformidade) possui uma ênfase que recai na avaliação de programas

<sup>12</sup> Instituto formado pelos tribunais de contas brasileiros que tem como objetivo promover uma auditoria independente e eficaz e apoiar os Tribunais de Contas no desempenho de suas atribuições constitucionais e legais, em benefício da sociedade.

nos quais se verificam o alcance dos resultados de suas ações. Nesse sentido, a maioria dos estudiosos define esse tipo de auditoria como uma forma de refletir as realidades institucionais (BARZELAY, 2014), uma vez que seu objeto é analisar as atividades finalísticas das organizações.

A auditoria operacional também pode ser definida como o exame independente, objetivo e confiável se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamentos (ISSAI 3000/17), no mesmo sentido trazido pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2011).

Para descrever a aplicação da auditoria operacional, o Tribunal de Contas Europeu (TCE, 2017) considerou três dimensões, que foram adotados pelo Manual de Auditoria Operacional do TCU, conforme apresentado na Figura 8:

**Figura 8 – Diagrama das principais dimensões de desempenho da auditoria operacional.**



Fonte: Extraído do Manual de Auditoria Operacional do TCU (2020, p.15).

De modo a compreender o diagrama sob a perspectiva de auditoria operacional, o primeiro nível trata das necessidades, que são os problemas, as dificuldades ou as demandas do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos

como destinatários legítimos de bens e serviços públicos, que a intervenção pública procura resolver ou superar (TCU, 2020).

No segundo nível é avaliada a intervenção pública de fato, considerando: objetivos, que são as enunciações iniciais dos efeitos que se pretendem obter com a intervenção; insumos, que são os bens e serviços empregados na produção de outros bens e serviços que serão entregues a outras organizações ou diretamente ao público alvo de uma intervenção; atividades, que são procedimentos utilizados para converter recursos em produtos e abrangem a comunicação de informações de gestão e a respectiva utilização pelos gestores; e, por fim, produtos, que são bens ou serviços obtidos por meio da conversão de insumos e que serão entregues como realização da intervenção pública (TCU, 2020).

Já no terceiro nível é feita a avaliação da auditoria operacional em que os exames feitos pelas equipes de auditoria possibilitam examinar as principais dimensões de desempenho (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade). Em decorrência da análise feita no âmbito de uma auditoria operacional é possível gerar o valor público<sup>13</sup>, que abrange produtos, resultados e impactos socioeconômicos, ou seja, o que é entregue pela intervenção pública e seus efeitos (TCU, 2020).

Assim, para a execução da auditoria operacional, de acordo com a concepção descrita na Figura 8, é fundamental a sincronização dos três níveis. Dessa forma, será possível viabilizar os resultados da auditoria operacional, cujo objetivo é modernizar e tornar mais eficiente o aparato estatal (POLLITT; GIRRE; LONSDALE; SUMMA, 2008).

Portanto, a auditoria operacional possui características próprias que a distinguem da auditoria de conformidade, em que são adotados padrões de procedimentos que as organizações devem executar e que são relativamente fixos. Já as auditorias operacionais, devido à variedade e complexidade das questões tratadas, possuem maior flexibilidade na escolha de temas, objetos e métodos de trabalho (TCU, 2020).

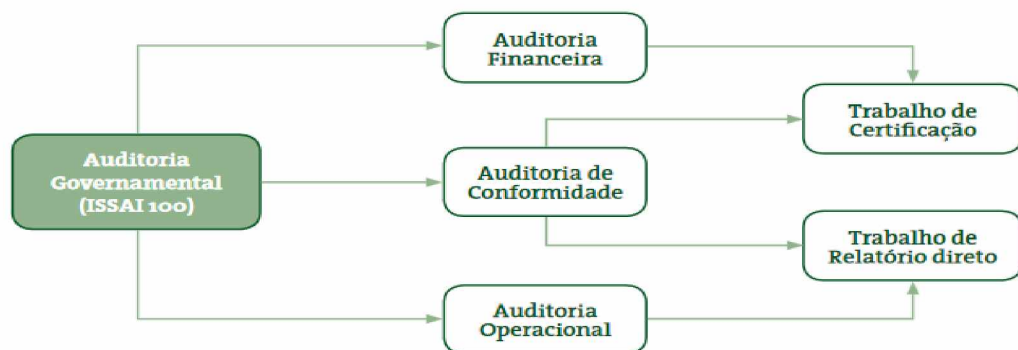
---

<sup>13</sup> São os produtos e resultados gerados, preservados ou entregues pelas atividades de uma organização que representem respostas efetivas e úteis às necessidades ou às demandas de interesse público e modifiquem aspectos do conjunto da sociedade ou de alguns grupos específicos reconhecidos como destinatários legítimos de bens e serviços públicos (BRASIL, 2017).

Outras diferenças entre a auditoria de conformidade e de desempenho são discutidas por Barzelay (1997). O autor considera que o principal objetivo da auditoria de conformidade é proporcionar accountability de regularidade na qual as organizações e os indivíduos que as compõem, observem critérios previamente normatizados para realizarem transações, procedimentos e processos, de outro lado, o propósito precípua das auditorias de desempenho é de que as organizações devam ser responsabilizadas pelos resultados de sua atuação mais do que pela sua forma.

Pode-se dizer que a auditoria governamental comumente usada pelos órgãos de controle no Brasil é a auditoria de regularidade, que é a pioneira, sendo tratada como auditoria convencional. A adoção da auditoria operacional se dá em razão da evolução da ótica de auditar, que passou a se preocupar também com o desempenho da intervenção governamental. Ao lado delas, existe ainda a auditoria financeira, como pode se ver na Figura 9:

**Figura 9 – Resumo dos tipos de Auditorias governamentais do setor público.**



Fonte: Extraído do Manual de Auditoria Financeira do TCU (2016, p.21).

A auditoria financeira é considerada como um tipo de auditoria governamental em que se busca a certificação de uma maneira geral das contas públicas do governo. É uma auditoria que ocorre em circunstâncias específicas e momentos determinados, pois depende de encerramento de exercícios financeiros e de documentos emitidos por setores contábeis.

A auditoria financeira é acionada quando há necessidade de se verificar acerca da situação financeira das contas públicas, por meio da obtenção de uma segurança razoável, em que a análise é feita com base nas demonstrações financeiras e

contábeis, patrimônio e resultados da gestão, utilizando como referência os princípios contábeis (MARQUES; ALMEIDA, 2004).

O objetivo da auditoria financeira consiste, portanto, em aumentar o grau de confiança nas demonstrações financeiras por parte dos usuários, órgãos e entidades públicos, e obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorção relevante (ISSAI 200). Contribui, portanto, para o direcionamento, a boa utilização e o controle da aplicação dos recursos públicos. Desse modo, a auditoria financeira aproxima-se, por sua vez, dos preceitos de uma verificação, como depreendida na auditoria de regularidade.

Para além desses três tipos de auditoria (Financeira, Conformidade e Desempenho), o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU (BRASIL, 2017) acrescentou mais três práticas de auditoria quais sejam: o aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão.

A especificação desses tipos de auditoria, conforme o referido Manual é a que se segue (BRASIL, 2017):

- Financeira ou de Demonstrações Contábeis: busca a obtenção e a avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de um órgão ou de uma entidade para emitir opinião, indicando se sua apresentação está adequada e de acordo com os princípios contábeis. Tem como finalidade proporcionar certeza razoável de que as demonstrações contábeis são apresentadas em conformidade com os princípios de contabilidade válidos para aquela unidade.
- Conformidade ou Compliance: visa à obtenção e à avaliação de evidências para verificar se certas atividades financeiras ou operacionais de um objeto de auditoria selecionado obedecem às condições, às regras e aos regulamentos a ele aplicáveis.
- Operacional ou de Desempenho: obtém e avalia evidências a respeito da eficiência e da eficácia das atividades operacionais de um objeto de auditoria, podendo ser este, por exemplo, um órgão ou uma entidade, um departamento, uma política pública, um processo ou uma atividade. Possui a finalidade de

verificar se os objetivos estabelecidos vêm sendo alcançados. Fornece análises objetivas para auxiliar a administração a melhorar seu desempenho e suas operações, reduzir custos, facilitar a tomada de decisões e de medidas corretivas pelas partes responsáveis. Esse tipo de avaliação envolve uma variedade de temas e de metodologias.

- Aprimoramento da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos da gestão: busca avaliar os aspectos citados anteriormente. O trabalho de avaliação deve buscar fomentar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos relativos ao objeto e à Unidade Auditada, os quais mantêm forte relação entre si. Também constituem objetivos das equipes de auditoria avaliar a eficácia desses três processos e contribuir para o seu aprimoramento.

Os órgãos de controle estão evoluindo seu modo de fazer as auditorias, e assumindo um papel mais colaborativo na Administração Pública, sobretudo, os órgãos de controle interno. São órgãos que passam a ser um referencial para a realização dos seus trabalhos de auditoria com a edição do Manual de Orientações Técnicas da CGU. Assim, ao adotar uma prática mais participativa nas auditorias, como é o caso da auditoria com o foco no aprimoramento da governança, no gerenciamento de riscos e nos controles internos da gestão, buscou-se nos órgãos de controle proporcionar o incremento da eficiência das organizações públicas e assessorá-las na mitigação dos riscos e no alcance das metas e objetivos traçados pela alta direção em seu planejamento estratégico (RODRIGUES; VERAS MACHADO, 2021).

De modo a exemplificar essas mudanças na auditoria pública e suas influências, a pesquisa realizada na década de 1990 por Power (1997) trata, de forma inovadora, sobre a importância da auditoria em trazer benefícios para as organizações, focando na qualidade, com base em evidências empíricas. O autor aponta que o foco da auditoria governamental mudou e o ponto central dos resultados das auditorias passou a ser a qualidade da prestação de serviços públicos. Com o transcurso do tempo, houve a absorção desse conceito de auditoria no ambiente público (MORIN, 2011), por intermédio da auditoria governamental na esfera estatal e suas interações com a sociedade como principal destinatário das auditorias (POWER, 2007).

Desse modo, em face dos apontamentos feitos por Power (2007), houve o desenvolvimento da auditoria pública e essas transformações ampliaram o debate acerca da importância dos órgãos de controle. Portanto, as auditorias tomam outros contornos, adquirindo uma relevância que até então não existia para o funcionamento do setor público, de acordo com Speck (2000).

Como uma ferramenta mais recente aplicada pelos órgãos de controle, a ABR pode representar uma mudança no modo de fazer na auditoria pública, refletindo, então, as abordagens feitas por Speck (2000) e Power (2007) sobre a alteração de rota da auditoria governamental. Mas, é importante destacar que para a aplicação da ABR é fundamental um desenvolvimento profissional especializado do corpo funcional de auditoria, uma vez que requer conhecimento específico sobre o tema riscos, bem como em ABR, reforçando a premissa quanto à necessidade de capacitação constante dos auditores, destacada por Filgueiras (2018).

De acordo com Cicco (2010, p. 5), é base para a auditoria baseada em riscos “determinar se a organização estabeleceu objetivos apropriados, e então determinar se a organização tem ou não um processo adequado para identificar, avaliar e manejar os riscos que causam impacto nesses objetivos”

Além disso, a realização da ABR necessita de mudança estrutural dos órgãos de controle, tanto de natureza técnica, como operacional, pois demanda um conhecimento sobre o funcionamento das organizações auditadas e dos seus objetivos principais. Por conseguinte, requer uma atuação da atividade de auditoria de um modo mais profundo, uma vez que depende de fatores internos e externos como a colaboração da gestão para que possa ocorrer de fato (BENLI; CELAYIR, 2014).

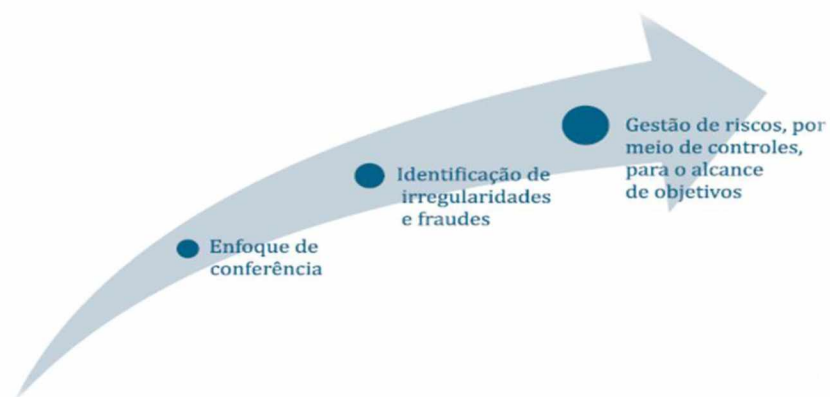
A execução da ABR, dada à natureza elusiva do risco (POWER, 2004), apresenta-se com um desafio para os órgãos de controle a ser superado, pois além aprimorar seu conhecimento técnico, deve-se lidar, ainda, com um cenário em que os órgãos de controle se aproximam do processo de tomada de decisão da gestão, não assumindo o lugar do gestor, mas sim de auxiliar, de avaliador. Dessa feita, é crucial deixar claro sobre a distinção entre os papéis de auditar e de gerir.

Nesse sentido, a atuação dos órgãos de controle não deve se confundir com a função dos governantes atinentes à concepção, elaboração e execução das políticas públicas, evidenciando sua função de asseguarção, avaliação ou consultoria do objeto auditado. Por sua vez, os órgãos de controle irão trabalhar na ABR para além de viés de conformidade financeira e contábil, tendo que se envolver no convencimento dos gestores à adoção de práticas de gestão de riscos (HALL; MIKES; MILLO, 2015).

Em decorrência dessas mudanças na forma de execução das auditorias, que perpassam os órgãos de controle brasileiros, criou-se uma nova perspectiva da auditoria governamental com a incorporação da consultoria, dos riscos e da governança corporativa em seu escopo de trabalho. A alteração substantiva no modo de fazer auditoria com o implemento da ABR requer, do auditor, uma acuracidade técnica mais elevada do que normalmente era exigida, além de mudar os objetivos e, especialmente, os resultados dos trabalhos (CASTANHEIRA, 2007).

As alterações do modo de auditar podem ser visualizadas na Figura 10:

**Figura 10 – Trajetória das mudanças na forma de fazer auditoria (Paradigmas da Auditoria Atual).**



Fonte: Auditoria Governamental do TCU (2011, p.21).

Como ilustrado pela Figura 10, houve uma evolução do *modus operandi* de fazer auditoria. Parte-se do enfoque tipicamente de conformidade para o de identificação de irregularidades e fraudes, culminando em trazer, para o universo auditável, os riscos, com avaliação dos seus controles e a busca em atingir os objetivos das organizações auditadas.

Afinal, a auditoria pública é um instrumento determinante para que as funções dos órgãos de controle possam ser acentuadas e contribuírem para a gestão pública, e apesar da predominância de auditoria de conformidade, a auditoria de desempenho e a ABR vem ocupando espaço no universo público das auditorias públicas.

## 5. METODOLOGIA DE PESQUISA

Para a consecução do propósito geral do trabalho foi realizada uma pesquisa qualitativa envolvendo a CGE/MG. Considerou-se o método qualitativo mais adequado, em virtude de a investigação pretendida remeter ao “universo de significações, motivos, aspirações, atitudes, crenças e valores” (MINAYO, 1996, P.10).

Então se pretendeu conhecer, por meio de dados qualitativos, se a execução das ABRs da CGE/MG, realmente, está ocorrendo de acordo com parâmetros técnicos definidos para sua aplicação, ou se a execução das ABRs é simplesmente uma formalidade a ser cumprida por uma determinação normativa. A pesquisa tem caráter exploratório na qual se procura traçar uma estruturação lógica e de compreensão das mudanças organizacionais ocorridas da CGE/MG, especialmente ao destacar a visão dos executores dos trabalhos que estão inseridos nesse contexto de realização de ABR na CGE/MG.

O estudo de caso é ferramenta de investigação científica utilizada para compreender processos na complexidade social em que estes se manifestam, seja em situações problemáticas, para análise dos obstáculos, seja em situações bem-sucedidas, para avaliação de modelos exemplares (YIN, 2001, p. 21). Trata-se de uma metodologia aplicada para avaliar ou descrever situações dinâmicas em que o elemento humano está presente. Para Goode e Hatt (1999, apud LAZZARINI 1995, p.17), a técnica é “um modo de organizar os dados em termos de uma determinada unidade escolhida”.

Justifica-se a escolha da CGE/MG como o órgão de controle a ser estudado pelo fato de ser uma das poucas Controladorias Estaduais que executam trabalhos de auditoria baseada em gestão de riscos. Além disso, a CGE/MG está 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 instituições<sup>14</sup>. Ademais, o órgão

---

<sup>14</sup> 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).

está estruturado de modo descentralizado, com unidades técnicas de auditoria atuando em cada órgão ou entidade do Estado de Minas Gerais, ou seja, uma configuração institucional interessante de ser estudada, já que a maioria dos órgãos de controle estadual atua de modo centralizado.

A CGE/MG atua, também, em um estado da Federação que detém o segundo maior orçamento dos entes subnacionais para ser auditado, além de ter sido considerada um órgão 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. A escolha também reflete a facilidade de acesso à informação dessa organização na realização da coleta de dados, em decorrência do pesquisador pertencer à carreira de Auditor da CGE/MG. Contudo, é válido apontar que tal fato pode ser um limitador na análise acadêmica, pois o pesquisador encontra-se imerso no contexto da pesquisa.

O estudo de caso pressupõe, em algumas situações, a existência de uma teoria prévia, que será testada no decorrer da investigação (YIN, 2001, p. 49), e admite, em outros, a construção de uma teoria a partir dos achados da pesquisa. Assim, em adesão à primeira vertente, foi feita uma revisão bibliográfica para sustentar a pesquisa, com ênfase na abordagem do neoinstitucionalismo sociológico acerca do cerimonialismo nas práticas organizacionais. Essa revisão foi articulada com a realização de pesquisa documental acerca de normas, orientações técnicas, legislação, trabalhos realizados, manuais, modelos de auditoria, levantamento dos trabalhos de auditoria realizados concernentes ao objeto de estudo.

No tocante à revisão bibliográfica, a consulta teve como base livros, artigos científicos, dissertações e teses, e documentos técnicos, de forma a explorar conceitos e proposições analíticas que possam fundamentar a abordagem comparativa dos casos selecionados.

Uma temática explorada na revisão bibliográfica, para além das contribuições do neoinstitucionalismo, tem a ver com a noção de *accountability*, especialmente a *accountability* horizontal, com ênfase no sistema de controle da administração pública.

Essa revisão buscou contextualizar o objeto de estudo, envolvendo tanto aspectos teórico-conceituais quanto a trajetória do controle no caso brasileiro. Para tanto foram consideradas contribuições de autores seminais que abordam a referida temática, bem como realizadas buscas de artigos acadêmicos, principalmente nas seguintes bases de dados: Portal de Periódicos da CAPES, Scientific Electronic LibraryOnline (SciELO), Scientific Periodicals Eletronic Library (Spell), bem como no Portal Google Acadêmico. Em referidas buscas foram utilizadas as seguintes palavras chave: neoinstitucionalismo, mito e cerimônia, sistema de controle interno, *accountability*.

Outros assuntos pesquisados remetem aos órgãos de controle, sobretudo os brasileiros, e o tema auditoria interna governamental. Ainda, importam ao trabalho a questão do gerenciamento de riscos em sua vertente no setor público, bem como a ABR e sua aplicação nos órgãos de controle interno. Para proceder a tal levantamento foi feita também uma busca nas bases do SciELO, da Spell e do Portal Google Acadêmico. Ao lado disso, procedeu-se a levantamento de teses e dissertações que abordam o assunto em repositório dos trabalhos acadêmicos de instituições ensino relacionadas ao campo de públicas. As palavras chave utilizadas foram auditoria baseada em riscos, controle interno, auditoria interna governamental, órgãos de controle.

No tocante à pesquisa documental, abordou-se, inicialmente o histórico da origem da ABR na CGE/MG e, para tanto, o ponto de partida foi 2003, ano de criação da Auditoria-Geral do Estado, hoje Controladoria-Geral do Estado. Nesse sentido, realizou-se o levantamento de normativos e orientações de auditoria que delimitam e definem a realização de ABR no âmbito da CGE/MG, de forma a prover subsídios para a abordagem do instrumental técnico que suporta a realização dos trabalhos no referido órgão. O levantamento de informações abrangeu também a metodologia de gestão de risco, bem como a promoção de capacitação sobre o assunto na CGE/MG.

A pesquisa documental foi feita por meio de consulta aos sítios eletrônicos das instituições envolvidas - CGE/MG -, bem como do CONACI, do TCE/MG, do TCU e do IIA Brasil (Instituto dos Auditores Internos). O levantamento englobou normativos relativos aos respectivos órgãos de controle pesquisados, orientações técnicas

atinentes a auditorias, além de trabalhos concluídos sobre auditoria baseada em riscos e de outros tipos de auditorias da CGE/MG.

Buscou-se examinar, também, a existência de sistemas informatizados utilizados pela CGE/MG para os registros das auditorias. E, por fim, identificou-se se há diferença dos trabalhos de auditoria baseada em riscos das demais auditorias consignadas nos sistemas.

Com tal intuito, foi solicitado no final de novembro de 2022, com base nos sistemas informatizados existentes na CGE/MG, o quantitativo das auditorias e das auditorias baseadas em riscos realizadas pela CGE/MG, no período de 2019 a 2021. Como recorte temporal para o levantamento, adotou-se o ano de 2019, tendo em vista a publicação da Resolução CONACI 7/2019 - norma que padronizou os procedimentos e práticas da função de auditoria interna e indicou, para os órgãos de controle internos no âmbito nacional, a execução das ABRs. As informações disponibilizadas foram sistematizadas e analisadas sob os parâmetros da área dos trabalhos realizados, ano do trabalho, além do objeto de auditoria. Além disso, comparou-se também o volume de tais auditorias com os outros tipos de auditorias realizadas no mesmo período, a fim de se proceder a uma análise da representatividade desse tipo de trabalho em relação ao universo das auditorias realizadas.

Outro ponto relevante de pesquisa foi o exame da quantidade (carga horária) de capacitação ministrada sobre o assunto de auditoria baseada em riscos a que os auditores foram submetidos na CGE/MG, bem como a carga horária dos cursos relativos às outras auditorias. Tal informação foi requerida em novembro de 2022 por correspondência eletrônica para área de recursos humanos da CGE/MG.

Para identificar as facilidades e as dificuldades para a realização das ABRs, realizaram-se grupos focais com servidores que atuam na área de auditoria da CGE/MG, bem como uma entrevista com a Auditora-Geral (Chefia da área de auditoria) da CGE/MG.

O número de servidores da CGE que atuam na área de auditoria são 218, sendo 170 nas unidades descentralizadas (Controladorias Setoriais e Seccionais) e 48 no órgão central (Auditoria Geral). Foram organizados três grupos focais compostos com servidores que executam auditoria na CGE/MG, sendo: um grupo com os gestores da Auditoria-Geral (Superintendentes e Diretores), formado por 7 pessoas, um grupo com os técnicos da Auditoria-Geral, formado por 7 integrantes e um grupo com os servidores que atuam nas unidades descentralizadas de auditoria dos órgãos/entidades (Técnicos, Coordenadores de Núcleos de Auditorias e Controladores Setoriais e Seccionais), formado por 9 pessoas.

Esses grupos foram operacionalizados de forma virtual, por meio do *Microsoft Teams*, nos dias 13/09/2022, 20/09/2022 e 04/10/2022. Para proceder a realização dos grupos focais, elaborou-se um roteiro para o direcionamento dos principais temas de interesse da pesquisa. O perfil dos três grupos focais formados está expresso no Quadro 3.

Quadro 3- Perfil dos Grupos Focais

<b>Grupos Focais</b>	<b>Qte</b>	<b>Escolaridade</b>	<b>Área de atuação</b>	<b>Cargos desempenhados</b>	<b>Experiência em auditoria</b>
<b>GF1</b>	7	Superior, Pós-Graduação e Mestrado	Auditoria-Geral	Técnicos da Auditoria-Geral	De 9 a 15 anos
<b>GF2</b>	9	Superior, Pós-Graduação e Mestrado	Controladoria Setorial e Seccional	Técnicos, Chefes de Núcleos de Auditoria e Controladores Setoriais e Seccionais	De 3 a 19 anos
<b>GF3</b>	7	Superior, Pós-Graduação e Mestrado	Auditoria-Geral	Diretores e Superintendentes da Auditoria-Geral	De 8 a 15 anos
<b>Total</b>	<b>23</b>				

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Como se pode verificar na formação dos grupos focais, a ideia foi extrair as experiências práticas e técnicas dos servidores que são executores de auditorias, bem como de servidores que já realizaram auditorias, mas que recentemente desempenham o papel de coordenação e supervisão dos trabalhos, ou seja, o grupo estudado ocupa um papel operacional e tático nas auditorias, tanto na Auditoria-Geral

como nas unidades descentralizadas. Os participantes apresentam uma experiência expressiva em auditoria, com a exceção de dois servidores que estão atuando na auditoria há três anos. Os outros 21 servidores, ou seja, 91% dos participantes dos grupos têm mais de nove anos de tempo na área de auditoria.

As principais questões abordadas nos grupos focais basearam-se em critérios oriundos da base teórica do neoinstitucionalismo sociológico, com foco na forma como a ABR se insere no contexto dos trabalhos da CGE/MG. O propósito consistiu em entender como os servidores que executam auditorias, operadores da ferramenta de auditoria, estão lidando com essa nova atividade no cotidiano de seu trabalho, e compreender como ocorre sua preparação técnica/operacional para o desempenho da atividade em ABR e quais as condições dadas pela CGE/MG para tanto. A esse propósito se soma o levantamento da percepção dos auditores sobre a efetividade das auditorias, mais especificamente, se esta prática é uma ferramenta útil para os auditores no exercício da sua função, ou apenas uma questão cerimonial de obediência aos normativos técnicos. As informações coletadas foram posteriormente avaliadas com base em categorias analíticas aderentes ao referencial teórico: contexto institucional, mecanismos isomórficos e adoção cerimonial.

Por fim, realizou-se uma entrevista com o mais alto posto técnico de auditoria da CGE/MG, em que se tratou sobre quais são os principais desafios enfrentados para a prática da auditoria baseada em risco, bem como sobre os aspectos favoráveis ou contrários, até o momento, para sua aplicação. A entrevista baseou-se em um roteiro semiestruturado, e ocorreu no dia 21/10/2022, por meio do Microsoft Teams. Também houve, após sua realização, uma análise do material coletado, destacando os principais pontos retratados na entrevista. Além disso, é importante informar sobre o perfil do entrevistado que detém uma experiência acumulada em auditoria que ultrapassa os 20 anos.

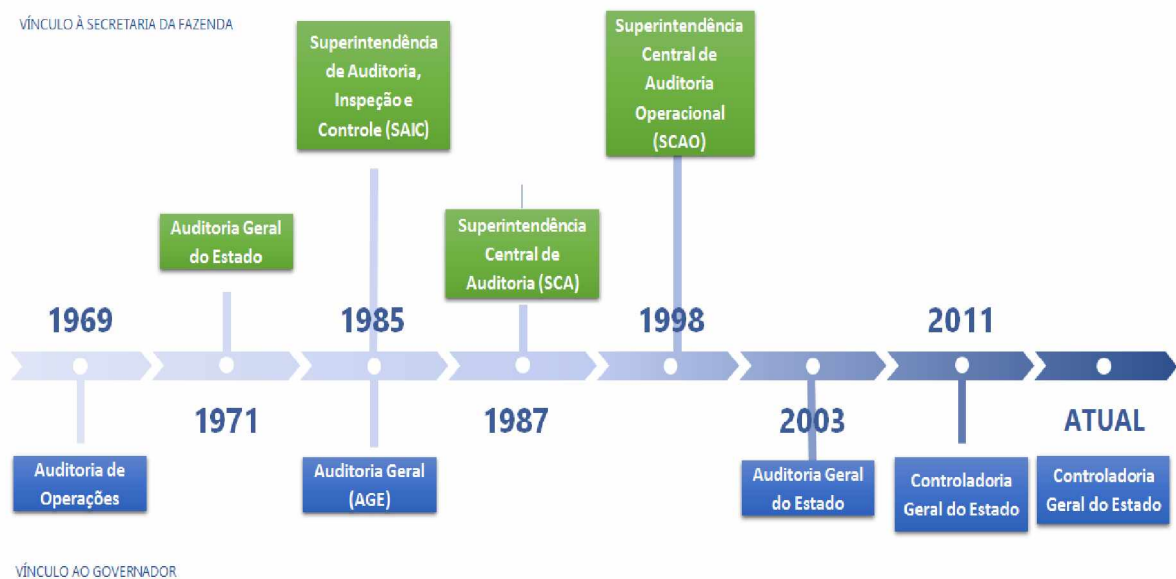
## 6. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DO TRABALHO

O capítulo abordou, inicialmente, a origem da estrutura organizacional da CGE/MG como órgão de controle interno da Administração Pública estadual, destacando o surgimento da função da auditoria no âmbito do órgão. Na sequência, discutiu-se como as pessoas inseridas no contexto das auditorias na CGE/MG estão lidando com as mudanças institucionais ocorridas ao longo da existência do órgão e, especificamente, com a implementação da ABR.

### 6.1 A CGE/MG e a função de auditoria.

A CGE/MG estruturou-se no Estado de Minas Gerais a partir no final da década de 1960. A Figura 11 sintetiza o histórico da estruturação do órgão desde sua origem até os dias atuais.

**Figura 11- Síntese histórica da formação da CGE/MG.**



Fonte: Elaborada pelo autor.

A formação inicial da CGE/MG ocorreu por intermédio do Decreto 11.947/1969, como Auditoria de Operações ligada ao Governador. Suas competências, estabelecidas no decreto, consistiam em coordenar os serviços executados pelas unidades centrais do controle interno, concentrando a fiscalização orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Estadual. Após dois anos de sua criação, a Auditoria de Operações passou a integrar a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda

(SEF), por meio do Decreto 13.607/1971, e assumiu a denominação de Auditoria-Geral do Estado.

Com a Lei Delegada 6/1985, editada com o intuito de promover a modernização institucional da administração pública estadual, a Auditoria-Geral do Estado, integrante da estrutura da SEF, foi transformada em Superintendência de Auditoria, Inspeção e Controle – SAIC.

Na mesma norma, criou-se outra unidade de auditoria vinculada diretamente ao Governador, com a denominação de Auditoria-Geral (AGE), com a finalidade de exercer a auditoria de gestão da ação governamental, dando assessoramento restrito ao Governador. Com a criação dessa nova estrutura, a SAIC ficou responsável em fornecer os subsídios para o exercício de suas atividades. Além disso, cabe destacar que, a despeito da recriação de uma unidade auditoria vinculada ao Governador, a SEF permaneceu com a incumbência técnica do exercício da auditoria no Estado.

Posteriormente, a SAIC assumiu ainda as denominações de Superintendência Central de Auditoria – SCA em 1987 e, em 1998, de Superintendência Central de Auditoria Operacional – SCAO.

Em 2000, com a Lei 13.466/2000, a AGE, que continua vinculada ao governador, ampliou suas atribuições de auditoria para os órgãos e entidades da administração pública do Poder Executivo. Contudo, para realizar suas funções manteve-se a dependência dos relatórios de auditoria elaborados pela SCAO-SEF.

Já em 2003 a Auditoria-Geral, por meio da Lei Delegada 92/2003, que revoga a Lei 13.466/2000, absorveu as funções de auditoria exercidas até então pela SEF. A Auditoria-Geral torna-se então um órgão autônomo, acumulando, além da função de auditoria, também a de correição administrativa. Em 2007, são instituídas as novas funções de avaliação de programas governamentais e de prevenção e combate à corrupção, tratadas como prioridades do exercício do controle interno no Estado.

Com as mudanças, a estrutura do novo órgão incorporou a SCAO, advinda da SEF, e a Superintendência Central de Correição Administrativa – SCCA, oriunda da extinta Secretaria de Estado de Recursos Humanos e Administração (SERHA). Foi criada, ainda, a Superintendência Central de Auditoria de Gestão (SCAG), responsável pela

avaliação dos resultados da ação governamental - função inovadora na administração pública estadual no âmbito do controle interno.

Sobre esse contexto histórico de realização de auditorias no âmbito da CGE/MG sob a influência da SEF, e a assunção de outras funções (correição) além da auditoria pelo órgão, a entrevista realizada com a Auditora-Geral do Estado evidencia que:

“O que a gente percebe desde a constituição da Auditoria-Geral, atualmente Controladoria, que foi criada em 2003, [é que] com a transformação da Superintendência Central de auditoria operacional em Auditoria geral, ela trouxe para si não só a função de auditoria, mas também absorveu a função de corregedoria que era da Secretaria Estadual de Recursos Humanos e Administração. Então ela veio com uma carga cultural e de processos de trabalho muito forte dos fiscais da fazenda, fiscalização [...] Então as diretrizes eram voltadas para a conformidade legal e regulatória. E muito pouco da parte de avaliação da gestão. Um processo muito repetitivo de inconformidade de recomendações, de poucos resultados.” (Entrevistado).

Como destacado pelo entrevistado, a origem da CGE/MG teve uma trajetória com viés voltado para fiscalização e focado na irregularidade, com traços punitivistas, como mencionado na seção 4.1, que destacou a raiz da conformidade dos órgãos de controle brasileiros em detrimento de uma perspectiva de evitar a falha (preventiva) e proporcionar resultados positivos.

Dentre as inovações implementadas pela Lei Delegada 92/2003 inclui-se a estruturação do Sistema Estadual de Auditoria Interna. Além da Auditoria-Geral, como seu órgão central, o sistema foi composto por unidades nos órgãos e entidades da administração pública estadual, totalizando, em 2010, 61 unidades de auditoria setorial e seccional. Configurou-se, assim, um modelo de controle descentralizado, preventivo e concomitante. Ademais, desde 2003, a CGE/MG tornou-se de forma direta o órgão central do SCI estadual, em consonância com o previsto no art. 74 da Constituição do Estado de Minas.

Em 2007, a Lei Delegada 133 redefiniu a estrutura básica da Auditoria-Geral do Estado que, na qualidade de órgão central do Sistema Central de Auditoria Interna, ficou incumbida de planejar, coordenar e executar os trabalhos de auditoria operacional, de gestão e de correição administrativa no âmbito do Poder Executivo Estadual. A referida Lei Delegada foi regulamentada por meio do Decreto 44.655/2007, alterado pelo Decreto 45.270/2009.

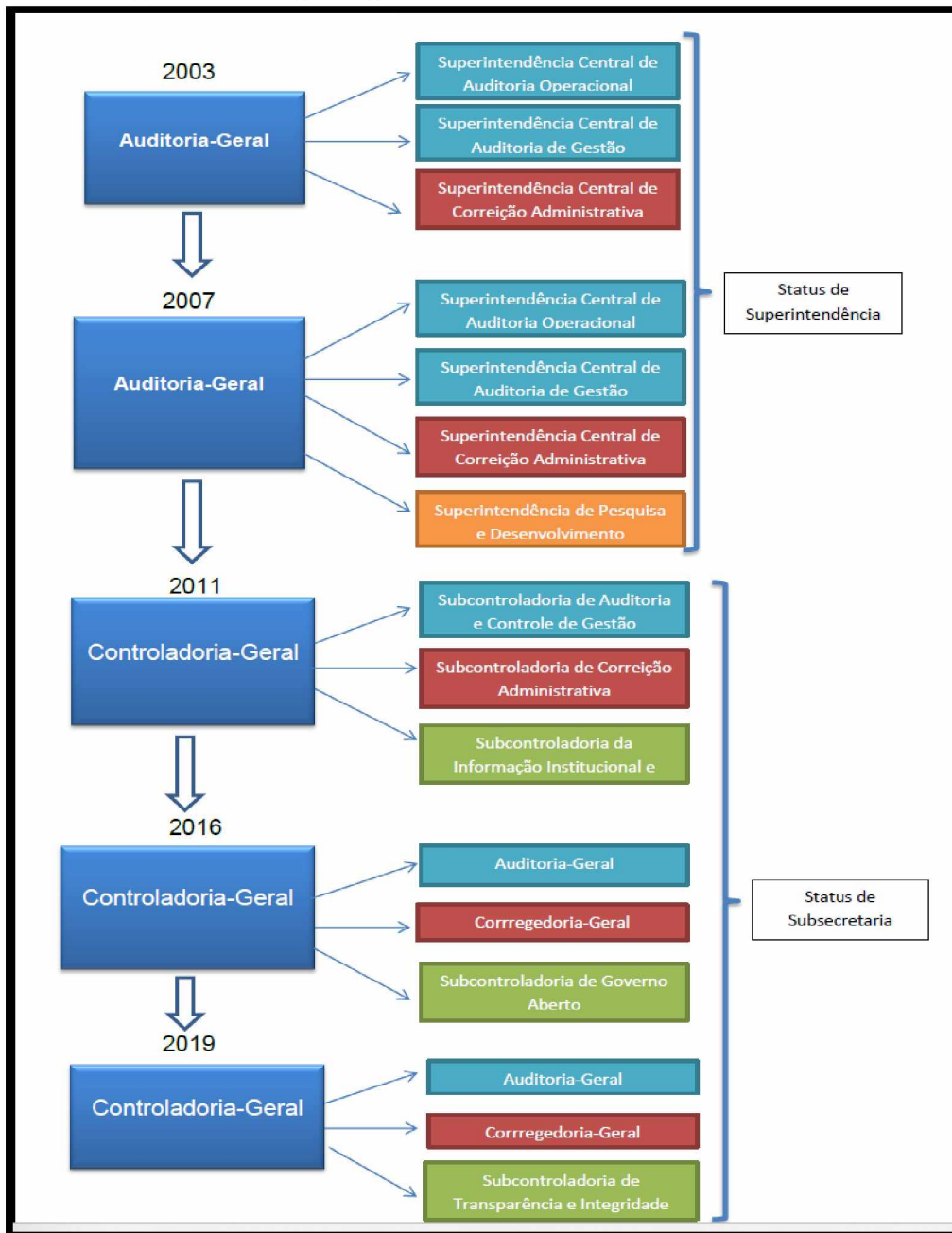
Em 2011, houve um novo desenho institucional do controle interno, por meio das Leis Delegadas 179/2011 e 180/2011. A Auditoria-Geral do Estado passou a ser denominada Controladoria-Geral do Estado (CGE). A estrutura orgânica da CGE foi redefinida com a criação de três Subcontroladorias - Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão, Subcontroladoria de Correição Administrativa e Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência -, todas com status de Subsecretárias de Estado que até então existia. A função de auditoria foi atribuída à Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão.

O processo de mudança organizacional do controle interno teve continuidade com a Lei 22.257/2016, que redefiniu a estrutura da CGE/MG, e alterou as denominações das Subsecretárias para: Auditoria-Geral do Estado, Corregedoria-Geral do Estado e a Subcontroladoria de Governo Aberto. Então, o exercício de auditoria passou da Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão para a Auditoria-Geral.

Posteriormente, em 2019, por meio da Lei 23.304/2019, regulamentada pelo Decreto 47.774/2019, houve outra alteração da estrutura orgânica da CGE, em que foram mantidos os nomes da Auditoria-Geral do Estado e Corregedoria-Geral do Estado, com a Subcontroladoria de Governo Aberto sendo transformada em Subcontroladoria de Transparência e Integridade. Além disso, criaram-se estruturas novas vinculadas ao Gabinete da Controladoria, com destaque para a Assessoria Estratégica e de Gestão de Riscos, e de dois Conselhos - Corregedores dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo, de Ética Pública - que se somaram ao Conselho de Transparência e Combate à Corrupção, instituído anteriormente pela Lei 22.257/2016.

A figura 12 permite visualizar a estrutura técnica e orgânica da CGE/MG, após sua ascensão como órgão autônomo, trazendo uma síntese histórica dos seus organogramas.

Figura 12- Organogramas da CGE/MG de 2003 a 2019.



Fonte: Elaborada pelo autor.

Mais recentemente, a estrutura da atividade de auditoria interna no âmbito da Administração Pública direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo, segundo o Decreto 48.420/2022, passou a ser composta pelas seguintes unidades administrativas: I – Controladoria Geral do Estado – CGE (Órgão central do sistema de controle interno); II – controladorias setoriais; III – controladorias seccionais; IV – unidades de controle interno de empresas públicas e sociedades de economia mista.

Cabe salientar que, no caso da CGE/MG, é a AUGE a unidade técnica de auditoria. Nesta perspectiva sobre a auditoria interna governamental e o papel da AUGE para sua execução, reforçou-se, na entrevista, a relevância desta função. De acordo com o entrevistado:

“A Auditoria geral tem um papel de órgão central na condução da atividade de execução relacionada à auditoria interna governamental [...]. Então a gente sabe que nossas normas de planejamento tanto do plano anual dão uma maior cobertura de auditoria interna no âmbito do poder executivo. E cada auditoria interna, no âmbito do seu órgão [ou] entidade dá maior cobertura possível da área de auditoria. Para isso, ela precisa estar inteiramente alinhada com a alta administração, com a direção dos órgãos entidades.” (Entrevistado)

O atual corpo funcional da CGE/MG é composto por 583 servidores, dos quais 218 atuam na auditoria, com sua distribuição conforme a Tabela 1:

**Tabela 1 - Quantitativo de servidores da CGE/MG da área de auditoria.**

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

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

Depreende-se, pelos dados da Tabela 1, que a maioria dos servidores que executam auditoria atua nas Controladorias Setoriais e Seccionais. A orientação técnica e os trabalhos de maior complexidade, contudo, são realizados no âmbito da AUGE. Para esclarecer como ocorreu a formação desse quadro funcional de auditoria nas unidades descentralizadas, é importante trazer o relato da entrevista com a chefia da Auditoria-Geral:

“As unidades de auditorias setoriais foram estruturadas tecnicamente com corpo técnico constituído a partir de servidores dos próprios órgãos e entidades por aqueles servidores que tinham mais habilidade e conhecimento na área de auditoria. Poucas unidades trabalhavam com a parte das atribuições, mas que também tinham viés fiscalizatório; essas pessoas iam trabalhar nas unidades de auditoria dos órgãos e entidades.” (Entrevistado).

Além disso, a entrevista aponta 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, mas certamente isso eu posso falar com convicção até 2010 houve um esforço muito grande da capacitação técnica desses profissionais que ficavam na ponta.” (Entrevistado).

Tendo em vista os apontamentos feitos pelo entrevistado, os servidores que inicialmente compuseram os quadros técnicos das auditorias setoriais e seccionais, à época, não tinham formação sobre o tema, e pertenciam, geralmente, aos órgãos e entidades nas quais estas unidades de auditorias atuavam, ou seja, não eram auditores de carreira com conhecimento técnico. Essa situação persiste atualmente, uma vez que somente 23% dos servidores (Tabela 1) que atuam na área de auditoria nas Controladorias Setoriais e Seccionais são de carreira da CGE/MG.

Como unidade técnica de auditoria da CGE/MG, a AUGE, que é formada predominante por Auditores Internos de carreira da Controladoria (85% do quantitativo do Tabela 1), tem o papel de supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito do Poder Executivo, de acordo com o Decreto 47.774/2019. A AUGE cumpre suas funções por intermédio de quatro Superintendências e dez Diretorias, registrando-se que, no referido decreto, as Diretorias, que representam seu braço operacional, podem atuar de forma transversal com as Controladorias Setoriais e Seccionais.

As Auditorias setoriais e seccionais - hoje controladorias setoriais e seccionais -, quando de sua criação em 2003, exerciam a função de auditoria em caráter permanente e exclusivo, de forma sistematizada e padronizada. De forma a consubstanciar a atuação dessas unidades instituiu-se, em 2007, o Plano Anual de Auditoria (PAA), que deveria ser submetido ao dirigente máximo do órgão ou entidade para conhecimento e aprovação. No mesmo ano, as Auditorias Setoriais e Seccionais também passaram a executar a atividade de correição administrativa. Já em 2011, tiveram esse papel ampliado, uma vez que assumiram a competência de orientação, coordenação e o acompanhamento dos trabalhos de correição administrativa.

Assim, de modo análogo ao que ocorreu com a CGE/MG, as competências das Controladorias Setoriais e Seccionais foram se expandindo, pois, além das funções de auditoria e correição, acrescentou-se a função de transparência em 2016. A despeito da vinculação técnica à CGE/MG, as unidades descentralizadas ainda

integram a estrutura dos órgãos da administração pública direta (Setorial), das autarquias e fundações (Seccional), portanto, tem uma subordinação administrativa a essas instituições.

O espaço do trabalho de auditoria dessas Controladorias hodiernamente é dividido com as funções de correição, transparência e integridade, por meio de um instrumento de planejamento denominado, desde 2018, como Plano de Atividade de Controle Interno (PACI), oriundo do PAA, que deixou de existir.

Assim, a atividade de auditoria que é realizada na CGE/MG sob a tutela da Auditoria-Geral foi ganhando, de igual maneira, transformações no decorrer do tempo. As orientações técnicas que pautaram a execução das auditorias ao longo da história da CGE/MG, de 2003-2021, foram emanadas por meio de Instruções de Serviço (Quadro 4), Instrução Normativa (Quadro 5) e Resoluções (Quadro 6) e, apresentadas, respectivamente, nos Quadros 4,5 e 6.

**Quadro 4-Levantamento histórico das Instruções de Serviço sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.**

#	Tipo de Norma	Assunto	Observação
1	Instrução de Serviço 2/2003/SCAO <sup>15</sup> /AUGE	Procedimentos e padrões a serem observados pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais do Subsistema de Auditoria Operacional.	Avaliação dos processos de dispensa e inexigibilidade de licitação da Administração Direta e Indireta.
2	Instrução de Serviço 4/2005/SCAO/AUGE	Disciplinar e detalhar padrões a serem observados por esta Superintendência e pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais do Subsistema de Auditoria Operacional.	Formalização do resultado da avaliação das ações de implementação das recomendações dos Relatórios de Auditoria.
3	Instrução de Serviço 6/2005/SCAO/AUGE		Emissão do Relatório de Apuração do Impacto Financeiro de auditoria que incorram em repercussão financeira.
4	Instrução de Serviço 7/2005/SCAO/AUGE		Roteiro para Análise de Contratações Diretas por Valor.
5	Instrução de Serviço 9/2005/SCAO/AUGE		Roteiro para Análise de Casos Excepcionais de Dispensa de Licitação.

<sup>15</sup> Superintendência Central de Auditoria Operacional

#	Tipo de Norma	Assunto	Observação
6	Instrução de Serviço 1/2007/SCAO/AUGE	Orientações sobre a elaboração do Planejamento Anual de Auditoria (PAA) pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais de 2007.	
7	Instrução de Serviço 001/2011/SUACG <sup>12</sup> /CGE	Orientações sobre a elaboração do Planejamento Anual de Auditoria (PAA) pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais de 2011.	
8	Instrução de Serviço 002/2011/SCG <sup>16</sup> /CGE	Procedimentos relativos à informação das constatações de auditoria pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais, que porventura se caracterizem como inconformidades, ao dirigente máximo do órgão ou entidade auditados.	
9	Instrução de Serviço 001/2012/SCG/CGE	Orientações sobre a elaboração do Planejamento Anual de Auditoria (PAA) pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais de 2012	
10	Instrução de Serviço 02/2012/SCG/CGE	Programa de Auditoria para comprovação da regularidade jurídica, fiscal, econômico-financeira e administrativa de órgão ou entidade da Administração Pública estadual pelas unidades de auditoria setoriais.	
11	Instrução de Serviço 03/2012 SCG/CGE	Roteiro de Auditoria em Acordo de Resultados para as unidades de auditoria setoriais.	
12	Instrução de Serviço 004/2012/SCG/CGE	Orientações sobre a elaboração do Planejamento Anual de Auditoria (PAA) pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais de 2013	
13	Instrução de Serviço 001/2013/SCG/CGE	Orientações sobre a elaboração do Planejamento Anual de Auditoria (PAA) pelas unidades de auditoria setoriais e seccionais de 2014	

Fonte: Elaborado pelo autor.

As Instruções de Serviços apresentadas no Quadro 4 foram expedidas pela unidade técnica de auditoria da CGE/MG, à época, e sobretudo, são orientações direcionadas para as unidades descentralizadas, e com a predominância para o planejamento. No período em que as Instruções foram expedidas, de 2003 a 2013, as diretrizes técnicas

<sup>16</sup> Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão

dadas restringiram-se em determinar os procedimentos de auditoria exclusivos das unidades setoriais e seccionais, não sendo feita menção à ABR.

**Quadro 5- Levantamento histórico das Instruções Normativas sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.**

#	Tipo de Norma	Assunto
1	Instrução Normativa AUGE 02/2007	Manual de Procedimentos para utilização de Indicadores de Auditoria Operacional, a ser aplicado pelas Unidades de Auditoria Setorial e Seccional dos órgãos e entidades do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.
2	Instrução Normativa AUGE 5/2008	Manual de Auditoria em Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP.
3	Instrução Normativa AUGE 6/2008	Manual de Procedimentos para Auditorias Especiais e Ações de Prevenção e Combate à Corrupção.
4	Instrução Normativa AUGE 7/2008	Manual de Procedimentos para Auditoria em Programas Governamentais.
5	Instrução Normativa AUGE 8/2008	Manual de Auditoria em Acordos de Resultados.
6	Instrução Normativa AUGE 1/2009	Aprova o Roteiro de Auditoria para Prestação de Contas de Exercício Financeiro a ser utilizado pelas Unidades de Auditoria Setorial e Seccional dos órgãos da administração direta, das autarquias e fundações públicas e dos gestores dos fundos estaduais no Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.
7	Instrução Normativa AUGE 2/2009	Roteiro de Auditoria para Prestação de Contas de Exercício Financeiro a ser utilizado pelas Unidades de Auditoria das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista no Estado de Minas Gerais.
8	Instrução Normativa AUGE 3/2009	Roteiro de Auditoria para Avaliação dos Atos de Admissão e de Disposição de Pessoal na Administração Direta, Autarquias e Fundações Públicas do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 5, estão registradas as Instruções Normativas emitidas de 2007 a 2009 que tratam, principalmente, de roteiros e manuais que são balizadores para o exercício de auditorias específicas executadas pela CGE/MG. Essas regras atingem tanto a unidade central de auditoria como as descentralizadas, mas também sem mencionar a gestão de riscos.

**Quadro 6- Levantamento histórico das Resoluções sobre auditoria de 2003 a 2021 na CGE/MG.**

#	Tipo de Norma	Assunto
1	Resolução CGE 18/2011	Metodologia aplicável aos trabalhos de auditoria no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.
2	Resolução CGE 08/2018	Dispõe sobre as diretrizes do planejamento anual de atividades de controle interno das Unidades Setoriais e Seccionais de Controle Interno – USCI no âmbito dos órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo Estadual
3	Resolução CGE 19/2018	Procedimentos de auditoria para as ações de controle da CGE.
4	Resolução CGE 35/2018	Estabelece a sistemática de identificação, apuração, registro, acompanhamento e consolidação dos benefícios das ações de controle interno relacionadas à atividade de auditoria interna, no âmbito da CGE.
5	Resolução CGE 36/2018	Procedimentos de auditoria para as ações de controle da Controladoria-Geral do Estado.
6	Resolução CGE 08/2018	Dispõe sobre as diretrizes do planejamento anual de atividades de controle interno das unidades Setoriais e Seccionais de Controle interno – USCI no âmbito dos órgãos e entidades integrantes do Poder Executivo Estadual.
7	Resolução CGE 09/2020	Diretrizes técnicas para a prestação de serviços de consultoria, da atividade de auditoria interna governamental, pela Auditoria-Geral e Controladorias Setoriais e Seccionais do Poder Executivo Estadual.
8	Resolução CGE 10/2020	Aprova a instrução Normativa que trata dos procedimentos de consultoria sobre riscos em contratações emergenciais, a que se refere o art. 3º do Decreto NE nº 113, de 12 de março de 2020.
9	Resolução CGE 22/2020	Aprova a Instrução Normativa CGE/AUGE nº 3/2020, que disciplina a sistemática para quantificação e registro dos benefícios decorrentes de atividade de auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Estadual.
10	Resolução CGE 24/2020	Aprova a Instrução Normativa, para fins de orientações técnicas ao desempenho das ações de Auditoria Interna Governamental desenvolvida no âmbito do Poder Executivo Estadual.
11	Resolução CGE 35/2020	Define as ações de auditoria sobre as contratações de bens e serviços custeados com recursos recebidos por danos advindos de desastres socioambientais – Fonte 95
12	Resolução CGE 01/2021	Dispõe sobre a atividade de Auditoria Contínua no âmbito da Auditoria-Geral e constitui comissão permanente para sua implementação, execução, disseminação e institucionalização.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Já em relação às Resoluções, que são mais recentes, expedidas pelo Controlador-Geral entre 2008 e 2021, nota-se uma diferença em relação às Instruções de Serviço, uma vez que a característica desta normativa está relacionada com preceitos técnicos gerais para todo o universo das estruturas de auditoria do Estado, não concentrando

a atenção somente nas unidades setoriais e seccionais. A gestão de riscos se faz presentes a partir da Resolução CGE 19/2018, que será abordada, de forma mais detida, à frente.

Ao se observar o conteúdo dos Quadros 4, 5 e 6, verificou-se que as orientações acerca da auditoria advêm desde a criação da Auditoria-Geral em 2003. Houve a produção de um acervo técnico até 2021 com de mais de 30 normativas emitidas sobre auditoria, que tratam de planejamento, de procedimentos, metodologia, roteiros e orientações de uma forma geral. Constituiu-se assim um aparato racional-legal de auditoria no âmbito da CGE/MG, em que se observaram isomorfismos, especialmente com a CGU, na linha da compatibilização das características das organizações com o ambiente em que se inserem, conforme DiMaggio e Powell (1983). Essa estrutura legal reflete mais recentemente a incidência das normas internacionais, além da CGU, sobretudo, nas Resoluções, como se pode verificar pela entrevista:

“As normas técnicas já estão há muito tempo, mas não eram postas em prática. Isso é um processo cultural, mas também se a gente for pensar, é como reflete também o contexto do Brasil. Você pode ver que a evolução das unidades de auditoria interna [...] veio assim se espelhando muito lá na Controladoria Geral da União. O processo que ela (CGU) passou, nós passamos também; foi muito semelhante ao deles, em que pese a CGU não surgir da carreira da fazenda, existia uma postura muito fiscalizatória, também. [...] Em 2015, houve a iniciativa no sentido de aprofundar mais nas normas internacionais, de adesão a essas normas, e também ficar na mesma régua e que a gente poder ser medido na mesma régua, todos os auditores do mundo.” (Entrevistado).

No período de 2003 a 2018, os normativos de auditoria emitidos pela CGE/MG pautaram-se em orientação geral de auditoria, por meio das Instruções de Serviço, e também, de orientações de auditoria específicas, por intermédio das Instruções Normativas, que eram direcionadas as unidades descentralizadas. As características das auditorias eram predominantemente de conformidade, mas houve também trabalhos de avaliação de programas públicos, em decorrência da influência do TCU, como se observa na entrevista:

“Até que foi incorporado uma metodologia incorporada e adotada pelo Tribunal de Contas da União, que trouxe outro viés, dando outra cara para auditoria na época que foi na avaliação de programas de governo que entrava um processo de avaliação dos programas públicos. Considerando a auditoria de programa que era de avaliação denominada auditoria de gestão, com a área de auditoria operacional, mas de avaliação de desempenho não tinha, os trabalhos eram mais voltados para a parte de conformidade e a parte de uma de auditorias especiais de apuração de denúncias.” (Entrevistado).

Nesse mesmo período, o órgão central de auditoria da CGE/MG atuava somente em auditorias específicas: a) auditoria em OSCIPs<sup>17</sup>, b) auditorias especiais e Ações de Prevenção e Combate à Corrupção, c) auditorias em Programas Governamentais e d) auditoria em Acordos de Resultados, cujo regramento era dado por meio de Instruções Normativas, descritas no Quadro 5. Além disso, no referido período não consta normativa sobre planejamento anual das auditorias do órgão central de auditoria, ou seja, não eram definidos um quantitativo de auditorias e um prazo para sua finalização, diferentemente das unidades setoriais e seccionais, para as quais a previsão existe desde 2007, por meio da Instrução de Serviço 1/2007/SCAO/AUGE.

Dessa forma, a entrevista retrata tal situação que destoava entre as unidades de auditoria central e as descentralizadas:

“Inclusive tinha ainda um agravante para as setoriais, pois era exigido no planejamento anual que fossem feitos relatórios e no órgão central nada disso era feito. Não tínhamos planejamento anual, planejamento tático. O planejamento estratégico exigido foi desenhado sim, até 2010. A Auditoria Geral antiga tinha planejamento estratégico. Depois disso, ela não teve mais planejamento estratégico, então o planejamento de auditoria também não. Então, assim muito mais se exigia até das unidades de auditoria da ponta e muito menos no órgão central, essa é a minha percepção, sabe.”  
(Entrevistado).

Essa situação mudou em 2018, quando houve, por meio da Resolução 19/2018, a atribuição de procedimentos de auditoria para as ações de controle, de forma a propiciar uma atuação padronizada, eficiente e eficaz por parte da Auditoria-Geral e das Unidades descentralizadas, trazendo em seu bojo uma uniformização técnica da CGE de uma maneira generalizada. A implementação de um planejamento anual para todas as unidades de auditoria, no entanto, ocorreu apenas em 2020, com a edição da Resolução 24/2020, que criou o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) - instrumento que contempla trabalhos prioritários a serem executados pelas controladorias setoriais e seccionais e pela AUGÉ, a cada exercício.

Quanto a essas mudanças recentes da AUGÉ sobre a criação de um planejamento anual das auditorias e também da atuação técnica similar ao que é praticado nas unidades setoriais e seccionais, é interessante registrar a percepção do entrevistado:

“Desde 2018, o órgão central se equiparou às unidades setoriais de auditoria. Temos que fazer planejamento anual, temos que fazer toda aquela avaliação

---

<sup>17</sup> Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

para estabelecermos as nossas ações, temos que cumprir as nossas metas do ano. As metas estão aí para serem cumpridas e a gente vem em um processo de se aproximar mais dos indicadores do PPAG, dos nossos programas com a missão da auditoria, com os nossos desafios, porque a gente realmente espera de uma unidade, nossa visão de futuro, sabe.”  
(Entrevistado)

Os trabalhos de auditoria desenvolvidos pelas unidades de auditoria da CGE/MG, registrados em sistemas informatizados, são apresentados Tabela 2.

**Tabela 2- Quantitativo de documentos de Auditoria emitidos pela CGE/MG de 2008 a 2021.**

Ano	Quantitativo de produtos <sup>18</sup> de auditoria do Órgão Central	Percentual	Quantitativo de produtos <sup>18</sup> 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 do Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria – SIGA, bem como do sistema e-Aud.

Nota-se, na Tabela 2, que, no período de 2008-2017, tendo em vista que o órgão central executava então auditorias em temáticas específicas de acordo com as Instruções Normativas da CGE/MG (Quadro 5), a produção da unidade central de auditoria alcançou o total de 750, com média anual de 75 produtos de auditoria. No mesmo período, as unidades descentralizadas emitiram 22.631 produtos de auditoria, com média anual de 2.263 auditorias, cerca de trinta vezes mais produtos em relação ao órgão central. A representatividade das auditorias setoriais e seccionais no referido período oscilou entre 91% a 99% do total de produtos de auditoria da CGE. Portanto,

<sup>18</sup> Considerados os produtos de Auditoria aprovados: Nota Técnica, Nota de Auditoria, Relatório de Auditoria, Relatório Parcial de Auditoria, Relatório de Programas Governamentais e Carta de Recomendação.

evidencia-se que a execução de auditorias por parte das controladorias setoriais e setoriais foi preponderante, demonstrando que essas unidades são de fato as principais executoras da atividade. No papel do órgão central prepondera o caráter orientativo, com a função da realização de auditoria assumindo caráter residual.

Como uma informação adicional sobre as características das auditorias produzidas nesse período (2008-2017), com destaque para assunções próprias da gestão por parte da CGE/MG para se consolidar como órgão de controle, o entrevistado registrou:

“A gestão da Auditoria Geral na época [...] trouxe para si muitas responsabilidades da própria de gestão, até mesmo para se firmar enquanto órgão de controle interno, de forma a ser reconhecido no poder executivo. Com um sentido para fortalecimento da atividade de auditoria interna.”  
(Entrevistado).

A despeito da continuidade da preponderância das unidades descentralizadas na produção de auditorias, a partir de 2019 há um incremento expressivo na participação da Auditoria-Geral na atividade, com 16% dos produtos de auditoria da CGE no referido ano. Esse percentual passa para 19% em 2020, e alcança 24% em 2021. Esses dados demonstram que a AUGÉ aumentou de forma considerável a execução de auditorias, que, em certa medida, pode-se atribuir aos efeitos da uniformização dos preceitos de auditoria para todas as unidades de auditoria vinculadas tecnicamente à CGE/MG.

Na estruturação da auditoria na CGE/MG, o fator tecnológico também importa. Em 2008, a Controladoria implantou um Sistema Integrado de Gerenciamento de Auditoria – SIGA para gerir as auditorias, por meio da Instrução Normativa AUGÉ 3/2008. Em 2021, pela Resolução CGE 14/2021, o SIGA foi substituído pelo sistema e-Aud como ferramenta de processo de trabalho da atividade de Auditoria Interna Governamental na Auditoria-Geral e nas Controladorias Setoriais e Seccionais. Trata-se do mesmo sistema utilizado pela CGU, que o cedeu à CGE/MG, mostrando a cooperação no âmbito do sistema de controle interno.

O sistema informacional de auditoria recentemente usado pela e-Aud está preparado para registrar as ABRs, além de ter uma estrutura para comportar qualquer tipo de auditoria. Tendo em vista sua origem na CGU, contudo, o e-Aud não contém ferramental para realizar procedimentos específicos automatizados para realização de

uma ABR. Um sistema com esses recursos ainda está em desenvolvimento pela CGE/MG.

Cabe registrar, ainda, quanto aos aspectos tecnológicos em relação às auditorias na CGE/MG, de acordo com o posicionamento do entrevistado:

“Sobre a perspectiva tecnológica, a auditoria do órgão central procurou desenvolver os mecanismos que facilitassem o processo de auditoria e assim desenvolveram alguns sistemas de informação para auxiliar os auditores das pontas, e inclusive no órgão central. Nesse processo foi implantado, em 2007, o Sistema de Informação de Auditoria, SIGA. O sistema SIGA que hoje está inoperante, foi suspenso. E algumas informações eram exclusivas do órgão central, as pontas não tinham nem acesso aos sistemas corporativos ficava assim, a cargo mesmo do próprio auditor do órgão e entidade de correr atrás a tentar ter acesso. [...] Atualmente a gente tem acesso muito mais a base de dados em contexto diferente, melhorou muito, pois nós não tínhamos acesso a sistemas de informações quase nenhum.” (Entrevistado).

Outro ponto fundamental para que funcione a ABR é a existência de uma política de gestão de riscos, que não é uma realidade do Governo de Minas, diferentemente na União, que possui um normativo próprio sobre a questão<sup>19</sup>. São exceções a própria CGE/MG e a SEF, que dispõem dessa política organizacional. Sobre esse ponto, o entrevistado ressaltou:

“No Poder Executivo não temos nenhum órgão e entidade que tem uma política de gestão de riscos implementada, a não ser a Fazenda. A Fazenda, eu acho que tem uma política de gestão de riscos que começou há um ano. [...] Quando a gente fala em auditoria baseada em riscos temos os dois vieses, do planejamento e da auditoria ordinária. E que depende do grau de maturidade da gestão. Auditoria tem que acompanhar esse processo porque não tem como, porque ela obtém da gestão os insumos para ela poder trabalhar e elaborar seu planejamento com base em riscos.” (Entrevistado).

Desse modo, umas das dificuldades e até mesmo um possível impedimento à implementação da auditoria baseada em riscos é a ausência de uma estrutura de gestão de riscos na organização, e caso a estrutura exista, a sua maturidade (CICCO, 2007; GRIFFITHS, 2015).

---

<sup>19</sup> Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01/2016 – Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

No tocante à ABR, sua inserção no espectro dos portfólios de trabalhos de auditoria aparece, de uma forma instrumental inicial, no Plano Anual de Auditoria das Auditorias Setoriais e Seccionais de 2007. No entanto, tratava-se apenas de um esboço de análise de riscos, já que não era usualmente utilizada pelas unidades de auditoria.

A discussão sobre riscos na área de auditoria da CGE/MG surge de uma forma mais consistente em 2015 por meio de uma avaliação externa do Banco Mundial, associando-se, inicialmente, ao uso de uma matriz de riscos das despesas nas auditorias, conforme descreve o entrevistado:

“Em 2015 foi solicitada ao banco mundial uma avaliação da Controladoria-Geral. Até então nós estávamos em um nível incipiente de auditoria, e foram dadas várias recomendações, inclusive a de auditorias baseadas em riscos. A partir desse momento, houve um processo de desenvolvimento de uma matriz de riscos de despesa para execução das auditorias. E esse processo foi necessário e importante para setoriais, mas também inclusive para o órgão central, que começou a ter um contato maior com o risco. Então esse processo foi até 2018, então a gente deu a virada de chave” (Entrevistado).

Sobre a mudança citada no trecho da entrevista, a perspectiva de riscos no escopo das auditorias ganhou corpo na CGE/MG com a edição da Resolução CGE 19/2018. Por intermédio dessa normativa se consignaram inicialmente procedimentos de auditoria, como as recomendações quanto à possibilidade de propor soluções práticas e viáveis para mitigar os riscos identificados e de indicar ações às unidades auditadas, visando a corrigir desconformidades, a evitar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho.

Além disso, essa normativa faz menção a normas internacionais de riscos ISO e COSO, e adotam, subsidiariamente, as regras constantes no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, elaborado pela CGU. Tais elementos reverberam a influência de organizações externas de auditoria na formação da ABR, na linha da proposição do isomorfismo mimético.

O quadro 7 apresenta as normativas relativas aos riscos nas auditorias no âmbito da CGE/MG, propostas a partir de 2018.

**Quadro 7- Normativos de auditoria da CGE/MG sob a perspectiva dos riscos.**

Ano	Norma	Abrangência	Síntese sobre o risco
2018	Resolução CGE 19/2018	Auditoria-Geral e Controladorias Setoriais e Seccionais	O risco está previsto como uma vertente de ser analisado na recomendação de auditoria.
2018	Resolução CGE 36/2018		Conceito de auditoria interna como uma avaliação do gerenciamento de riscos e objetivo da auditoria de avaliar a efetividade do processo de gestão e gerenciamento de riscos. Além disso, traz a previsão de trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles pela CGE/MG, e definição de causa e efeito do risco de auditoria.
2020	Resolução CGE 9/2020		Aborda sobre as diretrizes técnicas para a prestação de serviços de consultoria feito pela auditoria interna governamental que compreende atividades de assessoramento à alta administração sobre o gerenciamento de riscos, dentre outros.
2020	Resolução CGE 10/2020		Procedimentos de consultoria sobre riscos em contratações emergenciais.
2020	Resolução CGE 18/2020	Auditoria-Geral	Prestar serviços de consultoria sobre riscos em contratações destinados ao combate à pandemia do Covid-19.
2020	Resolução CGE 24/2020	Auditoria-Geral e Controladorias Setoriais e Seccionais	Utiliza como referencial interpretativo das regras de auditoria o Manual de Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna baseado em Riscos, de 2020 da CGU. Conceito dos serviços de avaliação e de consultoria, com a distinção dentre eles, mas, sobretudo como atividades de auditoria com a perspectiva de avaliar o gerenciamento de riscos das organizações. Definição de controles como uma medida para gerenciar ou enfrentar os riscos. Apoio à implantação da gestão de riscos pelas Controladorias Setoriais e Seccionais. Realização de trabalhos de auditoria baseada em risco em nível de atividades, operações, processos, produtos ou sistemas específicos, e de consultoria à gestão. Avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos da Unidade Examinada. Planejamento Anual de Auditoria Interna baseado em riscos, e adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento das atividades de cada trabalho individual de auditoria.
2021	Resolução CGE 36/2021	Auditoria-Geral e Controladorias Setoriais e Seccionais	As mesmas informações contidas na Resolução CGE 24/2020, mas com a retirada do Manual de Orientação Prática: Plano de Auditoria Interna baseado em Riscos, de 2020 da CGU, como documento de apoio de interpretação.

Fonte: Elaboração do autor.

Pode-se averiguar, pela síntese expressa no Quadro 7, que o assunto de riscos prescrito nos normativos expedidos pela CGE/MG surge depois de 2018 e ainda se encontra em fase de desenvolvimento no órgão. A análise do conteúdo desses normativos mostra uma preocupação em abordar, principalmente, os conceitos sobre o tema. Além disso, o papel que a CGE/MG vem exercendo está mais direcionado para a consultoria, de modo a induzir a gestão de riscos no Poder Executivo do que de execução propriamente dita da ABR.

A CGE/MG tem feito planejamento, bem como estabeleceu procedimentos recentes, ambos com base em risco, para realizar suas atividades de auditoria como se verificou na análise dos normativos, ratificada pela entrevista:

“E recentemente, trabalhamos no aprimoramento do planejamento anual da autoria, com um planejamento anual baseado em riscos, nós estamos ainda um pouco distantes da forma com que deve ser feita. Porque nós estamos acompanhando a nossa maturidade e acompanhando a maturidade da gestão, órgãos e entidades que não têm mapeamento de processos, que não têm muitas vezes responsabilidades definidas, nunca ouviram falar em riscos. Controles para eles, muito menos, controles para eles é até pensando como se fosse a auditoria controla. Então isso tudo impacta na atuação da auditoria e no planejamento de auditoria com base em riscos.” (Entrevistado).

A CGE/MG, inicialmente, adotou e incorporou as diretrizes/orientações da CGU, sem ter produzido um procedimento próprio sobre ABR, o que veio a acontecer somente em 2021. Além da própria CGU, que foi uma referência mimética sobre os riscos nas auditorias, existem outros exemplos anteriores trazidos pelos órgãos de controle externo sobre o assunto, como é o caso do TCU, que expediu a Portaria TCU 168/2011, que trata de normas de auditoria do órgão. Na mesma linha técnica do TCU, o TCE/MG, por intermédio da Resolução TCE 02/2013, elaborou o seu Manual de Auditoria.

Outro elemento que influenciou a normatização sobre riscos pela CGE/MG foi a Decisão Normativa 2/2016, expedida pelo TCE/MG, que tratou da implantação, estruturação, coordenação e do funcionamento dos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes do Estado de Minas Gerais. De acordo com a referida Decisão Normativa, as unidades executoras do sistema de controle interno, como a CGE/MG, deveriam realizar o mapeamento e o gerenciamento dos riscos a que estão sujeitos

os seus processos de trabalho. Desse modo, a CGE/MG foi impelida a adotar internamente decisões estratégicas para inserir, em seus planejamentos anuais, a realização de trabalhos com foco em risco, indicando um componente coercitivo para essa ação por parte do TCE/MG.

Fica evidente, portanto, na estruturação da elaboração e desenvolvimento das rotinas e operacionalização dos trabalhos dos órgãos de controle interno, o espelhamento nos TCs, principalmente no TCU, que é visto como um parâmetro técnico para a atividade de controle no âmbito nacional.

Cabe mencionar que a premissa de atuação com enfoque na gestão de riscos por parte do TCU se expressa desde 2011 como objetivo estratégico do órgão. Isto se refletiu em seu plano estratégico 2015-2021, em que há a previsão de induzir o aperfeiçoamento da gestão de riscos e controles internos da Administração Pública. Nesse sentido, o órgão editou o Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos, por meio da Portaria-SEGECEX 9/2017, estimulado pela Instrução Normativa Conjunta MP/CGU 1/2016, que trata da aferição da maturidade da gestão de riscos de organizações públicas e busca identificar aspectos que necessitam ser aperfeiçoados.

No mesmo sentido, essa metodologia de trabalho para aprimorar o planejamento das ações de fiscalização com base em riscos é adotada pelo TCE/MG, estando consignada desde o Plano Estratégico 2015-2019 pela Resolução TCE 27/2014. Por sua vez, a CGE/MG cria a sua metodologia para a gestão de riscos estratégicos, por meio da Resolução CGE 26/2020, inspirada mimeticamente no órgão de controle externo mineiro, e na metodologia de gestão de riscos da CGU, aprovada pela Portaria CGU 910/2018.

Outras influências externas acerca do assunto são importantes de serem consignadas, sobretudo no que concerne às instituições representativas das instituições de controle interno, como o IIA Brasil e o CONACI. O primeiro representa a profissão de auditoria interna e emite orientações mandatórias<sup>20</sup> e princípios fundamentais<sup>21</sup> sobre auditoria interna. O segundo representa os órgãos brasileiros

---

<sup>20</sup> <https://iiabrasil.org.br/ippf/orientacoes-mandatorias>

<sup>21</sup> <https://iiabrasil.org.br/ippf/principios-fundamentais>

de controle interno que busca fortalecer o Controle Interno no Brasil por intermédio da representação, integração e assessoramento institucional, e realiza diagnósticos sobre panorama do controle interno no Brasil<sup>22</sup>.

Nesse sentido, pode-se caracterizar o isomorfismo normativo exercido pelo IIA Brasil com a expedição de normas sobre o exercício da auditoria visando contribuir para o efetivo gerenciamento de riscos nas organizações. No caso do CONACI, foram definidas as diretrizes<sup>23</sup> para o controle interno no setor público, nas quais os riscos são peças fundamentais para as auditorias. O CONACI emitiu a Resolução 7/2019, que aprovou o Manual de Orientações Técnicas da CGU como referencial técnico para ser utilizado pelos órgãos de controle interno, no qual estão presentes orientações técnicas sobre auditoria interna governamental.

O levantamento das auditorias com o objeto sobre riscos feitos pela CGE/MG de 2019 a 2021, por unidade de auditoria, apresenta os resultados apresentados no Tabela 3:

**Tabela 3- Levantamento de Relatórios de Auditoria com objeto em riscos da CGE/MG, 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%
<b>Total</b>	<b>36</b>	<b>9%</b>	<b>32</b>	<b>2%</b>

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

Os dados da Tabela 3 mostram que houve a execução de trabalhos de ABRs tanto na Auditoria-Geral quanto nas Controladorias Setoriais/Seccionais, ainda que pouco expressiva no total de auditorias. Contudo, deve ser destacado que a maioria desses trabalhos executados foi classificada como consultoria, que é atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados fornecidos à alta administração.

<sup>22</sup> <https://conaci.org.br/conaci-em-acao/>

<sup>23</sup> <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>

Assim, é importante destacar sobre o principal objetivo da ABR segundo Cicco (2010, p. 2) é garantir garantias para alta administração de que:

- 1) Os processos de gestão de riscos colocados em prática na organização (abrangendo todos os níveis da organização) estão operando conforme o planejado;
- 2) Tais processos de gestão de riscos possuem uma estrutura sólida;
- 3) As respostas que a direção tem dado aos riscos são adequadas e eficazes na redução desses riscos a um nível aceitável pelo conselho;
- 4) Existe uma estrutura sólida de controles para mitigar suficientemente os riscos que a direção deseja tratar.

Desse modo, mesmo ainda distante desse nível de alcance da ABR preconizado pela teoria, a CGE/MG criou, em 2019, uma unidade especializada para execução e orientação sobre o tema, em nível de superintendência - a Superintendência Central de Auditoria em Gestão de Riscos e de Programas - bem como uma diretora - Diretoria Central de Auditoria de Gestão de Riscos -, cujas responsabilidades são:

A Diretoria Central de Auditoria de Gestão de Riscos tem como competência realizar avaliações e prestar consultoria, com atribuições de:

- I – avaliar a gestão de riscos e a estrutura de controle dos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- II – realizar estudo visando à produção e à disseminação do conhecimento na sua área de atuação;
- III – subsidiar a proposição de diretrizes e procedimentos, visando ao aperfeiçoamento da estrutura de controle interno dos órgãos e entidades do Poder Executivo, relacionados a sua área de atuação;
- IV – coordenar tecnicamente as atividades de auditoria executadas nas Controladorias Setoriais e Seccionais, na sua área de atuação.

Para a realização de ABR, a CGE/MG adotou ações com vistas à capacitação de seu corpo de servidores. A Tabela 4 apresenta as informações relativas ao número de cursos, carga horária e quantitativo de servidores capacitados no período de 2019 a 2021.

**Tabela 4- Dados sobre as capacitações em riscos promovidas pela CGE/MG de 2019-2021.**

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

Fonte: Dados extraídos do sistema CGE-Capacita.

No total do período, foram realizados 44 cursos, com um quantitativo de 923 servidores capacitados. O público-alvo não se restringiu somente ao corpo técnico vinculado à Controladoria; houve treinamento também para servidores dos órgãos e entidades da Administração Pública estadual que respondem por processos estratégicos. São, regra geral, cursos de curta duração, com carga horária que não ultrapassa 12 horas/aula.

Em 2022, por meio da Resolução CGE 13/2022, o órgão aprovou as diretrizes para capacitação de servidores que atuam na atividade de auditoria interna governamental. Dentre essas diretrizes deve ser definido o quantitativo de horas anuais de capacitações proposto pela chefia para os servidores em temáticas de auditoria interna, prevendo-se, como temáticas, os temas de Auditoria baseada em risco e avaliação da gestão de riscos. Além disso, a norma estabelece que as capacitações de auditoria interna organizadas pela AUGGE devem possuir o formato de teoria e prática, denotando uma preocupação na aptidão para a aplicação do aprendizado na sua rotina prática de trabalho.

Enfim, pode-se dizer que esses elementos instituídos sobre riscos no contexto institucional das auditorias da CGE/MG é um ensaio no sentido da implementação da ABR, que não é empregada, ainda, pela CGE/MG de uma forma ampla e difundida pelo órgão, como restou claro na entrevista e nos dados apresentados nesta seção. Como outro elemento de análise, na próxima seção trata da percepção da equipe técnica de auditoria sobre a ABR na CGE/MG.

## **6.2 A percepção da equipe técnica sobre a ABR na CGE/MG.**

Para retratar as contribuições dos grupos focais (GF) sobre a percepção dos servidores acerca da ABR, consolidou-se uma síntese dos pontos mais relevantes feitos na discussão sobre o assunto feita pelos integrantes, que por sua vez foram divididas em cinco categorias analíticas. O Quadro 8 trata da primeira categoria analítica, relacionada às condições institucionais para execução da ABR:

**Quadro 8- Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica condições institucionais.**

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Condições institucionais para execução da ABR	GF1	Existem condições em certa medida, pois falta prática, e para que a ABR seja feita é necessária uma política gestão de riscos nas instituições auditadas, e no Estado, isso não funciona e não existe formalmente e na 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, mas ainda são condições que 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 que uma preparação para ABR, porém a maioria dos integrantes não se sente preparados para fazer ABR. O grupo relata que ninguém fez ABR, ainda. Falta de conscientização das organizações sobre a gestão de riscos, a metodologia surgiu 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 as ações de ABR, mas outros integrantes entendem que as condições não são suficientes, principalmente, uma vez que a ABR exige muito estudo especializado. Ademais, existe 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 falta uma política de gestão de riscos de uma forma ampla no Estado.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

No tocante às condições institucionais para execução da ABR, de antemão, cabe consignar, como uma contribuição comum exposta pelos **GF1**, **GF2** e **GF3**, a existência de uma metodologia para executar a ABR na CGE/MG que, inclusive, conta com apoio de uma Diretoria e de uma Superintendência especializadas na estrutura da AUGÉ, que ofertam capacitações sobre sua aplicação, o que remete às

orientações técnicas de auditoria da CGE/MG emitidas a partir de 2018 (Quadro 5 das Resoluções).

Contudo, os participantes do **GF1, GF2 e GF3** apontaram que a metodologia e as capacitações ofertadas são insuficientes para garantir a execução da ABR, sobretudo pela necessidade de um conhecimento profundo nesse tipo de auditoria, com investimento em cursos específicos. Afirmam que os treinamentos ministrados pela CGE/MG, com carga horária na ordem de 453 horas entre 2019-2021 (Tabela 4), estão em um nível básico. O aprofundamento sobre o tema ainda dependeria da iniciativa e investimento individual de cada servidor.

Outro ponto que dificulta a realização das ABRs na CGE/MG, conforme o **GF3** está relacionado com a capacidade operacional de realização das equipes de auditoria, tendo em vista que se realizam muitas auditorias com caráter apuratório e fiscalizatório na CGE/MG, as quais concentram as ações propostas nos planejamentos das unidades de auditoria. Essa afirmativa pode ser corroborada pelo levantamento do quantitativo de auditorias da CGE/MG, de 2019-2021 (Tabela 3), em que a ABR não supera 2% do total nas Controladorias Setoriais e Seccionais, e 11% do total na AUGÉ.

Outra percepção importante retratada nos **GF1, GF2 e GF3** é que falta preparo dos gestores (auditados) sobre o assunto de gestão de riscos, agravada pela ausência de uma política de gestão de riscos no governo estadual que deve preceder uma ABR, que prejudica o desenvolvimento da ABR. E, apesar de existir um sistema de auditoria (e-Aud) que gerencia os trabalhos e tem condições de registrar uma ABR, ainda não se tem uma ferramenta tecnológica de análise para sustentar a auditoria baseada em risco, conforme apontamento do **GF1**.

No Quadro 9 estão presentes os principais aspectos sobre a segunda categoria analítica relativa aos valores e crenças dos servidores sobre a ABR na CGE/MG:

**Quadro 9- Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais acerca da categoria analítica valores e crenças.**

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, e os trabalhos de conformidade são preponderantes, e vistos como importantes. Existe ainda receio na aplicação da ABR, por se tratar de um tema novo, de ser mais difícil sua execução e o engajamento na sua realização não são tão grandes no aspecto individual e coletivo. Contudo, vislumbra como algo necessário para os órgãos de controle interno. Trata-se de uma mudança no modo de trabalho de enxergar da auditoria sobre seu objeto de análise, e expõe mais o auditor e seu trabalho.
	GF2	A auditoria de conformidade é uma característica marcante para o grupo, e a ABR veio como mais uma demanda para ser realizada, e um momento inicial, mas também uma oportunidade e de certa maneira, mas houve uma imposição pelos procedimentos com base em risco postos no sistema e-Aud, só que 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 se coloca em prática. Mas o grupo vislumbra questões positivas sobre os riscos no âmbito das auditorias, como aproximação com os gestores e os técnicos. Além disso, o engajamento das equipes e a motivação são baixas.
	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 e 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. E ressaltou que a experiência em ABR para maioria é incipiente, e exige uma maior maturidade para sua execução, mas que com a ABR otimiza-se tempo e recursos.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Na segunda categoria de análise, os integrantes dos **GF1**, **GF2** e **GF3** demonstraram uma convergência de sentimento de que a ABR é complexa e difícil de ser executada, configurando-se como um desafio que ainda está em uma fase inicial de enfrentamento na CGE/MG. Outro ponto em comum aos grupos focais é destacar a importância da ABR, apesar do reconhecimento de que sua execução é modesta na CGE/MG.

Retratou-se, também, nos **GF1** e **GF2**, um baixo engajamento e motivação das equipes na realização das ABRs, cujos participantes destacaram que as auditorias de conformidade são consideradas importantes e preponderantes na sua realidade institucional. Foi expressa, especialmente no **GF2**, a sensação de que a ABR veio com algo imposto e dissociado das realidades das Controladorias Setoriais e Seccionais, as quais realizam múltiplas funções além das auditorias.

Em sentido distinto aos outros grupos, o **GF3** traz uma percepção de que ABR é algo natural de se fazer, não diferindo muito da auditoria convencional. A distinção entre elas estaria no objeto, que no caso da ABR é o risco, ressaltando-se, contudo, que a ABR requer uma forma mais estruturada de auditoria. De toda forma, o grupo entra em sintonia com o **GF1** e o **GF2** ao afirmar que a ABR depende de um grau de maturidade institucional que a CGE/MG ainda não tem, muito menos as organizações públicas da administração estadual.

Registrou-se no Quadro 10 sobre a terceira categoria, sobre a legitimação interna da ABR.

**Quadro 10- Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica legitimação.**

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Legitimação da ABR na CGE/MG	<b>GF1</b>	Apontou-se que existe um arcabouço normativo interno da CGE/MG para execução da ABR, que teve uma origem pretérita por iniciativa de uma área pesquisa e desenvolvimento que tratou do assunto. Além disso, a realização das capacitações feitas pela CGE/MG sobre o assunto foi um referencial para difundir o assunto. E que, ainda, existe pouca interação da ABR com os outros tipos de auditorias, comumente, executadas na CGE/MG, mas que isso é algo necessário.
	<b>GF2</b>	Existe uma metodologia desenvolvida pela CGE/MG com base no COSO com ferramentas para realizar uma ABR, todavia precisa ser aprimorada. Entretanto, a ABR necessitaria de uma política central de gestão de risco para o Poder Executivo, especialmente pela Secretaria de Planejamento e Gestão, por meio de normativo como ocorreu na União, que foi uma iniciativa conduzida pelo Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Realiza-se ao invés de ABR, consultorias de gestão de riscos pelas Controladorias Setoriais e Seccionais.

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Legitimação da ABR na CGE/MG	GF3	Estruturou-se na CGE/MG por instruções normativas e um Manual específico, e as capacitações sobre o assunto, mas para, além disso, houve uma participação direta da alta cúpula do órgão nos últimos anos, para sua implantação tanto pela Auditora Geral, como pelo Controlador Geral que é uma pessoa entusiasta e militante desse assunto. E os trabalhos em ABR realizados pela área técnica da AUGÉ são pontos de referência.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

No tocante à terceira categoria, que trata da legitimação da ABR na CGE/MG, os **GF1** e **GF3** apontaram que se criou uma estrutura normativa interna sobre a temática, com a formalização de uma metodologia para sua realização, como acentuado pelo **GF2**, mas que tal metodologia necessita de aprimoramentos. O **GF2** faz menção, ainda, ao fato de a metodologia de ABR desenvolvida pela CGE/MG ter fundamentação no COSO, que serviu como inspiração.

O **GF3** considera que a ABR foi disseminada com as capacitações sobre o assunto, iniciadas em 2019, mas, destaca que a vontade e decisão da alta cúpula da CGE/MG foi fundamental para incentivar sua implementação e definição como um diretriz técnica de auditoria. Contudo, de acordo com o **GF2**, as Controladorias Setoriais e Seccionais realizam consultoria em gestão de riscos para os órgãos e entidades da administração estadual, ao invés de ABR, tendo em vista a inexistência de uma política pública de gestão de riscos, essencial para a ABR. De acordo com os participantes do grupo, caberia à Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG/MG) desenvolver a referida política.

O Quadro 11 apresenta os principais aspectos destacados pelos grupos no tocante à categoria analítica que aborda o isomorfismo e as pressões internas e externas sobre a ABR na CGE/MG:

**Quadro 11- Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais categoria analítica sobre isomorfismo e as pressões internas e externas.**

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Isomorfismo e as pressões internas e externas sobre a ABR na CGE/MG	<b>GF1</b>	Na CGE/MG, a ABR veio de fora para dentro, tendo a CGU como principal referência para sua formalização na CGE/MG. Outra influência externa é advinda das normas internacionais como as ISOs e o COSO que tratam de questões mais gerais sobre o tema. E internamente, os riscos tem sido um mote nos trabalhos de auditoria como um todo, e tem sido um assunto presente nas técnicas de auditoria realizadas.
	<b>GF2</b>	As normas internacionais são fatores que são preponderantes para a formatação da metodologia da CGE/MG, além do COSO que são influências externas.
	<b>GF3</b>	Houve uma mudança interna fomentada com a alteração do quadro de referência de auditoria com a influência externa, como o COSO e ISO com a produção de documentação bem como de capacitação, e 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 que foi adotado pela CGE/MG por iniciativa dos dirigentes e transmitido internamente para equipes de auditoria. E 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 ou as auditorias privadas, elas sempre buscam essas métricas.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

No que se refere ao isomorfismo aplicado à adoção da ABR na CGE/MG, os **GF1**, **GF2** e **GF3** afirmam que a construção da metodologia para sua execução tem influência determinante dos normativos internacionais, como o COSO e a ISO. Nesse sentido, o **GF1** ressaltou que ABR veio de fora para dentro, o que reforça sobre as pressões externas de cunho normativo, aspecto também mencionado pelo **GF2**.

É importante destacar que os organismos internacionais de controle geralmente pautam a ordem do dia dos órgãos de controle nacionais que vem adotando o risco nos procedimentos de auditoria, em um movimento de isomorfismo coercitivo (SOUZA *et al*, 2020). A CGE/MG não foi diferente, haja vista a produção da metodologia de ABR ter sido inspirada no ferramental internacional sobre o tema.

O **GF1** destacou o papel da CGU como um órgão que impactou a adoção da ABR na CGE/MG, sendo considerada uma referência no tema. Cabe lembrar aqui que seu Manual de auditoria foi adotado internamente em 2018 (Resolução CGE 19/2018), além de referendado pelo CONACI, em 2019, como um modelo a ser seguido pelos órgãos de controle interno. A influência da CGU também está presente no sistema de gestão de auditoria utilizado pela CGE/MG, que foi desenvolvido pela Controladoria-Geral da União.

Em relação aos isomorfismos mimético e normativo, o **GF3** relatou sobre o modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público, desenvolvido pelo IIA com o apoio do Banco Central, que foi incorporado institucionalmente pela CGE/MG por iniciativa de seus dirigentes e difundido internamente para as equipes das auditorias.

O **GF3** afirma também que ocorreu a busca de similaridade de técnicas de auditoria da CGE/MG com outras controladorias estaduais, a CGU, ou até mesmo o TCU, e inclusive pares internacionais, de forma a trazer as melhores técnicas de auditoria para a AUGÉ, o que refletiu internamente nas atividades de auditoria desempenhadas pela CGE/MG.

Para finalizar as categorias analíticas, a quinta categoria trata da adoção cerimonial da ABR na CGE/MG. No Quadro 12 consignaram-se as contribuições sobre a questão.

**Quadro 12- Principais aspectos destacados pelos Grupos Focais da categoria analítica adoção cerimonial.**

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Adoção da ABR é cerimonial na CGE/MG	<b>GF1</b>	Uma parcela considerável do grupo focal não fez uma ABR, e a conhecem somente na teoria, por intermédio de capacitações. Sobre os resultados da ABR, entendeu-se que é factível alcançar os resultados esperados, sobretudo, para os gestores, mas com dificuldades de mensuração objetiva dos seus benefícios que é um grande desafio para auditoria.
	<b>GF2</b>	Os integrantes do grupo não sentem preparados para executar uma ABR, e também não concluíram uma ABR mais sim, consultoria em gestão de riscos. E existe uma certa imposição da CGE/MG para realizar

Categoria Analítica	Grupo Focal	Principais aspectos destacados
Adoção da ABR é cerimonial na CGE/MG	<b>GF2</b>	ABR, e que nem sempre é uma prioridade dos auditados tratar sobre a gestão de riscos, e falta muito amadurecimento institucional sobre o tema. Contudo, os resultados dos trabalhos realizados em consultoria de gestão de riscos foram considerados positivos e atingiram seu propósito.
	<b>GF3</b>	A ABR com o tempo será absorvida pelos outros tipos de auditoria quando os riscos forem realmente incorporados no âmbito das auditorias com poucas exceções, porém isso ainda está distante, ainda, de ocorrer uma vez que equipe de auditoria atua em consultoria para realização da gestão de riscos em processos, sobrecarregando-a, sendo que esse papel da gestão que é pouco engajada nessa iniciativa. Os resultados de ABR são relevantes, todavia dependem de vários fatores para serem alcançados, do auditor que fez o trabalho, do gestor que compreendeu seu papel na gestão de risco, e os benefícios de um trabalho de auditoria é uma etapa em desenvolvimento na CGE/MG, e fase inicial, além de muitas vezes tratar-se de resultados intangíveis.

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Na quinta categoria, que aborda o caráter cerimonial ou não da realização da ABR, os **GF1**, **GF2** e **GF3** relataram que estão presentes elementos de ser a ABR ainda um processo em construção na CGE/MG, com uma estrutura formal constituída e diretriz dos dirigentes do órgão, mas que sua prática apresenta muitos aspectos cerimoniais. O **GF2** revela que, especialmente, nas Controladorias Setoriais e Seccionais, não houve a conclusão de nenhuma ABR. Os participantes do grupo também relataram que não se sentem preparados para executar uma ABR. Além disso, compartilharam um sentimento de imposição por parte da CGE/MG para a realização da ABR, o que gera incomodo.

Outro aspecto mencionado pelo **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 se realizem consultorias em gestão riscos pelas Controladorias Setoriais de Seccionais, ao invés de realizar a ABR.

Sobre esta categoria, o **GF1** ressaltou características de pouca produção de ABRs pela AUGE, uma vez que 57% dos integrantes conhecem o assunto somente em teoria, sem ter feito nenhuma ABR até então. Destacou-se, ainda, no grupo, 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 com imensas dificuldades de ser colocado em prática.

Os **GF1**, **GF2** e **GF3** afirmam que a ABR é uma ferramenta de auditoria recentemente inserida no ambiente organizacional na auditoria do setor público e, como tal, ainda incipiente. E, nesse sentido, o **GF3** alega que são necessários vários condicionantes para a realização de uma ABR, de caráter humano, técnico, tecnológico e organizacional.

Abordou-se ainda, no **GF3**, que, com tempo, os preceitos da ABR serão absorvidos pelos outros tipos de auditoria e ela deixará de existir, fazendo com as técnicas de auditoria mudem e evoluam, mas que isso está longe de ocorrer na CGE/MG. A questão cerimonial pode ser notada também em relação à prática da ABR, uma vez que há dominância de execução dos outros tipos de auditoria, o que limita a capacidade operacional de se fazer ABR, principalmente pela sobrecarga que as demandas das outras auditorias requerem das equipes da CGE/MG.

Enfim, considerou-se no **GF3** que os resultados obtidos pela ABR são relevantes, contudo, os benefícios de um trabalho de auditoria é uma etapa em desenvolvimento na CGE/MG, e que está em fase inicial de emprego de medição, e ainda não completamente compreendida pelos técnicos como algo sólido e claro. Além disso, manifestou-se no **GF3** a percepção que a medição das ABRs traz resultados intangíveis, o que dificulta a quantificação dos seus benefícios no âmbito das auditorias.

Ao se fazer uma análise das percepções colhidas nessa seção, pode-se constatar, nos registros dos grupos focais, ser preponderante a auditoria de conformidade. O caráter fiscalizatório e apuratório está fortemente incutido na origem das auditorias feitas CGE/MG, e isso se reflete diretamente nas pessoas que atuam na área.

Além disso, os **GF1**, **GF2** e **GF3** confirmam que as normas internacionais influenciaram de forma peremptória as técnicas em auditoria e trazem a ABR como uma alternativa de fazer auditoria na CGE/MG, provocando mudanças institucionais de cunho normativo, contudo, ainda não se verificou na prática a aplicação do regramento internacional na atividade de auditoria da CGE/MG, sobretudo, em relação à realização das ABRs. Para o corpo técnico da AUGÉ, nem sempre a ABR é encarada como algo que faça sentido, e assimilada de pronto na instituição.

Com os relatos feitos nos grupos focais, foi possível verificar exemplos de ABR como prática excepcional, mas distante de estar consolidada na CGE/MG, apesar de existir metodologia, regramento sobre a ferramenta e uma área técnica específica para realizar esse tipo de trabalho, que indicam sua legitimação por parte da organização. Então se pode dizer que estão presentes elementos que tornam a ABR como uma prática cerimonial, pois existem basicamente uma estrutura legal e a proposição de diretrizes para sua execução na CGE/MG.

Por fim, ficou evidenciado quanto à incipiência da execução da ABR como algo factual na CGE/MG, uma vez que os seus servidores não estão imbuídos e preparados para aplicar o instrumento. Também não existem condições ideais (técnicas e tecnológicas) para sua execução, a despeito da CGE/MG considerar formalmente a ABR como metodologia de auditoria importante para o exercício das suas funções institucionais.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada amparou-se na discussão teórica pautada no neoinstitucionalismo sociológico, segundo a qual as organizações funcionam mediante a incorporação de orientações previamente definidas e racionalizadas, que contribuem para a legitimação de suas atividades e para sua sobrevivência na área em que atuam (FONSECA, MACHADO-DA-SILVA, 2002). Como uma lente analítica, essa vertente teórica traz à baila a ideia de que as organizações se amoldam às circunstâncias de seus ambientes interno e externo, de modo, que as mudanças organizacionais ocorrem, sobretudo, em razão do isomorfismo institucional, que fazem com que procurem se espelhar em outras com o intuito de obterem legitimação, levando a que se tornem áreas homogêneas em suas práticas e procedimentos (DIMAGGIO; POWER, 1997). As estruturas organizacionais são criadas e aprimoradas com o aumento dos mitos institucionalizados e, num contexto altamente institucionalizado, a ação organizacional deve sustentar tais mitos (MEYER; ROWAN, 1991).

À luz das proposições analíticas do neoinstitucionalismo sociológico, a pesquisa mostrou que os órgãos de controle sofrem influências organizacionais recíprocas e se transformam conforme as diretrizes de organismos de controle internacionais e nacionais de referência, como o COSO, o IIA, o TCU e a CGU.

Além disso, os órgãos de controle interno adotam práticas de auditoria, que é sua função principal, notadamente influenciada por fatores internos e externos, por meio de uma estrutura normativa institucionalizada, mas que se torna cerimonial, uma vez que nem sempre ocorre sua execução pela organização como se pretende ou se prescreve.

Como estudo de caso, a pesquisa utilizou-se de um órgão de controle interno estadual, a CGE/MG, que tem fortes características burocráticas e institucionalizadas, com um histórico recente de formação como órgão autônomo, e envolta com um regramento técnico denso e extenso. Em relação à sua atividade de auditoria, o órgão lidou com as mudanças de metodologia de trabalho, no caso da ABR, de uma maneira

cerimonial, uma vez que o processo de institucionalização não garante sua aplicação na prática e, muitas vezes, está longe da realidade vivenciada pela organização.

A característica preservada pela auditoria nos órgãos de controle é ainda predominantemente com foco na irregularidade e conotação punitivista, o que, por sua vez, dificulta sobremaneira a implementação de novas metodologias de auditoria, como foi o caso da ABR na CGE/MG. A ABR surgiu recentemente no órgão, mais especificamente a partir de 2019, por meio de fatores internos, sobretudo por decisão da alta direção, e com forte influência externa, proveniente, especialmente, da CGU, e de normas internacionais.

Como a ABR é uma forma de auditar, em que a participação da gestão é fundamental, e inexistente uma preocupação na identificação de inconformidades, como preceito básico, a lógica muda totalmente em relação à auditoria clássica (conformidade). Mesmo com o regramento instituído pela CGE/MG, com medidas para disseminar internamente a prática, por enquanto, a aplicação da ABR tem um caráter ainda incipiente e simbólico. Esse fato se insinua nos dados apresentados na pesquisa, em que a representatividade de trabalhos com base em riscos oscilou entre 7% a 11% do total das auditorias, entre 2019 e 2021. Para avaliar qualitativamente a adoção da ABR na CGE/MG, formaram-se três grupos focais com técnicos e gestores do órgão. A percepção unânime dos integrantes dos referidos grupos é que, apesar do reconhecimento da importância da ABR para a CGE/MG, sua aplicação não é algo que esteja efetivamente presente na atividade cotidiana do órgão, revestindo-se de caráter cerimonial. Existe um despreparo e desconhecimento geral para sua execução, que é vista como uma imposição feita pela alta direção.

Outro fator complicador abordado nos grupos focais é sobre a falta da capacidade das equipes de auditorias em executar a ABR pelo acúmulo de outros tipos de auditoria, bem como pela ausência da política de gestão de riscos no Estado de Minas Gerais. Assim, atividades técnicas de auditoria feitas pela CGE/MG e a demanda por eficiência apregoada no conceito da ABR dão origem a conflitos e inconsistências no esforço despendido pelo órgão no processo de adequação às regras institucionalizadas adotadas para aplicação da ABR.

Além disso, a pesquisa trouxe a contribuição do titular da Auditoria-Geral do Estado, por intermédio de uma entrevista, que corroborou sobre a excepcionalidade da ABR na CGE/MG, justificada pela falta de maturidade do órgão, bem como das organizações do governo estadual, no qual existe uma política de gestão de riscos. Dessa forma, a prática da ABR, na percepção do entrevistado, ainda tem um viés experimental e está em um estágio inicial.

A CGE/MG tem se preparado para a execução da ABR, com a instituição de normas e de metodologia para sua realização, além de fornecer capacitação sobre o assunto. Contudo, o processo de implementação da ABR ainda se encontra em um estágio inicial de amadurecimento institucional, como comentado pela entrevista e, notadamente, apontado pelos participantes dos grupos focais. Ainda de acordo com os participantes dos grupos focais, referendando pelo entrevistado, um dos percalços para a ABR ser colocada em prática é a necessidade de uma política de gestão de riscos nas organizações estaduais mineiras, que existe somente em casos isolados, como o da SEF.

Assim, em razão deste lapso institucional da administração pública estadual, a CGE/MG estabeleceu uma estratégia de estimular a gestão de riscos, por meio de consultorias. Todavia existem dificuldades de alcançar esse resultado nos órgãos/entidades estaduais, uma vez que o entendimento da gestão de riscos dos servidores é tímido e não há patrocínio para a política de riscos por parte da alta do governo. Logo, se é necessária uma política e ela não existe, não faz sentido lógico/racional a CGE/MG se meter a fazer ABR. Não surpreende, portanto, que a ABR seja executada de forma cerimonial.

Este trabalho tentou contribuir para o debate sobre a atuação dos órgãos de controle brasileiros, que tratam de objetos complexos, que buscam aprimorar sua atuação para contribuir cada vez mais com a Administração Pública e dar respostas mais efetivas para a sociedade. A realidade fática apresenta muitos desafios que não são intransponíveis, embora sejam difíceis em certos casos de serem superados, como é a aplicação da ABR.

Em síntese conclusiva, pode-se dizer que a atuação do controle interno, sob a perspectiva da gestão de riscos, tem características de mito e cerimônia institucional

na CGE/MG, o que deve ser também uma realidade das diversas controladorias estaduais e municipais. Contudo, as realidades institucionais são dinâmicas e que existe um movimento permanente no sentido do aprimoramento dos órgãos de controle, que pode levar, ainda que de forma lenta, à incorporação efetiva da ABR como um instrumento capaz de contribuir para a melhoria da eficiência da gestão das políticas públicas no país.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR ISO 31000: Gestão de Riscos: Princípios e diretrizes. Rio de Janeiro, 2018.

ABNT, NBRISO. ISO 31000 Gestão de riscos: Princípios e diretrizes. Committee Draft of ISO, v. 31000, 2009.

ABRUCIO, F. L. O impacto do modelo gerencial na Administração Pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente. Cadernos ENAP n. 10. Brasília: ENAP, 1997.

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Burocracia e ordem democrática: desafios contemporâneos e experiência brasileira. In: PIRES, Roberto; LOTTA, Gabriela; OLIVEIRA, Vanessa Elias de (org.). Burocracias e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas. Brasília: Ipea: Enap, 2018. p. 23-56.

AKINTOYE, Akintola S.; MACLEOD, Malcolm J. Risk analysis and management in construction. International journal of project management, v. 15, n. 1, p. 31-38, 1997.

ARANHA, Ana Luiza. A Rede Brasileira de Instituições de Accountability: Um Mapa do Enfrentamento da Corrupção na Esfera Local. Tese de Doutorado (Ciência Política). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

ARANHA, Ana Luiza; FILGUEIRAS, Fernando. Instituições de accountability no Brasil: mudança institucional, incrementalismo e ecologia processual. Cadernos ENAP, n. 44. Brasília: Enap, 2016.

ARANTES, Rodrigo Eloy. O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos?: uma análise sob a perspectiva dos gestores federais (Dissertação de Mestrado). Brasília: IPEA, 2016.

ARENA, Marika; ARNABOLDI, Michela; PALERMO, Tommaso. The dynamics of (dis) integrated risk management: A comparative field study. Accounting, Organizations and Society, v. 62, p. 65-81, 2017.

ARENS, Alvin A.; ELDER, Randal J., BEASLEY; Mark S. Auditing and Assurance Services: an integrated approach. 13 ed. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson, 2010.

- ARRETCHE, M. "Federalismo e políticas sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia". São Paulo em Perspectiva 18(2): 17-26, 2004.
- AZEVEDO, R. R. Resistências ao planejamento de resultados e a lógica orçamentaria dominante em municípios (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, SP, 2016.
- AVRITZER, Leonardo; MARONA, Marjorie. A tensão entre soberania e instituições de controle na democracia brasileira. Dados, v. 60, p. 359-393, 2017.
- BABBIE, E. The practice of social research. 4th ed. Belmont, Wadsworth Publ. 1986.
- BALBE, R. S. Controle interno e o foco nos resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BARLEY, S. R. Coalface institutionalism. In: GREENWOOD, R. et al. (Ed.). The Sage handbook of organizational institutionalism. London: Sage, 2008. p. 822.
- BARZELAY, M. (1997), "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A comparative Analysis of Organisational Strategies in the OECD". In Governance , vol.10, no 3, p. 235-260
- BARZELAY, M. (2014). Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. Revista Do Serviço Público, 53(2), p. 5-35. <https://doi.org/10.21874/rsp.v53i2.283>.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento. 29. ed. Tradução de Floriano de Souza Fernandes. Petrópolis: Vozes, 2008.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. Interação social na vida cotidiana. In: MORTENSEN, C. D. (Ed.) Teoria da comunicação. Abingdon: Routledge, 2017. P.86-101.
- BENLI, Vahit Ferhan; CELAYIR, Duygu. Risk based internal auditing and risk assessment process. European Journal of Accounting Auditing and Finance Research, United Kingdom v.2, n.7, p. 1-16, Sept. 2014.
- BERNSTEIN, Peter L. Desafio aos deuses: a fascinante história do risco. Gulf Professional Publishing, 1997.
- BLACK, J. The emergence of risk-based regulation and the new public risk management in the United Kingdom. Public Law, Autumn, 510-549, 2005.

BONAZZI, G. Storia del pensiero organizzativo. Collana di sociologia. Milano, Italia: Franco Agnelli, 2000.

BOTELHO, André; Schwarcz, Lilia Moritz. (orgs.) Um Enigma Chamado Brasil. São Paulo, Ed. Companhia das Letras, 2009.

BOZEMAN, Barry, KINGSLEY, Gordon. Risk Culture in Public and Private Organizations. *Public Administration Review* 58 (2): 109 – 18, 1998.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. Risco bottom up: uma reflexão sobre o desafio da implementação da gestão de riscos no setor público brasileiro. *Revista da CGU*, v. 9, n. 15, p. 693, 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Texto Constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Brasília: Senado Federal.

BRASIL. Lei n. 10.1820, 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.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n. 03, de 09 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

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

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

BRITO, Osias Santana de. Controladoria de risco-retorno em instituições financeiras. São Paulo: Saraiva, 2003.

CAMPBELL, John L. The rise and transformation of institutional analysis. *International Center for Business and Politics*, v. 10, 2007.

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

CARVALHO, Cristina Amélia Pereira; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; DIAS, Fernando. Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, 1999.

CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; LOPES, F. The structuring of the organizational field of theaters and museums in the south of Brazil. XVII o European Group for Organization Studies Colloquium. EGOS. *Anais*. Lyon, France, 2001.

CARLSSON-WALL, M., Kraus, K., Meidell, A., & Tran, P.. Managing risk in the public sector: The interaction between vernacular and formal risk management systems. *Financial Accountability and Management*, 35(1), 3-19, 2017. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12179>.

CASTANHEIRA, Nuno. Auditoria interna baseada no risco. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga, 2007.

CASTRO, D. P. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, D. P. Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão. (6. ed.). São Paulo: Atlas, 2015.

CATELLI, A. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2ed. São Paulo: Atlas, 2013. 570p.

CHAPMAN, Chris; WARD, Stephen. Project risk management processes, techniques and insights. John Wiley & Sons Ltd., 2003.

CHANLAT, J. F. (1989) "L'analyse Sociologique des Organisations: un Regard sur la Production Anglo-saxonne Contemporaine (1970-1988)", *Sociologie du Travail*, 3.

CICCO, Francesco de. Auditoria baseada em riscos: mudando o paradigma das auditorias internas. São Paulo, 2006.

CICCO, Francesco de. Por que sua organização deve implementar a ABR – Auditoria Baseada em Riscos. QSP: São Paulo, 2010. Disponível em<[http://www.qsp.org.br/pdf/implemente\\_abr.pdf](http://www.qsp.org.br/pdf/implemente_abr.pdf)>.

CLEGG, S. Frameworks of power. London: Sage, 1993.

COSO - 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. Disponível em:<[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>.

COSTA, Armindo Fernandes da; PEREIRA, José Manuel; BLANCO, Silvia Ruíz. Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. Revista de estudos politécnicos, v. 3, n. 5/6, p. 201-225, 2006.

DAMODARAN, A. Gestão Estratégica do Risco. Porto Alegre, Bookman, 2009.

DANTAS, José Alves et al. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela CVM: O papel dos auditores independentes. Revista Universo Contábil, v. 7, n. 2, p. 45-64, 2011.

DEANGELO, L. E. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 1981 3 (1), 183-199.

DE OLIVEIRA, Tatiana Freitas. 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, v. 11, n. 19, p. 19-19, 2019.

DE ASSIS, Luana; DA SILVA, Christian Luiz; CATAPAN, Anderson. As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. Revista Capital Científico-Eletrônica (RCCe)-ISSN 2177-4153, v. 14, n. 3, p. 26-43, 2016.

DIAS, L. dos P. P., GOMES, D. G. de ANGONESE, R., QUINTANA, A. C. Auditoria

interna e gestão: estudo de caso em uma universidade federal à luz da teoria institucional. *Revista GUAL*, Florianópolis, v. 13, n. 2, p. 116-139, maio-agosto 2020.

DIMAGGIO, P. J., POWELL, W. Introduction. In W.W. Powell, & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 1–38). Chicago: The University of Chicago Press. 1991.

DIMAGGIO, P. J., POWELL, 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.

DOMINGOS, C. (2015). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público*. (7. Ed.). São Paulo, SP: Atlas.

ELLUL, Jacques. *The Technological Society*, tr. 1964.

FARACO, Bruno Pereira; NIWA, Tiago Hideki; VICENTIN, Ivan Carlos. Controle na Administração Pública. *GESTÃO E GOVERNANÇA PÚBLICA*, p. 195, 2016.

FARIA, José Henrique; MENEGHETTI, Francis K. Burocracia como organização, poder e controle. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 51, n. 5, p. 424-439, 2011.

FILGUEIRAS, Fernando. Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil. In *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*, organizado por Roberto Pires, Gabriela Lotta e Vanessa Elias de Oliveira, pp. 355-381. Brasília: Ipea-Enap, 2018.

FILGUEIRAS, Fernando. Indo além do gerencial: a agenda da governança democrática e a mudança silenciada no Brasil. *Revista de Administração Pública*. Jan-Feb, 2018b.

FONSECA, Valéria S. da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade (Online)*, v. 9, p. 93-109, 2002.

GRIFFITHS, Phil. *Risk-based auditing*. Routledge, 2005.

GRIFFITHS, David. **Three views on implementation**. [S.l.: s.n], 2015. [E-Book]. Disponível em < <http://www.internalaudit.biz/webresources/rbiaimplementation.html>>.

GRUBER, Judith. Controlling bureaucracies: dilemmas in democratic governance. University of California Press, 1987.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. Regime Jurídico dos Tribunais de Contas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

HALL, Matthew; FERNANDO, Renuka. Beyond the headlines: Day-to-day practices of risk measurement and management in a non-governmental organization. In: Riskwork: Essays on the organizational life of risk management. Oxford University Press, 2016. p. 72-90.

HALL, M., MIKES, A., MILLO, Y. How do risk managers become influential? A field study of toolmaking in two financial institutions. Management Accounting Research. 2015. 26, 3-22.

HALL, Peter A. TAYLOR, Rosemary C. R. As três versões do neo-institucionalismo. Lua Nova [online]. 2003, n.58, pp.193-223.

HALLETT, T.; VENTRESCA, M. J. Inhabited institutions: social interactions and organizational forms in Gouldner's Patterns of Industrial Bureaucracy. Theory and Society, v. 35, n. 2, p. 213-236, 2006.

HILL, Stephen e DINSDALE, G. Uma base para o desenvolvimento de estratégias de aprendizagem para a gestão de riscos no serviço público; traduzido por Luís Marcos B. L. de Vasconcelos. Brasília. Escola Nacional de Administração Pública - ENAP, 2003. Cadernos ENAP, 23

HENDRIKSEN, Elton S.; BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas 1999.

HEIDEMANN, F. & SALM, J. Políticas Públicas e Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise. Brasília: Ed UnB, 2009.

KELM, Martinho Luis et al. Institucionalização das iniciativas socioambientais das organizações: interfaces entre a teoria do desenvolvimento social de Habermas e o isomorfismo da teoria institucional. Cadernos Ebape. BR, v. 12, p. 401-415, 2014.

KERZNER, Harold. In search of excellence in Project Management. In: In search of excellence in project management. van nostrand reinhold, 1998.

KERZNER, Harold. Strategic planning for project management using a project management maturity model. John Wiley & Sons, 2002.

KLEIN JUNIOR, V. H. (2020). Gestão de riscos no Setor Público brasileiro: uma nova lógica de accountability? *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14: e163964. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.163964>

LAZZARINI, Sérgio Giovannetti. Estudo de Caso: aplicabilidade e limitações do método para fins de pesquisa. *Economia & Empresa*, v 2, 4, São Paulo, out/dez, 1995.

LEUNG, Flavia; ISAACS, Frances. Risk management in public sector research: approach and lessons learned at a national research organization. *R&D Management* 510 38, 5, 2008.

LINDBLOM, Charles E. The science of “muddling through”. *Public Administration Review*, v. 19, n. 2, p. 79-88, 1959.

LINO, A. F., Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53 (2). <https://doi.org/10.1590/0034-761220170404>.

LOUREIRO, Maria Rita et al. Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 17, n. 60, 2012.

MACHADO-DA-SILVA, C., & FONSECA, V. (1999). Competitividade organizacional: conciliando padrões concorrenciais e padrões institucionais. In M. Vieira & L. Oliveira (Eds.). *Administração contemporânea: perspectivas estratégicas* (pp. 27-39). São Paulo: Atlas.

MACIEIRA, André. *Gestão Baseada em Riscos: Reinventando o Papel da Gestão de Riscos Integrada ao Negócio*. Elo Group, 2008.

MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. 6. James G. March and Johan P. Olsen. 1984. “The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Life.” *American Political Science Review* 78 (September): 734–49 Cited 456 times. *American Political Science Review*, v. 100, n. 4, p. 675-675, 2006.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 15, p. 84-95, 2004.

MCPHEE, I. Risk and risk management in the public sector Public sector governance and risk forum Australian Institute of Company Directors/Institute of Internal Auditors Australia. 2005:

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

MEYER, J. W., BOLI, J., THOMAS, G. M., & RAMIREZ, F. O. World Society and the nation-State. *American Journal of Sociology*, 103(1), 144-181, 1997.

MEYER, John W.; SCOTT, W. Richard. *Organizational environments: Ritual and rationality*. SAGE Publications, Incorporated, 1992.

MIGUEL, António Soares Gomes. *O Risco e a Gestão do Risco em Projectos de Desenvolvimento de Sistemas de Informação*. 2002. Tese de Doutoramento. Universidade do Minho (Portugal).

MINAS GERAIS. Controladoria-Geral do Estado. Resolução CGE n. 36, de 29 de outubro de 2018, dispõe sobre os procedimentos de auditoria para as ações de controle da Controladoria-Geral do Estado.

MINAS GERAIS. Constituição do Estado de Minas, 1989. Texto Constitucional promulgado em 21 de setembro de 1989. Belo Horizonte, Assembleia Legislativa de Minas Gerais.

MINAYO, M. C. S. *O desafio do conhecimento* São Paulo: Hucitec, 1996.

MINTZBERG, H., *Structure in fives: Designing effective organizations*. EnglewoodCliffs, NJ: Prentice-Hall, 1983.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de A., *Implementando a Gestão de Riscos no Setor Público*. Editora Fórum, 2017.

MOORE, M. The public value scorecard: a rejoinder and an alternative to “strategic performance measurement and management in non-profit organizations” by Robert Kaplan (Working Paper 18). Cambridge, MA: Harvard University, 2003.

MORGAN, M.G. and HENRION M. 1990. *Uncertainty: A guide to dealing with uncertainty in quantitative risk and policy analysis*, Cambridge.

MORIN, Danielle. "Auditors general's impact on administrations: a pan-Canadian study (2001-2011)", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 5, pp. 395-426. 2014.

MORAES, Marcelo Viana Estevão de et al. *Avanços e desafios na gestão da força de trabalho no Poder Executivo Federal*. 2009.

MORAIS, G., MARTINS, I. (2013). *Auditoria interna – função e processo* ( 4. Ed.). Lisboa, Portugal: Áreas Editora.

Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas); Institute of Internal Auditors (IIA), 2009.

O'DONNELL, Guillermo. *Transições, continuidades e alguns paradoxos. A Democracia no Brasil: Dilemas e Perspectivas*. São Paulo: Vértice e Editora dos Tribunais, 1988.

OLIVEIRA, Alexandre M. S.; FARIA, Anderson O.; OLIVEIRA, Luis M.; ALVES, Paulo Sávio L.G. *Contabilidade Internacional: Gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos*. São Paulo: Atlas, 2008.

OLSEN, J. P. *Democratic accountability, political order, and change: exploring accountability processes in an era of european transformation*. Oxford: Oxford University Press, 2017.

OLSEN, J. P. *Accountability democrática e mudança da ordem política europeia*. *Revista do Serviço Público*, v. 68, n. 4, p. 745-784, out./nov. 2017.

OLSSON, Carl. *Risk management in emerging markets: How to survive and prosper*. Pearson Education Limited, 2002.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.

*Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira*. 2011. Disponível em:

[https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/avaliacao\\_integridade\\_brasileira\\_ocde.pdf](https://www.legiscompliance.com.br/images/pdf/avaliacao_integridade_brasileira_ocde.pdf)

PADOVEZE, C. L. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 507 p.

PECI, Alketa. *A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica*. *Cadernos Ebape.br*, v. 4, p. 01-12, 2006.

PERROW, C. (1983) "The Analysis of Goals in Complex Organizations" em Y. HASENFELD e R. A. ENGLISH Human Service Organizations. 2ªed., Ann Arbor: The University of Michigan Press.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. Manual de Auditoria Governamental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PINHO, J. A. G. d. Reforma da administração pública no Brasil: A resistência do "bunker" patrimonialista e a reforma que não acontece. Sociedade, Contabilidade e Gestão, 11(3), 130-140. 2016 DOI: [https://doi.org/10.21446/scg\\_ufrj.v11i3.13392](https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i3.13392)

PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do "Sistema S": o caso do SEBRAE/CE. Revista Ambiente Contábil da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, v. 7, n. 2, jan./dez. 2015. Disponível em <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5511>>.

PÓ, M. V.; ABRUCIO, F. L. A accountability da burocracia: revisão bibliográfica e algumas lições para o caso brasileiro. In: EnAPG, 2004, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, novembro, 2004.

POLLITT, C., GIRRE, X., LONSDALE, J., & SUMMA, H. (2008). Desempenho ou legalidade? Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países (tradução de Pedro Buck). Belo Horizonte, MG:Fórum.

POWER, Michael. The Audit Society: Rituals of Verification. Oxford: Oxford University Press, 1997.

POWER, Michael. The risk management of everything: rethink the politics of uncertainty. London, Demo, 2004.

POWER, M. Organizing Uncertainty: Designing a World of Risk Management, Oxford University Press, Oxford. 2007.

POWER, Michael et al. Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. Organization studies, v. 30, n. 2-3, p. 301-324, 2009.

PRITCHARD, Jonathan K.; PRZEWORSKI, Molly. Linkage disequilibrium in humans: models and data. The American Journal of Human Genetics, v. 69, n. 1, p. 1-14, 2001.

PUGH, Derek; HICKSON, David. Os teóricos das organizações. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

QIAO, Y. Public risk management: development and financing. *Journal of Public Budgeting, Accounting, & Financial Management*, 19(1), 33-55. 2007 <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-19-01-2007-B00>.

RAUPP, F. M., e PINHO, J. A. G. d. Prestação de contas no legislativo local antes e depois da lei de acesso à informação. *Contexto*, 2015 15(29), 30-46. DOI: <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/21968>.

RIVENBARK, W. C. Embracing risk-based auditing in local government. *Government Finance Review*, 2000. 16(3), pp. 17-20.

RODRIGUES, R. C., & VERAS MACHADO, M. V. Atuação da Auditoria Interna nas Universidades Federais Brasileiras. *Administração Pública e Gestão Social*, 2021 13(4). <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11151>

RODRIGUES, Rubens Carlos. Métodos adotados na Administração Pública para elaborar Matrizes de Risco. *RAGC*, v. 7, n. 30, 2019.

ROVAI, Ricardo Leonardo; TOLEDO, Nilton Nunes. Avaliação de performance de projetos através do Earned Value Management System. *ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, XXII, p. 19, 2002.

ROVAI, Ricardo Leonardo. Modelo estruturado para gestão de riscos em projetos: estudo de múltiplos casos. 2005. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

SALEHI, Mahdi; KHATIRI, Mohammad. A study of risk based auditing barriers: Some Iranian evidence. *African journal of business management*, v. 5, n. 10, p. 3923, 2011.

SANDERS, Elizabeth. Historical Institutionalism. In: RHODES, R. A. W.; BINDER, S. A.; ROCKMAN, B. A. (Orgs). *The Oxford book of political institutions*. Oxford: Oxford University Press, 2008.

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

SELZNICK, Philip. Institutionalism 'old' and 'new'. *Administrative Science Quarterly*, v.41, n. 1, p. 270-277, 1996.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

SCOTT, W. Richard. (2001). *Institutions and organizations: ideas and interests*. (2nd ed.). Thousand Oaks: Sage.

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

SCOTT, W. Richard. W. Richard SCOTT (1995), *Institutions and Organizations. Ideas, Interests and Identities*. Paperback: 360 pages Publisher: Sage (1995) Language: English ISBN: 978-142242224. *Management*, n. 1, p. 136-140, 2014.

SCOTT, W. Richard; LEVITT, Raymond E. *Institutional challenges and solutions for global megaprojects*. 2017.

SCOTT, W. Richard. The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, v.32, n. 4, p. 493-511, 1987.

SOUZA, Flávio Sergio Rezende Nunes de et al. Incorporação de modelos internacionais de gerenciamento de riscos na normativa federal. *Revista de Administração Pública*, v. 54, p. 59-78, 2020.

SOUZA, Daniel Fernando de. "O Homo economicus no século XXI: a emergência de um novo conceito de indivíduo?". Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Econômicas da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte: Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, 2014.

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.

TAVARES, Paulino Varela; FONSECA, Pedro Cezar Dutra. Estamento Burocrático e Intencionalidade: Raymundo Faoro, Florestan Fernandes. *Revista de Economia Política e História Econômica*. São Paulo. Ano 6, n. 16 (jan. 2009), p. 56-74, 2009.

TEIXEIRA, Marco Antônio Gonçalves. *Tribunal de Contas da União: trajetória institucional e desafios contemporâneos*. CUNHA, A.; MEDEIROS, B.; AQUINO, M. *Estado, instituições e democracia: República—livro*, v. 9, p. 415-443, 2010.

The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide. Altamonte Springs.

THEKDI, Shital A.; AVEN, Terje. A methodology to evaluate risk for supporting decisions involving alignment with organizational values. *Reliability Engineering and System Safety*, vol. 172, issue C, 84-93. 2018.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R. et al. *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. p. 196-219.

TORRES, O.F.F. *Curso de engenharia econômica e análise de riscos no CEGP*. São Paulo: FCAV/POLI-USP, 2002.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU (TCE). *Manual da auditoria de resultados*. Luxemburgo, 2017. Disponível em: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_PT.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF).

TRIVELATO, B. F., Mendes, D. P., & Dias, M. A. (2018). A importância do gerenciamento de riscos nas organizações contemporâneas. *Revista FATEC Zona Sul*, 4(2), 1-20.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia; PEREIRA, Anísio Cândido. A importância da auditoria interna no processo decisório. *Revista Brasileira de Contabilidade*. 2004

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. *Governança, gestão de riscos e integridade*. 2019.

WEBER, M. *Economy and Society: an outline of interpretive sociology*. New York: Bedminster, 1968. 422 p.

WILLIAMSON, O. E. (1985) *The Economic Institutions of Capitalism*. Nova York: The Free Press.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso, planejamento e métodos*. 2.ed. São Paulo: Bookman, 2001.

## APÊNDICE I – Roteiro dos Grupos Focais

**Título da pesquisa:** *O controle interno sob a perspectiva da gestão de riscos: mito ou cerimônia institucional?*

**Quantitativo:** 3 (três) grupos focais serão formados para realização da pesquisa: 1 grupo composto com os servidores das controladorias setoriais/seccionais (Chefes e Técnicos), 1 grupo composto pelos servidores (técnicos) da Auditoria Geral da Controladoria-Geral (CGE), e 1 grupo formado pelos gestores (Diretores e Superintendentes) da Auditoria Geral da Controladoria-Geral.

**Tamanho do grupo:** De 7 a 10 servidores para cada grupo.

### **Integrantes de cada grupo:**

- Grupo 1(Técnicos da AUGE): Técnicos de Diretorias distintas da AUGE. Dia 13/09/2022, das 17:12 às 18:59 (Duração de 1 hora e 47 minutos). **Total de 7 integrantes.**
- Grupo 2 (Controladorias): SEPLAG, DER, HEMOMINAS, SEGOV, SEMAD, FHEMIG, SEJUSP, IMA, SES. Dia 20/09/2022 das 17:18 às 19:34 (Duração de 2 horas e 16 minutos). **Total de 9 integrantes**
- Grupo 3 (Gestores da AUGE): 4 Superintendentes, 3 Diretores. Dia 04/10/2022 das 17:15 às 19:08 (Duração de 1 hora e 53 minutos). **Total de 7 integrantes.**

**Regras dos grupos focais:** 1) só uma pessoa fala de cada vez; 2) evitam-se discussões paralelas para que todos participem; 3) ninguém pode dominar a discussão; 4) todos têm o direito de dizer o que pensam.

**Tempo de duração:** de 1 hora a 2 horas de discussão conduzida por tópicos.

**Meio de realização dos Grupos Focais:** *Microsoft Teams*, com gravação autorizada pelos participantes.

**Tópicos a serem discutidos:** 6 tópicos.

- Qual é o papel da auditoria para vocês? O que é a auditoria baseada em riscos (ABR) para vocês? Vocês sabem quais são as referências que embasam a ABR no Estado de Minas
- Vocês conhecem como é feita ABR? O modo de fazer ABR é apropriado para o alcance dos resultados pretendidos pela aplicação desse tipo de auditoria?
- Que tipos de mudanças ocorreram para a realização (operacionalização) das auditorias em razão da adoção da ABR? De que forma, essas mudanças no processo de trabalho (auditoria) são encaradas vocês?
- Vocês se sentem preparados para realizarem os trabalhos de ABR? A instituição (CGE) proporciona condições OPERACIONAIS e tecnológicas satisfatórias para a condução dos trabalhos de ABR? Existem dificuldades no desenvolvimento e na aplicação da ABR? Quais seriam? Como poderiam ser superadas?
- Existe interação entre a ABR e as demais auditorias? Qual é o grau de comprometimento/engajamento/interesse (equipe de auditoria e do auditado) para execução da ABR, tanto do ponto de vista individual, bem como coletivo?
- Que tipos de produtos são gerados pela ABR? Os resultados dos trabalhos de auditoria (ABR) de fato são relevantes para o destinatário? De que forma, é possível medir?

## APÊNDICE II – Modelo do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Título da Pesquisa: O controle interno sob a perspectiva da gestão de riscos: mito ou cerimônia institucional?

Pesquisador Principal: Prof. Dr. Ricardo Carneiro

Pesquisador Assistente: Thiago Alves Machado

Caro(a) Senhor(a),

A Fundação João Pinheiro, representada pelo mestrando em administração pública Thiago Alves Machado, portador do CPF 926.267.501-15, convida V. Sa. para participar, de forma voluntária, da pesquisa supracitada. O objetivo desse estudo é examinar a forma como os órgãos de controle interno estão operacionalizando a nova modalidade de auditoria, com ênfase nos desafios com os quais eles se defrontam no processo, tendo, como referência, o caso da CGE/MG.

Para tanto, é relevante discutir se esse tipo de auditoria constitui uma atividade experimental ou se pode ser considerada uma atividade que tem sido efetivamente incorporada pelos órgãos de controle. E por sua vez, será aplicada uma entrevista semiestruturada, individual, por meio do aplicativo *Microsof Teams* com o(a) senhor(a).

O estudo se justifica pela CGE/MG como o órgão de controle a ser estudado pelo fato de ser uma das poucas Controladorias Estaduais que executam trabalhos de auditoria baseada em gestão de riscos. Além disso, a CGE/MG está 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 instituições. Ademais, o órgão está estruturado de modo descentralizado, com unidades técnicas de auditoria atuando em cada órgão ou entidade do Estado de Minas Gerais, ou seja, uma configuração institucional interessante de ser estudada, já que a maioria dos órgãos de controle estadual atua de modo centralizado.

Reitera-se 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.

A 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-la, com o objetivo de modo a aferir a visão do mais alto escalão técnico de auditoria sobre quais são os principais desafios enfrentados para a prática da auditoria baseada em risco, bem como sobre os aspectos favoráveis ou contrários, até o momento, para sua aplicação. Os benefícios desse estudo serão de apoio para o diagnóstico e elaboração de possíveis intervenções que possibilitem o conhecimento

mais aprofundado da configuração do funcionamento da atividade de auditoria no Estado de Minas Gerais.

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:

RG:

Telefone: ( )

Email:

Assinatura    Cidade:            Data:

### APÊNDICE III – Roteiro da Entrevista Semiestrutura

**Título da pesquisa:** *O controle interno sob a perspectiva da gestão de riscos: mito ou cerimônia institucional?*

**Entrevistado:** Chefia da Auditoria-Geral do Estado

**Meio de realização da Entrevista:** *Microsoft Teams*, com gravação autorizada pelo entrevistado.

**Data:** 21/10/2022, das 16:27 às 17:53 (Duração de 1 hora e 26 minutos).

Perguntas da Entrevista:

- 1) Qual é o papel da Auditoria-Geral na formulação das auditorias realizadas pela Controladoria-Geral do Estado (CGE)? Como este papel vem sendo desempenhado ao longo do tempo?
- 2) Como foi feita a estruturação das auditorias que são realizadas na CGE, do ponto de vista de construção do aparato técnico, normativo e tecnológico?
- 3) A auditoria baseada em riscos (ABR) surgiu de que forma na Controladoria-Geral? Quais foram os fatores/aspectos que motivaram sua adoção pela CGE (E que influenciaram sua aplicação)?
- 4) Quais são os maiores desafios para a implementação da ABR na CGE? As pessoas estão preparadas e motivadas para aplicar ABR?
- 5) Como se mede a efetividade da ABR? Que resultados decorrentes da ABR atingem seus propósitos? O que explica tais resultados?