

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO  
ESCOLA DE GOVERNO PROFESSOR PAULO NEVES DE CARVALHO  
PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

CARLOS HUMBERTO ORNELAS OLIVEIRA

O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA O APRIMORAMENTO DA  
GESTÃO NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Belo Horizonte

2025

CARLOS HUMBERTO ORNELAS OLIVEIRA

O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA O APRIMORAMENTO DA  
GESTÃO NO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Orientador: Dr. Eduardo Cerqueira Batitucci

Belo Horizonte

2025

O48c Oliveira, Carlos Humberto Ornelas.  
O controle interno como ferramenta para o aprimoramento da gestão no Estado de Minas Gerais / Carlos Humberto Ornelas Oliveira. – 2025.  
101 f.; il.

Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação João Pinheiro, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho, 2025.

Orientador: Dr. Eduardo Cerqueira Batitucci

Bibliografia: f. 91-95

1. Controle interno - Minas Gerais. 2. Mito. 3. Cerimônia. 4. Isomorfismo.

CDU 351.91 (815.1)

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

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: ESTADO, INSTITUIÇÕES E GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS  
TURMA M-2023/2025

Aos vinte e quatro dias do mês de março do ano de dois mil e vinte e cinco, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada **“O Controle Interno como ferramenta para o aprimoramento da gestão no Estado de Minas Gerais.”**, elaborada por **CARLOS HUMBERTO ORNELAS OLIVEIRA**, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública, Área de Concentração: Estado, Instituições e Gestão de Políticas Públicas, da Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho-EG, da Fundação João Pinheiro – FJP. Após a apresentação do trabalho, o mestrando foi arguido pelos membros da Comissão Examinadora composta pelos professores: Doutor Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) - Orientador, Doutor Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador e Doutora Luciana Moraes Raso Sardinha Pinto (TCE-MG) – Avaliadora. 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**.

Documento assinado digitalmente  
 **EDUARDO CERQUEIRA BATITUCCI**  
Data: 03/06/2025 09:35:46-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Doutor Eduardo Cerqueira Batitucci (FJP) - Orientador**

Documento assinado digitalmente  
 **RICARDO CARNEIRO**  
Data: 03/06/2025 15:26:46-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Doutor Ricardo Carneiro (FJP) – Avaliador**

Documento assinado digitalmente  
 **LUCIANA MORAES RASO SARDINHA PINTO**  
Data: 17/06/2025 12:29:47-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

**Doutora Luciana Moraes Raso Sardinha Pinto (TCE-MG) – Avaliadora**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho às pessoas que foram essenciais para a conclusão desta jornada:

À minha esposa, Daniela, por seu apoio, por sua paciência e por sua compreensão durante todos os momentos dessa jornada.

Aos meus filhos, Gustavo e Rafael, que me motivam a ser uma pessoa melhor.

A minha mãe, Maria Helena, por suas orações e palavras de conforto e incentivo.

E, principalmente, ao meu orientador, Professor Eduardo Batitucci, pela sua paciência, orientação, apoio e dedicação ao longo de todo o trabalho. Sua sabedoria, humildade e profundo conhecimento são virtudes raras e uma verdadeira inspiração.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos colegas auditores Thiago Alves Machado, Igor Martins da Costa, pelo apoio e incentivo para que ingressasse no mestrado, e Rinaldo de Souza Barros pela ajuda na revisão ortográfica.

Também gostaria de agradecer a colega Luciana Cassia Nogueira e a Thomaz Anderson Barbosa da Silva pelo apoio para superar todos os entraves burocráticos.

Por fim, gostaria de agradecer a todos os Gestores e Auditores que, de forma generosa, interromperam suas atividades para me conceder as entrevistas. Sem a colaboração e disponibilidade de cada um, este trabalho não teria sido possível.

A todos, os meus mais sinceros agradecimentos.

## **EPÍGRAFE**

**O homem que aspira a uma coisa grande considera todo aquele que lhe cruza o caminho, ou como um meio, ou como retardamento e obstáculo.**

**Friedrich Nietzsche**

## RESUMO

Em uma sociedade na qual a temática da eficiência, da eficácia e da transparência na gestão pública está em destaque, estudar o controle interno e suas implicações se torna fundamental, uma vez que as práticas de controle interno podem servir como ferramentas para o aprimoramento da administração pública. No entanto, essas práticas podem ser ineficazes quando baseadas em isomorfismos, mitos e cerimônias, dando um aspecto de modernidade e conformidade aos processos governamentais, quando na verdade eles são falhos. O objetivo deste trabalho é avaliar a pertinência das práticas de controle interno para a eficiência da gestão. Para tanto, realizou-se uma pesquisa do tipo qualitativa de natureza exploratória, utilizando-se como método para coleta de dados a pesquisa documental e a realização de entrevistas semiestruturadas junto a gestores e auditores. Analisou-se 31 relatórios e 60 notas de auditoria, do período entre 2019 e 2024, das Secretarias de Desenvolvimento Social, de Educação e de Saúde do Estado de Minas Gerais, e entrevistou-se 7 auditores e 6 gestores da alta administração desses órgãos. Como principais resultados, observou-se a presença de isomorfismo do tipo normativo, como o uso institucionalizado de manuais de outros órgãos do campo organizacional do controle, como a CGU e o TCU, bem como a utilização do sistema informatizado E-aud; também se observou a presença de mitos institucionais, como o uso do modelo das três linhas do IIA, e de cerimônias, como a emissão de relatórios e notas de auditoria após a implementação das medidas corretivas dos processos de trabalho. Dessa forma, a pesquisa contribui para uma melhor compreensão de como o isomorfismo, os mitos e as cerimônias podem influenciar nas atividades de controle interno, oferecendo uma análise crítica sobre o impacto desses fatores nas práticas de controle.

**Palavras-Chave:** Controle Interno, Mito, Cerimônia, Isomorfismo.



## ABSTRACT

In a society where the themes of efficiency, effectiveness, and transparency in public management are prominent, studying internal control and its implications becomes fundamental, as internal control practices can function as tools for improving public management. However, these practices may prove ineffective when based on isomorphisms, myths, and ceremonies, giving an appearance of modernity and compliance to governmental processes when, in fact, they are ineffective. The aim of this study is to assess the relevance of internal control practices for management efficiency. To this end, a qualitative, exploratory research was conducted, using documental analysis and semi-structured interviews with managers and auditors. Thirty-one reports and sixty audit notes from the period between 2019 and 2024 were analyzed, focusing on the Secretariats of Social Development, Education, and Health of the State of Minas Gerais. Additionally, seven auditors and six high-ranking public administration officials from these departments were interviewed. The main findings revealed the presence of normative isomorphism, such as the institutionalized use of manuals from other organizations in the field of control, like the CGU and TCU, as well as the use of the E-aud computerized system. Institutional myths were also observed, such as the adoption of the IIA's Three Lines model, and ceremonial practices, such as the issuance of reports and audit notes after the implementation of corrective measures in the work processes. Therefore, this research contributes to a better understanding of how isomorphism, myths, and ceremonies can influence internal control activities, offering a critical analysis of the impact of these factors on control practices.

**Keywords:** Internal Control, Myth, Ceremony, Isomorphism.

## Lista de Figuras

|          |                                                     |    |
|----------|-----------------------------------------------------|----|
| Figura 1 | Orientações Mandatórias e Recomendadas.....         | 22 |
| Figura 2 | Cinco Componentes do Controle Interno.....          | 25 |
| Figura 3 | Modelo das Três Linhas.....                         | 32 |
| Figura 4 | Módulo Avaliação do E-aud.....                      | 57 |
| Figura 5 | Módulo Consultoria do E-aud.....                    | 58 |
| Figura 6 | Auditoria Interna e Gestão de Riscos.....           | 67 |
| Figura 7 | Referências Bibliográficas em Gestão de Riscos..... | 68 |
| Figura 8 | Projeto Mãos Dadas.....                             | 83 |
| Figura 9 | Guias do Projeto Mãos Dadas.....                    | 84 |

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

|         |                                                               |
|---------|---------------------------------------------------------------|
| AUD     | Auditor                                                       |
| CGE-MG  | Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais                 |
| CGU     | Controladoria-Geral da União                                  |
| COSO    | Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway         |
| GES     | Gestor                                                        |
| IIA     | Institutos dos Auditores Internos                             |
| INTOSAI | International Organization of Supreme Audit Institutions      |
| IPPF    | International Professional Practices Framework                |
| ISSAI   | Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores |
| NATI    | Núcleo de Auditoria, Transparência e Integridade              |
| NUCAD   | Núcleo de Correição Administrativa                            |
| PACI    | Plano de Atividades de Controle Interno                       |
| SciELO  | Scientific Electronic Library Online                          |
| SEDESE  | Secretaria de Desenvolvimento Social de Minas Gerais          |
| SEE     | Secretaria Estadual de Educação de Minas Gerais               |
| SES     | Secretaria Estadual de Saúde de Minas Gerais                  |
| TCE-MG  | Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais                  |
| TCU     | Tribunal de Contas da União                                   |

## Sumário

|                                                                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>                                                                                             | <b>13</b> |
| <b>1. CONTROLE INTERNO .....</b>                                                                                    | <b>18</b> |
| 1.1.    Controle Interno e Controle Externo: Características e Instituições de Referência: COSO, IIA, INTOSAI ..... | 18        |
| 1.2.    Breve Histórico do Controle Interno em Minas Gerais.....                                                    | 26        |
| 1.3.    Controle Interno e Democracia .....                                                                         | 28        |
| 1.4.    O Modelo de Três Linhas do IIA .....                                                                        | 31        |
| <b>2. NEOINSTITUCIONALISMO .....</b>                                                                                | <b>34</b> |
| <b>3. METODOLOGIA .....</b>                                                                                         | <b>45</b> |
| <b>4. ANÁLISE DOS DADOS .....</b>                                                                                   | <b>48</b> |
| 4.1.    Trajetória Profissional, Atividades que Exercem e Principais Desafios                                       | 48        |
| 4.2.    Papel dos Gestores .....                                                                                    | 60        |
| 4.3.    Papel dos Auditores .....                                                                                   | 64        |
| 4.4.    Percepção sobre o Controle Interno.....                                                                     | 73        |
| 4.5.    Implementação das Recomendações .....                                                                       | 78        |
| 4.6.    Alteração em Normativos ou em Processos de Trabalho.....                                                    | 81        |
| <b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>                                                                                | <b>88</b> |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>                                                                             | <b>91</b> |
| <b>APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTREVISTAS COM AUDITORES .....</b>                                                    | <b>96</b> |
| <b>APÊNDICE B - ROTEIRO PARA ENTREVISTAS COM GESTORES .....</b>                                                     | <b>99</b> |

## INTRODUÇÃO

A escolha do tema sobre a pertinência das práticas de controle interno para o aprimoramento da gestão pública se justifica por sua relevância no atual contexto, no qual se discute como aumentar a eficiência, a eficácia e a transparência da gestão pública, aumentando sua qualidade e possibilitando a entrega de melhores serviços para a sociedade.

Nesse sentido, o controle interno pode contribuir com o gestor na identificação e tratamento dos riscos associados à sua atividade governamental, evitando perdas e desperdícios, bem como minimizando a ocorrência de erros e fraudes, permitindo, dessa maneira, a otimização dos resultados.

A implementação das práticas de controle interno também pode fortalecer a transparência e a prestação de contas, bem como aumentar a confiança dos cidadãos nas organizações públicas. Ademais, o controle interno pode aprimorar a conformidade com as leis e regulamentos, assessorar o gestor na tomada de decisões, bem como fomentar um ambiente institucional mais íntegro.

No entanto, essas práticas de controle interno podem ser ineficazes quando baseadas exclusivamente em isomorfismo, chamado no meio corporativo de benchmarking. Uma vez que, a simples replicação de modelos e procedimentos, visando uma maior legitimidade institucional, sem uma análise crítica do contexto e das necessidades específicas de cada órgão governamental, pode resultar em medidas desalinhadas com a realidade do órgão, sendo conseqüentemente inadequadas. Segundo DiMaggio e Powell (2005, p. 77), “as organizações não competem somente por recursos e clientes, mas por poder político e legitimação institucional, por adequação social, assim como por adequação econômica”.

Portanto, evidencia-se a necessidade de se estabelecer práticas de controle interno ajustadas às peculiaridades e ao contexto no qual cada entidade pública opera, reforçando a eficácia e relevância dessas práticas para a melhoria da gestão pública. Isso inclui a adaptação das ações adotadas às necessidades específicas da instituição, a fim de que as práticas de controle sejam eficazes e tragam melhorias para os processos da organização.

O presente trabalho traz a percepção de gestores e auditores quanto à pertinência das práticas de controle interno para a eficiência da gestão. Expondo ambas as visões desses atores, é possível fazer um contraste entre a percepção dos gestores, que implementam as políticas públicas, e a dos auditores, que as avaliam. Paralelamente, busca-se entender como o controle interno pode contribuir para o aprimoramento dos processos organizacionais e para um uso mais eficiente dos recursos disponíveis.

Assim, buscou-se entender a aplicabilidade e a efetividade das práticas de controle interno nesse contexto. Dessa forma, foi possível identificar alguns dos principais desafios que esses atores enfrentam na implementação das práticas de controle interno nos órgãos.

A pesquisa é relevante, uma vez que suas conclusões podem contribuir para o aprimoramento das práticas de controle interno em outros setores governamentais. Assim, ao investigar a pertinência das práticas existentes, este trabalho visa contribuir para o entendimento e, conseqüentemente, para o desenvolvimento de estratégias mais eficientes das ações de controle interno e para a melhoria dos resultados.

A escolha deste tema possui uma significativa consonância com a minha trajetória profissional. Durante vários anos, atuei como Especialista em Políticas e Gestão da Saúde na implementação de políticas públicas na Secretaria de Saúde de Minas Gerais. Nesse período, percebia as práticas de controle interno como algo externo à minha atividade, sem conexão direta com o êxito ou fracasso das políticas públicas com as quais estava envolvido.

Atualmente trabalho como auditor interno do Estado e esta experiência me proporcionou um olhar diferente sobre as práticas de controle adotadas. Muitas vezes, observo que elas são fundamentadas em isomorfismos, não resultando em benefícios diretos para os órgãos. Contudo, conferem legitimidade às ações do órgão de controle. Outras vezes, percebo que os gestores não veem os controles como um meio para alcançar seus objetivos, mas como um constrangimento à sua atividade. Esse cenário suscita reflexões sobre a necessidade de reavaliação e aprimoramento desse tipo de abordagem.

Além disso, é notório que muitas vezes essas práticas podem estar permeadas por mitos e rituais, fatores que comprometem a eficiência da gestão e do controle interno. A presença desses elementos cria obstáculos desnecessários e torna fundamental que

exista uma análise crítica, que possa promover o alinhamento dessas ações com as necessidades dos órgãos e contribui efetivamente para a eficácia da gestão.

Dessa forma, a problemática central desta pesquisa foi a avaliação da pertinência das práticas de controle interno voltadas para eficiência dos atos de gestão. A principal pergunta que orienta este estudo é: "Em que medida as práticas de controle interno contribuem efetivamente para as atividades de gestão nos órgãos da Administração?". A importância desta questão surge da necessidade de compreender se as atividades de controle estão alinhadas com as demandas dos órgãos ou se estão baseadas em isomorfismos, mitos e cerimônias, uma vez que se não estão alinhadas com os objetivos das instituições podem não ser úteis e podem tornarem-se uma atividade de característica cerimoniosa, que não agrega qualquer melhoria à gestão.

A pesquisa ajuda a compreender melhor como fatores como isomorfismo, mitos e cerimônias influenciam as atividades de controle interno, oferecendo uma perspectiva crítica sobre como esses fenômenos podem afetar as ações nessa área. O estudo visa entender se e como isso está ocorrendo no Controle Interno de Minas Gerais.

Logo, o objetivo principal deste trabalho é avaliar a pertinência das práticas de controle interno para a eficiência da gestão. Para isso, foram estabelecidos três objetivos específicos, quais sejam: 1. avaliar a aplicação de normativos voltados a melhoria da gestão; 2. analisar as mudanças nos processos de trabalho dos órgãos. 3. investigar a presença de mitos e cerimônias nas atividades de controle interno.

Assim, com base nesses objetivos, o trabalho parte das seguintes hipóteses: 1. no desenvolvimento das atividades de controle, em Minas Gerais, foram editados normativos baseados em normativos de outros órgãos (benchmarking), mas a aplicação prática dessas diretrizes pode não ser efetiva; 2. as mudanças nos processos de trabalho podem não ser implementadas de forma eficaz, mesmo diante das ações de controle; 3. as atividades de controle interno podem estar impregnadas de mitos e cerimônias, possivelmente não atendendo às reais demandas dos órgãos da administração. A partir da investigação dessas hipóteses, espera-se ter um melhor entendimento das práticas de controle, contribuindo, dessa forma, para o seu aprimoramento.

A pesquisa é do tipo qualitativa de natureza exploratória. A metodologia de coleta de dados foi feita por meio de pesquisa documental e da condução de entrevistas com

gestores e auditores. Foram entrevistados auditores, lotados nas controladorias setoriais, e gestores, da alta administração de cada secretaria. O campo de pesquisa foram as Secretarias de Desenvolvimento Social, de Educação e de Saúde, uma vez que essas secretarias gerenciam diversos programas governamentais que lidam com direitos essenciais da população e, por isso, são continuamente destinatárias de ações de controle.

A metodologia de coleta de dados foi composta por pesquisa documental e realização de entrevistas semiestruturadas junto a gestores e auditores. Essas entrevistas foram conduzidas por meio de roteiros semiestruturados, objetivando uma avaliação abrangente das seguintes variáveis: a) práticas de controle interno; b) edição e aplicação de normativos; c) modificação nos processos de trabalho.

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, quais sejam:

#### 1. Controle interno

Neste capítulo, conceitua-se e distingue-se o controle interno do controle externo, destacando a relevância do controle interno tanto para a sociedade quanto para a administração pública. Em seguida, desenvolve-se um breve histórico do controle interno no Brasil, em especial, no Estado de Minas Gerais. Também se discute o papel do controle interno como instrumento para o aprimoramento da gestão, além de discorrer sobre o papel dos gestores enquanto agentes de controle.

#### 2. Neoinstitucionalismo

No capítulo, foi abordada a teoria institucional, em especial o neoinstitucionalismo, percorremos autores clássicos como Hall e Taylor, March e Olsen, Meyer e Rowan e DiMaggio e Powell, mas também apresentamos autores mais recentes como Carvalho, Vieira e Goulart. Conceitos de isomorfismo, mito e cerimônia foram revisitados. E, foi discutida a aplicação desses conceitos nas ações de controle e suas possíveis implicações. Nesse capítulo, foi feito todo o desenvolvimento e discussão das lentes teóricas que ajudaram a compreender o fenômeno estudado.



### 3. Metodologia

Nesta seção, foi descrita a metodologia selecionada para conduzir a investigação, que consiste na análise documental e na realização de entrevistas. O primeiro método foi escolhido por capturar diretamente as mudanças ocorridas formalmente na organização; o segundo, porque se propõe a capturar de maneira direta as visões e experiências dos profissionais que desempenham um papel muito importante nesse processo. Também foi apresentado o campo no qual os dados foram coletados, destacando a sua relevância. Além disso, foram descritas quais variáveis serão utilizadas e a motivação de sua escolha.

### 4. Análise dos dados

Nesta parte, foi discutida a relação do marco teórico adotado e os resultados obtidos ao longo da pesquisa. Analisou-se de que maneira as ideias dos autores discutidos no marco teórico se manifestam e se relacionam com as informações obtidas. Por meio dessa análise, buscou-se uma resposta para a pergunta de pesquisa.

### 5. Considerações finais

Neste segmento, são apresentados os principais achados e uma resposta para a pergunta de pesquisa. Ademais, foi feita uma síntese de todo o trabalho realizada e suas conclusões.

## 1. CONTROLE INTERNO

### 1.1. Controle Interno e Controle Externo: Características e Instituições de Referência: COSO, IIA, INTOSAI

A Constituição Federal estabelece os princípios e diretrizes fundamentais para o funcionamento do Estado brasileiro, incluindo as regras para o controle da gestão pública. Ela indica duas formas de controle administrativo da gestão pública: o controle externo e o controle interno.

O controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) na esfera federal, sem prejuízo da existência de outras formas de controle externo, como o controle social e o jurisdicional:

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União. (Constituição federal, 1988, p.40)

Embora a constituição federal liste um rol de competências para o TCU, essas não visam a interferir nos aspectos discricionários do administrador, mas apenas garante ao tribunal o poder para analisar a legalidade dos atos administrativos praticados, não interferindo na discricionariedade do gestor.

Nos Estados, os Tribunais de Contas Estaduais são os órgãos responsáveis pelo controle externo da gestão dos recursos públicos, os quais têm um papel de destaque nesta área.

Em Minas Gerais, o Art. 73 da Constituição Estadual traz a previsão de controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, operacionalizado pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG), bem como a existência do controle interno e do controle direto (controle social):

Art. 73 – A sociedade tem direito a governo honesto, obediente à lei e eficaz.

§ 1º – Os atos das unidades administrativas dos Poderes do Estado e de entidade da administração indireta se sujeitarão a:

I – controles internos exercidos, de forma integrada, pelo próprio Poder e a entidade envolvida;

II – controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, com o auxílio do Tribunal de Contas; e

III – controle direto, pelo cidadão e associações representativas da comunidade, mediante amplo e irrestrito exercício do direito de petição e representação perante órgão de qualquer Poder e entidade da administração indireta. (Constituição estadual, 1989)

Dessa forma, o TCE-MG exerce controle externo sobre o Estado e os Municípios, segundo o disposto no parágrafo único do art. 1º da Lei Complementar Estadual nº 102/2008, “o controle externo [...] compreende a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e abrange os aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade de atos que gerem receita ou despesa pública”.

O controle interno, por outro lado, é aquele exercido pelos próprios órgãos e entidades da administração pública, o qual consiste em um conjunto de procedimentos e medidas adotadas pelas instituições governamentais para garantir a legalidade, a economicidade, a eficácia, a eficiência e a efetividade, bem como a moralidade e a transparência na utilização dos recursos públicos. Desse modo, são critérios de avaliação que norteiam o trabalho das instituições de controle: “o controle contábil-legal, o controle da eficiência e da eficácia e o controle da moralidade”. (Speck, 2000, p.150).

A Constituição Federal de 1988 prevê, nos artigos 70 e 74, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário devem manter sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas do plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, verificar a legalidade e avaliar a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, além de apoiar o controle externo em sua missão institucional.

A Constituição do Estado de Minas Gerais traz em seu artigo 81 as mesmas atribuições, só que em nível estadual. Segundo Filgueiras (2018, p.358)

O processo de desenvolvimento institucional das organizações

responsáveis pelo monitoramento e controle da ordem política e da administração pública no Brasil ocorreu de forma incremental, derivado da Constituição Federal de 1988.

É importante salientar que dentre as principais atribuições do controle interno estão a prevenção e detecção de irregularidades, a promoção da transparência e o aprimoramento dos processos administrativos, a fim de assegurar que os objetivos das organizações sejam alcançados de forma eficiente e eficaz. Nesse sentido, ele pode desempenhar um papel significativo como ferramenta de apoio ao gestor.

No âmbito internacional, algumas instituições se destacam por promover diretrizes e boas práticas em auditoria, governança, controle interno e gestão de riscos, como a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e o IIA (*Institute of Internal Auditors*). Dessa forma, essas instituições, como instituições de referência, têm grande influência no funcionamento das organizações de Controle Interno e Externo em âmbito global, bem como no Brasil.

A INTOSAI foi criada em 1953, quando várias instituições superiores de auditoria se reuniram por iniciativa do chefe da Entidade Superior de Auditoria de Cuba para participarem do I Congresso sobre o tema, realizado na cidade de Havana. Nesse contexto, a INTOSAI (Organização Internacional das Entidades Superiores de Auditoria) foi fundada como uma associação internacional. Desde então, a cada três anos é realizado congresso que reúne as Entidades Superiores de Auditoria.

A INTOSAI congrega as entidades superiores de auditoria de diversos países e o Brasil é representado nessa entidade pelo TCU. Os Tribunais de Contas dos Estados também seguem as diretrizes emanadas pela INTOSAI, uma vez que essa organização emite normas gerais de auditoria para Entidades Superiores de Auditoria, criando padrões internacionais de auditoria. As diretrizes emitidas são conhecidas como ISSAI (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores).

Outra entidade relevante no cenário internacional é o COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras) - que nasceu como uma iniciativa conjunta de cinco organizações dos Estados Unidos, quais sejam:

1. *American Institute of Certified Public Accounts;*
2. *American Accounting Association;*
3. *Financial Executives International;*
4. *The Institute of Internal Auditors;* e
5. *Institute of Management Accountants.*

O COSO foi fundado nos Estados Unidos em 1985, quando a *Treadway Commission* foi criada para estudar as causas das fraudes financeiras e propor recomendações para melhorar a qualidade da auditoria e do controle interno nas empresas. “O COSO é uma entidade é dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa” (Farias, Luca e Machado, 2010, p. 62).

O IIA, *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos), é uma organização internacional que estabelece normas e orientações para a prática de auditoria interna. Ela foi fundada em 1941 nos Estados Unidos da América, com sede no estado da Flórida, sendo constituída inicialmente por 25 membros. Segundo Ribeiro (2016, p 34), sua fundação foi um marco para o desenvolvimento da atividade dos auditores internos em nível mundial.

O IIA emite um conjunto de diretrizes que balizam o trabalho dos auditores internos em todo o mundo. Essas diretrizes são conhecidas como IPPF (*International Professional Practices Framework*). Segundo o IIA, o IPPF é “o *framework* conceitual que organiza as orientações fidedignas promulgadas pelo The IIA para profissionais de auditoria interna do mundo” (IIA, 2019, p. 2).

O IIA divide suas orientações em mandatórias e recomendadas:

As orientações mandatórias são desenvolvidas seguindo um processo de diligência devida estabelecido, que inclui um período de exposição pública para contribuição dos stakeholders. Os elementos mandatórios do IPPF são:

- Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.
- Definição de Auditoria Interna.
- Código de Ética.
- Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Figura 1 – Orientações Mandatórias e Recomendadas



Fonte: IIA, 2019, p. 2.

As orientações recomendadas incluem orientações de implantação e suplementares. As Orientações de Implantação foram desenvolvidas para ajudar os auditores internos a entender como aplicar e estar em conformidade com os requisitos das Orientações Mandatórias. (IIA, 2019, p. 2).

Assim, considerando as orientações exaradas pelas três instituições supracitadas, os Tribunais de Contas seguem as normas emitidas pela INTOSAI; por outro lado, as Controladorias e os Auditores Internos devem observar as normas do IIA, de modo a se alinharem às boas práticas reconhecidas internacionalmente. Segundo o TCU:

[...] enquanto as Entidades Fiscalizadoras Superiores aplicam as normas da INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), consubstanciadas nas Issai (International Standards of Supreme Audit Institutions), as diversas auditorias internas devem convergir suas normas às emitidas pelo IIA (The Institute of Internal Auditors), representadas pelo IPPF (International Professional Practices Framework). (Acórdão 1745/2020, p. 5).

Vale ressaltar que em 1992, o COSO publicou a obra *Internal Control - Integrated Framework*, que é referência no campo do controle interno. Essa obra traz a seguinte definição de controle interno:

[...] é um processo realizado pelo conselho de administração, pela gestão e por outros funcionários de uma entidade, projetado para fornecer uma segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos nas

seguintes categorias:

- Efetividade e eficiência das operações.
- Confiabilidade nos relatórios financeiros.
- Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. (COSO, 1992, p.13).

Para o INTOSAI

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- Cumprimento das obrigações de *accountability*;
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p. 19)

Nesse sentido, é importante também ressaltar o conceito trazido pelo *The Orange Book*, uma obra referencial no campo do controle interno lançada pelo Tesouro do Reino Unido em 2004, que afirma:

A resposta, que é iniciada dentro da organização, ao risco é chamada de “controle interno” e pode envolver um ou mais dos seguintes itens:

- Tolerar o risco;
- Tratar o risco de maneira apropriada para restringi-lo a um nível aceitável ou tirar proveito ativamente, considerando a incerteza como uma oportunidade para obter um benefício;
- Transferir o risco;
- Extinguir a atividade que gera o risco. (Orange Book, 2004, p.09).

Dessa forma, “o controle interno não é uma atividade desenvolvida isoladamente pela Unidade Central de controle, mas um processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional [...]”. (TCE-PR, 2024, p. 14).

Ele visa a minimização dos riscos para o atingimento dos objetivos da organização. Assim estão sempre atrelados aos objetivos organizacionais, sendo um meio e não um fim em si mesmo. As suas funções incluem avaliação de riscos, monitoramento, e ainda o fornecimento de uma garantia razoável de que as atividades estejam em conformidade com os procedimentos e as políticas da organização.

Dessa maneira, o controle interno é a resposta dada pela organização para gerenciar riscos e dessa forma assegurar o alcance dos objetivos institucionais. Assim, ele visa controlar o risco de uma operação ser malsucedida.

É importante ressaltar que o conceito de controle interno não se confunde com o de auditoria interna. A auditoria interna avalia os controles internos e a gestão de risco da organização por meio de uma abordagem sistemática, a fim de assegurar que tanto a gestão de riscos quanto os controles internos estejam adequados aos objetivos da organização. Conforme o IIA:

A auditoria interna é uma atividade independente, objetiva, segura e consultiva, que visa adicionar valor e melhorias às operações da organização no cumprimento dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação na busca da eficácia da gestão de riscos e controles dos processos de governança (IIA, 2020).

Nessa perspectiva, a auditoria é delineada como uma atividade independente e objetiva voltada para avaliação e consultoria, com o propósito de agregar valor e aprimorar as operações de uma organização.

O Decreto Estadual nº 48.420, de 16 de maio de 2022, define o

Serviço de avaliação: atividade de auditoria interna que pode ser definida como o exame objetivo de evidências com o propósito de fornecer para o órgão ou a entidade uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e



controle;

Serviço de consultoria: atividade de auditoria interna de assessoramento, aconselhamento, facilitação e treinamento de natureza estratégica;

Assim sendo, a auditoria contribui para que as organizações alcancem seus objetivos ao empregarem uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e aprimoramento da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Segundo o modelo do Coso (1993) são cinco os componentes do controle interno:

Figura 2 – Cinco Componentes do Controle Interno



Fonte: Coso, Internal Control - Integrated Framework Principles, 1993

1. Ambiente de Controle: criação e manutenção de um ambiente de controle positivo para promover a integridade e ética nas operações.
2. Avaliação de Riscos: identificação e avaliação de riscos relevantes para os objetivos da organização.
3. Controle Atividades: desenvolvimento e implementação de políticas e procedimentos para garantir que as atividades estejam em conformidade com os objetivos e metas da organização.
4. Informação e Comunicação: garantia de que informações relevantes sejam identificadas, capturadas e comunicadas de maneira eficiente na organização.

5. Monitoramento: acompanhamento contínuo das operações para assegurar que os controles internos estejam operando efetivamente.

Tanto o Controle Interno quanto o Controle Externo são complementares e vitais para o funcionamento da administração pública. Enquanto o Controle Interno atua de forma preventiva - mas também detectiva e corretiva - e interna e busca evitar a ocorrência de irregularidades e garantir a conformidade com as normas e regulamentos, o Controle Externo possui um caráter mais fiscalizador e independente, promovendo *accountability* e a responsabilização dos gestores públicos perante a sociedade.

### **1.2.Breve Histórico do Controle Interno em Minas Gerais**

Em Minas Gerais, a Controladoria-Geral do Estado (CGE-MG) desempenha um papel central no sistema de controle interno estadual. Sua missão abrange a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme estabelecido na Constituição do Estado. Além disso, a Controladoria-Geral executa atividades relacionadas à defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção. A instituição também se dedica ao aprimoramento da gestão pública e da transparência, bem como ao fortalecimento da integridade, do controle social e da democracia participativa.

A história do Sistema de Controle Interno de Minas Gerais teve início com a instituição da Auditoria de Operações por meio do Decreto nº 11.947, de 30 de junho de 1969. O órgão prestava assessoramento direto e imediato ao Governador do Estado e possuía a atribuição de coordenar os serviços executados pelas unidades centrais de Sistema de Controle Interno, bem como assistir ao Governador, com a execução de serviços especiais de auditoria operacional necessários ao exercício da Supervisão Governamental Superior.

Em 1971, mediante o Decreto nº 13.607, de 6 de junho de 1971, a Auditoria de Operações foi renomeada como Auditoria-Geral do Estado e passou integrar a estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda.

Em 2003, a Lei Delegada nº 92, de 29 de janeiro de 2003, reformulou as ações de auditoria. Assim, a Auditoria-Geral do Estado desvinculou-se da Secretaria de Estado

de Fazenda e passou à condição de órgão autônomo, reunindo as funções de auditoria (operacional e de gestão) e correição administrativa, bem como a função de realizar ações de combate à malversação dos recursos públicos.

A Lei Delegada nº 92, além de reposicionar a Auditoria-Geral dentro da estrutura do Governo, também criou auditorias setoriais e seccionais, que são unidades de controle interno nos órgãos da administração direta e indireta, respectivamente.

Em 2007, a Lei Delegada nº 133, 25 de janeiro de 2007, redefiniu a estrutura da Auditoria-Geral do Estado, que assumiu a posição de órgão central do Sistema Central de Auditoria Interna e teve sua finalidade delineada para o planejamento, coordenação e execução de atividades de auditoria operacional, auditoria de gestão e correição administrativa.

É importante ressaltar que, apesar da Lei Delegada nº 133 ter mantido as mesmas 3 (três) áreas de atuação, quais sejam: Auditoria Operacional, Auditoria de Gestão e Correição Administrativa, suas finalidades mudaram substancialmente.

Em 2003, as finalidades eram:

I – Subsistema de Auditoria Operacional tem por finalidade organizar e orientar as atividades de auditoria operacional da ação governamental, nos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, a fim de adequar os sistemas de controle interno, a qualidade do desempenho das áreas em relação à finalidade, aos objetivos e às competências, metas e políticas públicas, em consonância com os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, eficácia, efetividade e economicidade;

II – Auditoria de Gestão tem por finalidade complementar, com alternativas políticas e estratégicas de gestão, os resultados técnicos disponibilizados pela auditoria operacional;

III – Correição Administrativa tem por finalidade promover correições gerais ou parciais nos órgãos e entidades da Administração Pública do Poder Executivo. (Art. 2º da Lei Delegada nº 92, de 29/1/2003)

Em 2007, ficaram da seguinte forma:

I - Auditoria Operacional, com a finalidade de acompanhar e avaliar a conformidade da execução orçamentária, financeira e patrimonial da despesa e da receita, assim como a consistência dos mecanismos de controle interno adotados no âmbito do Poder Executivo estadual;

II - Auditoria de Gestão, com a finalidade de acompanhar e avaliar a efetividade da gestão pública e dos programas governamentais;

III - Correição Administrativa, com a finalidade de prevenir a ocorrência de ilícito administrativo e aplicar o regime disciplinar ao servidor público estadual. (Art. 5º da Lei Delegada nº 133, de 25/1/2007)

A última mudança significativa no órgão ocorreu em 2011, quando uma nova legislação, composta pelas Leis Delegadas nº 179 e nº 180, mudou a denominação da Auditoria-Geral do Estado para Controladoria-Geral do Estado e a estrutura orgânica passou a contar com três Subcontroladorias, quais sejam:

1. Subcontroladoria de Auditoria e Controle de Gestão;
2. Subcontroladoria de Correição Administrativa; e
3. Subcontroladoria da Informação Institucional e Transparência.

Atualmente a organização da Controladoria-Geral do Estado, bem como sua distribuição e descrição de competências, estão detalhadas no Decreto nº 48.687, de 13 de setembro de 2023.

Dessa forma, a Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais tem desempenhado, ao longo dos anos, um papel importante enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno do Estado de Minas Gerais, cuja missão institucional é “aprimorar a gestão pública mineira, por meio da auditoria interna, da correição, da prevenção e combate à corrupção, promovendo eficiência, integridade, transparência e participação social” (CGE, 2017).

### **1.3. Controle Interno e Democracia**

A atividade de Controle Interno no serviço público pode produzir resultados importantes para a sociedade, entre os quais destacam-se: o fortalecimento da democracia; a

promoção da transparência; o aprimoramento da gestão; e a prevenção de erros e fraudes.

O controle interno pode desempenhar importante papel no fortalecimento da democracia, uma vez que, ao monitorar a execução de políticas públicas, pode promover o controle da burocracia pelos políticos (Olivieri, 2010). Dessa forma, por meio do monitoramento, ele assegura que as políticas públicas, que foram pensadas pelo governo eleito e aprovadas pelo legislativo, sejam executadas de acordo com o previsto, independentemente das convicções dos burocratas que ocupam posições-chave na administração pública.

Essa abordagem pode contribuir significativamente para evitar desvios e garantir que a vontade expressa nas eleições seja efetivamente traduzida em ações governamentais concretas. Conforme Olivieri (2010, p.137), “no caso do controle através do monitoramento, o instrumento é burocrático, mas o efeito e o objetivo são políticos”.

Além disso, o controle interno desempenha um papel fundamental na promoção da transparência na gestão pública. Ao publicizar informações e fornecer orientações sobre as normas e regulamentos, pode contribuir para o fortalecimento da confiança da sociedade nas instituições governamentais. Segundo Filgueiras & Aranha (2011, p. 64)

Não se trata de constituir mais ética no serviço público brasileiro, mas um arranjo institucional mais adequado para a consolidação das instituições de controle, que as torne capazes de fomentar a responsabilidade e o interesse público.

Esse fomento a transparência pode favorecer a participação cidadã e o controle social, consolidando os alicerces da democracia. Ao garantir a abertura das informações à sociedade, o controle interno atua no sentido de proporcionar os meios necessários para que os cidadãos compreendam as ações do governo e avaliem seu desempenho.

Igualmente, o controle interno pode desempenhar um papel relevante para a melhoria da gestão pública, uma vez que, ao acompanhar a execução das políticas públicas, constata problemas, comunica-os ao gestor e, por vezes, recomenda soluções. Essa abordagem pode contribuir para a melhoria do desempenho das políticas públicas, proporcionando uma gestão mais efetiva e responsiva às necessidades dos cidadãos.

Dessa forma, o controle interno transcende a mera fiscalização, convertendo-se em uma ferramenta para o aprimoramento da gestão pública como um todo. Por meio da análise independente dos processos e procedimentos utilizados, identifica-se lacunas e oportunidades de aperfeiçoamento, contribuindo com o gestor.

Contudo, segundo Abrucio (2005, p. 413), “o sistema de controle interno não está sendo empregado como um mecanismo de aperfeiçoamento da gestão pública estadual, pois há o predomínio do formalismo”. Dessa forma, é preciso fortalecer a interação do controle interno com o controle externo e com o planejamento para produzir mais informações e avaliações, que permitam às administrações estaduais maior aprendizado organizacional. Além disso, essa postura formalista apresenta um desafio adicional, uma vez que reforça a construção de um emaranhado de leis, que pode resultar na perda de controle por parte dos próprios governos.

O formalismo, conforme citado, favorece a burocratização excessiva dos processos e a ênfase em procedimentos cerimoniosos, em detrimento da eficiência e eficácia na gestão pública. Essa ênfase na conformidade, muito estrita a normas e a regulamentos, resulta em uma complexidade desnecessária, tornando o processo de controle interno menos ágil e menos propenso a promover melhorias na administração. Por isso, torna-se desejável uma abordagem mais maleável, que priorize a eficiência e a eficácia, ao invés da rigidez formalista.

Assim, o controle interno pode desenvolver ações significativas para o aprimoramento dos processos de gestão ao equilibrar as ações fiscalizatórias com as de prevenção de erros e fraudes, e de melhoria dos processos de gestão.

O estabelecimento de mecanismos de fiscalização, monitoramento e avaliação nas atividades governamentais, pode possibilitar uma gestão mais responsável e orientada para resultados. Além disso, ao prevenir, identificar e sancionar práticas corruptas, o controle interno contribui para o surgimento de um ambiente mais íntegro no setor público.

De acordo com Filgueiras & Aranha (2011), a corrupção representa um desafio para o fortalecimento da democracia, sendo concebida como uma espécie de disfunção estatal, originada das oportunidades econômicas em constante crescimento, que permitem sua ocorrência por meio da extração indevida de rendas.

Para Speck (2002), a questão da corrupção não é algo recente no Brasil. Em diversos momentos da história do país, a corrupção ocupou posição de destaque no cenário político. Ele destaca, por exemplo, a corrupção eleitoral durante a primeira república, quando a manipulação dos registros eleitorais era comum, havendo adulterações nos registros de eleitores e apuração fraudulenta dos resultados. Ademais, o autor faz menção à campanha de Jânio Quadros, na qual o combate à corrupção se tornou o cerne de seu projeto político. Jânio Quadros, ao adotar o símbolo da vassoura, venceu as eleições presidenciais, prometendo "varrer" a corrupção e a má administração do governo.

Desde a democratização, a realidade brasileira apresenta um paradoxo no que concerne ao problema da corrupção. As instituições de controle do Estado têm passado por aprimoramentos, resultando em maior exposição e transparência de casos de corrupção perante o público. Entretanto, paradoxalmente, a percepção da população em relação à corrupção reflete crescente descontentamento com as instituições democráticas, alimentando uma reação conservadora que identifica o Estado como um terreno propício para vícios e, conseqüentemente, para a corrupção (Filgueiras, 2011).

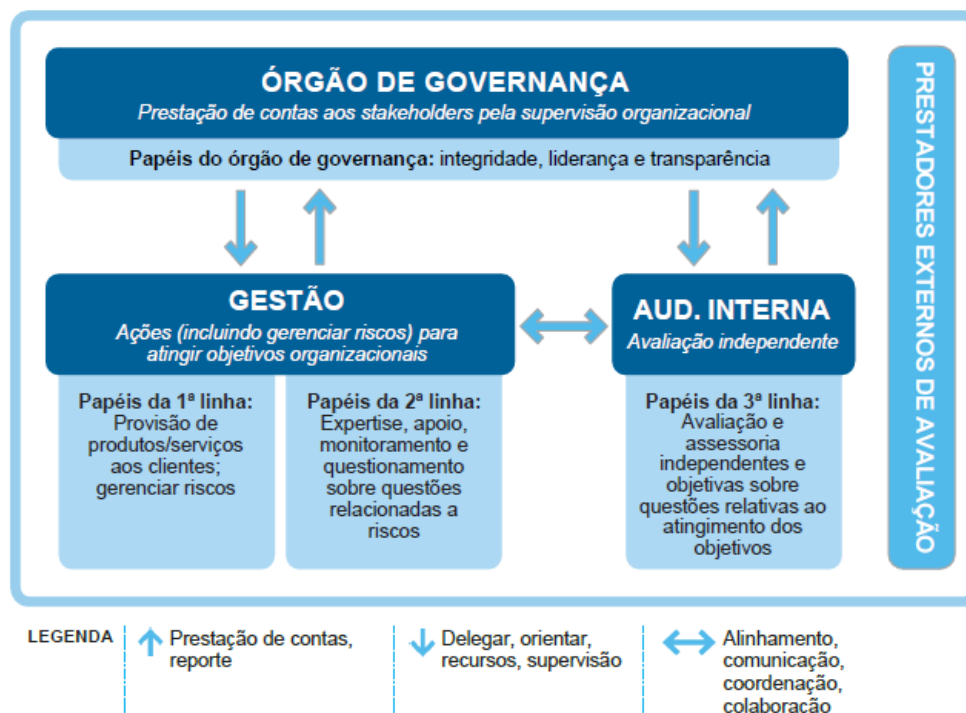
Dessa forma, a discussão sobre o enfrentamento à corrupção está presente no cenário político nacional há bastante tempo, porém, tem se concentrado predominantemente na investigação, identificação e penalização de práticas ilícitas. A prevenção de casos de corrupção, por sua vez, tem sido relegada a um papel secundário nesse contexto.

#### **1.4.O Modelo de Três Linhas do IIA**

Por outro lado, na busca por um melhor controle interno, visando a eficiência da gestão, destaca-se a importância dos gestores nas organizações. São eles os responsáveis por liderar equipes, estabelecer metas claras e alinhar os esforços de todos os departamentos. Conforme preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), espera-se que o controle seja inicialmente exercido pelos próprios gestores, seguindo o modelo das três linhas de defesa.

Figura 3 — Modelo das Três Linhas

## O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: Instituto dos Auditores Internos (IIA) - 2020

Nesse modelo, os gestores são responsáveis pela execução das operações diárias da organização, e constituem a Primeira Linha de defesa. Eles têm a responsabilidade principal pela implementação de controles internos eficazes em suas áreas de atuação, assumindo a responsabilidade por identificar, avaliar e gerenciar os riscos operacionais no âmbito das atividades cotidianas.

A Segunda Linha engloba as funções de gerenciamento de riscos e conformidade. Essas áreas especializadas da organização atuam de forma independente da Primeira Linha, fornecendo supervisão, orientação e monitoramento para assegurar que os controles estejam eficazes e em conformidade com políticas e regulamentos. Nas organizações, setores como os de *compliance* e de controle de qualidade cumprem essa tarefa.

No modelo das Três Linhas, a auditoria interna compõe a Terceira Linha de defesa. Sua função seria realizar avaliações independentes, garantindo a eficácia e a eficiência dos controles internos estabelecidos pelas duas linhas anteriores. Além disso, a auditoria interna deveria desempenhar um papel fundamental na identificação



de áreas de melhoria e na comunicação de resultados às partes interessadas, incluindo a alta administração e, quando necessário, aos órgãos reguladores.

A auditoria interna é um dos componentes da estrutura de controle interno. Conforme Alves e Reis (2005), ela ocupa o ponto mais alto da pirâmide de controle interno, uma vez que avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade dos controles internos.

Nesse processo de fortalecimento das organizações, o papel das auditorias do controle interno é fundamental, mas não suficiente. “O auditor não pode, nem deve, se sobrepor ou substituir ao gestor, que é o responsável por garantir, em primeiro plano, a eficiência e integridade de sua instituição” (Olivieri, 2011, p. 108).

Assim, ressalta-se a importância do gestor como elemento central não só na elaboração, implementação e monitoramento de políticas públicas, mas também no seu controle. Ele tem a atribuição de garantir que as operações estejam alinhadas com os objetivos organizacionais, tomando medidas preventivas ou corretivas com base nas informações obtidas através do monitoramento.

Dessa forma, conclui-se o capítulo sobre Controle Interno. O próximo capítulo trata sobre o neoinstitucionalismo, que é o referencial teórico utilizado na análise dos dados desta pesquisa.

## 2. NEOINSTITUCIONALISMO

O institucionalismo distingue-se de outros paradigmas teóricos por apontar a necessidade de se levar em conta as mediações entre as estruturas sociais e os comportamentos individuais a fim de se compreender a ação dos indivíduos e suas manifestações coletivas (Theret, 2003). Para Theret existem diversos institucionalismos que se aproximam apenas pelo ceticismo a respeito das concepções fragmentárias dos processos sociais e pela crença de que os dispositivos institucionais e processos sociais são importantes.

Segundo Carvalho, Vieira e Goulart (2005), a teoria institucional emerge, nas ciências sociais, ao final do século XIX; contudo, a partir do século XX, toma um novo impulso nos anos 50, por meio dos trabalhos de Selznick: *TVA and the grass roots*, de 1949, e *The organizational weapon*, de 1952. A década de 70 é identificada por autores como Dimaggio e Powell (2001), March e Olsen (1993) e Scott (1957) como a década da retomada da teoria institucional nas ciências sociais.

Na teoria institucional tem-se utilizado os termos: “velho institucionalismo” e “neoinstitucionalismo”. O velho refere-se principalmente ao fim do século XIX, que tratava das estruturas legais formais e aos arranjos de governança; o neoinstitucionalismo refere-se a estudos a partir dos anos 70 que enfatizam questões como a autonomia das instituições políticas.

O neoinstitucionalismo é abrangente e possui variadas correntes de pensamento. Para Hall e Taylor (2003, p. 193),

Uma grande parte da confusão que cerca o neo-institucionalismo desaparece quando se admite que ele não constitui uma corrente de pensamento unificada. Ao contrário, pelo menos três métodos de análise diferentes, todos reivindicando o título de “neo-institucionalismo”, apareceram de 1980 em diante. Designaremos essas três escolas de pensamento como institucionalismo histórico, institucionalismo da escolha racional e institucionalismo sociológico.

O institucionalismo histórico define as instituições como “[...] procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política [...]” (Hall e Taylor, 2003, p. 196).

O institucionalismo histórico define as instituições como “[...] procedimentos, protocolos, normas e convenções oficiais e oficiosas inerentes à estrutura organizacional da comunidade política ou da economia política [...]” (Hall e Taylor, 2003, p. 196).

Essa vertente do institucionalismo desenvolveu-se como uma reação ao estrutural-funcionalismo e as teorias dos conflitos entre os grupos que dominavam a ciência política durante as décadas de 1960 e 1970. Embora os institucionalistas aceitem a ideia de que “o conflito entre grupos rivais pela apropriação de recursos escassos é central à vida política” (Hall e Taylor, 2003, p. 194), eles buscavam ir além.

Dessa forma, encontraram explicação na dinâmica da interação entre a organização institucional da comunidade política e as estruturas econômicas, onde conflitos surgem e determinados interesses são favorecidos em detrimento de outros. Esse embate revela como as instituições políticas e econômicas moldam as relações de poder e influenciam as decisões políticas, refletindo uma complexa interação entre interesses diversos.

Essa corrente teórica apresenta quatro características próprias, quais sejam: 1. analisam a interação entre as instituições e o comportamento dos indivíduos; 2. dão ênfase à assimetria de poder relacionada ao funcionamento e à evolução das instituições; 3. priorizam uma concepção de desenvolvimento institucional que destaca as trajetórias percorridas, as situações críticas e as consequências imprevistas; 4. procuram integrar explicações sobre o papel das instituições na determinação das situações políticas. (Hall e Taylor, 2003)

Em uma outra perspectiva, o institucionalismo da escolha racional se concentra na análise das instituições políticas e sociais a partir de uma perspectiva individualista e utilitarista. Para Hall e Taylor (2003), nessa vertente do institucionalismo, os atores compartilham um conjunto de gostos e preferências e se comportam de modo utilitarista; os teóricos dessa vertente tendem a considerar a vida política com uma série de dilemas de ação coletiva; e, é dada ênfase ao papel da interação estratégica na determinação de situações políticas. O institucionalismo da escolha racional surge como alternativa à visão mais tradicional de instituições como moldadas por normas sociais, culturais ou interesses coletivos.

O institucionalismo sociológico, por outro lado, ressalta a importância das instituições sociais na formação e na regulação do comportamento humano e das interações

sociais. Essa perspectiva argumenta que as instituições desempenham papel fundamental no comportamento das pessoas.

Para os teóricos dessa vertente, muitas das formas e dos procedimentos utilizados pelas organizações modernas não são adotadas porque são as mais eficazes, mas porque, de alguma forma, aumentam a legitimidade das instituições. Segundo eles, essas formas e procedimentos podem ser comparáveis aos mitos e às cerimônias de algumas sociedades.

[...] os neo-institucionalismo começaram a sustentar que muitas das formas e dos procedimentos institucionais utilizados pelas organizações modernas não eram adotadas simplesmente porque fossem as mais eficazes tendo em vista as tarefas a cumprir, como implica a noção de uma “racionalidade” transcendente. Segundo eles, essas formas e procedimentos deveriam ser consideradas como práticas culturais, comparáveis aos mitos e às cerimônias elaborados por numerosas sociedades. [...] (Hall e Taylor, 2003, p. 207)

Essa abordagem trabalhada por Hall e Taylor (2003) que divide o institucionalismo nas três vertentes discutidas acima é muito difundida. Outros autores como Carvalho, Vieira e Goulart (2005) também têm uma abordagem que permite uma análise ampla das instituições, considerando sua interação com o ambiente e investigando o desenvolvimento do neoinstitucionalismo em uma tipologia que considera três campos: o político, o econômico e o social de modo a contribuir para uma melhor compreensão das dinâmicas institucionais na sociedade. Os autores discutem a evolução e as implicações do institucionalismo e o desenvolvimento do neoinstitucionalismo na segunda metade do século XX.

Segundo Carvalho, Vieira e Goulart (2005), a abordagem política foi dominante entre os pesquisadores da Europa e da América do Norte desde a última metade do século XIX e as primeiras décadas do século XX; entre seus expoentes se destacam J.W. Brugges, W.W. Willoughby e Woodrow Wilson.

Nos anos 30, houve uma abordagem comportamentalista na ciência política, assim como nos anos 40 e 50 do século XX aconteceram muitos estudos voltados para a análise do comportamento do indivíduo. Produz-se, dessa forma, um deslocamento do foco teórico das estruturas e normas para o comportamento dos indivíduos.

Contudo, ocorre uma retomada pelo estudo das instituições que moldam a vida política nos anos 70. “Para os institucionalistas, a sociedade burocrática da modernidade é responsável pela transformação gradual das instituições sociais, políticas e econômicas” (Carvalho, Vieira e Goulart, 2005, p 856).

[...] O ressurgimento dessa preocupação com as instituições é uma consequência cumulativa da moderna transformação das instituições sociais e do persistente comentário de seus observadores. [...] A maioria dos principais atores nos sistemas econômicos e políticos modernos são organizações formais e as instituições da lei e da burocracia ocupam um papel dominante na vida contemporânea. (March e Olsen, 2008, p.121-122)

Na vida política contemporânea, os símbolos, os rituais, as cerimônias, os relatos e dramatizações desempenham importante função na construção de uma interpretação coesa para a análise institucional. (Meyer e Rowan, 1977; March e Olsen, 2008).

A vertente econômica nasce com a publicação do artigo de Thorstein Veblen intitulado “por que a economia não é uma ciência evolutiva?”, no qual o autor contesta a concepção do indivíduo como racionalista, sustenta que os costumes e convenções determinam o comportamento econômico e que a ação individual é influenciada pelas circunstâncias e as relações de natureza institucional. Veblen critica o conceito de *homo economicus*, que retrata os indivíduos como extremamente racionais, egoístas e maximizadores de utilidade.

No período entre as duas guerras mundiais, a teoria institucional perdeu espaço para a escola neoclássica, contudo, o ressurgimento da teoria institucional na década de 70 marcou o reconhecimento da relevância das instituições na análise econômica. Assim, a predominância de categorias microanalíticas de análise e o isolamento de categorias, vinculam o escopo teórico do novo institucionalismo econômico ao pensamento neoclássico (Carvalho, Vieira e Goulart, 2005).

Na vertente social, o neoinstitucionalismo sociológico emerge como uma corrente interpretativa que procura se distinguir do antigo institucionalismo, no qual a “ênfase dos estudos recaía sobre as macroestruturas institucionais e constitucionais, sistemas políticos, linguagem e sistema legal, deixando as organizações à margem das formas institucionais” (Carvalho, Vieira e Goulart, 2005, p. 861). Assim, o neoinstitucionalismo

sociológico, traz perspectivas renovadas para o campo dos estudos organizacionais. Seus principais teóricos advogam pela concepção da realidade como sendo socialmente construída e direcionam seus esforços, sobretudo, para a análise de organizações inseridas em determinados setores ou campos organizacionais.

São os teóricos dos anos 1950 e 1960 que começam a reconhecer a importância de coletividades particulares — as organizações — como unidades significantes no universo social. Distintas tanto das amplas instituições sociais quanto do comportamento individual, as organizações são percebidas como elos potenciais de conexão entre os indivíduos e o mundo social. Assim sendo, os estudos organizacionais passam a exigir novos aportes que não aqueles voltados exclusivamente para os aspectos internos às unidades de produção. (Carvalho, Vieira e Goulart, 2005, p. 861).

Os autores lançam luz sobre diferentes perspectivas teóricas que moldaram o estudo das instituições ao longo do tempo, com uma visão holística que transcende as fronteiras disciplinares ao discutirem a evolução e as implicações do institucionalismo, bem como o surgimento do neoinstitucionalismo na segunda metade do século XX. Observa-se que houve um movimento cíclico no interesse acadêmico pelas instituições, que oscilou entre momentos de destaque e de obscuridade.

Os símbolos, rituais e outras formas de expressão na vida política são elementos importantes para a análise institucional, fornecendo uma lente interpretativa coesa para compreender a dinâmica política na sociedade contemporânea. Esses elementos não apenas moldam as instituições políticas, mas também influenciam as percepções e comportamentos dos atores envolvidos. De modo geral, as entidades governamentais empenham-se para manter sua legitimidade e estabilidade.

Segundo Meyer e Rowan (1977) muitas estruturas organizacionais formais refletem os mitos presentes em seus ambientes institucionais ao invés das demandas de suas atividades. Desse modo, produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados funcionam como poderosos mitos que muitas organizações adotam de forma cerimoniosa e, desse forma, ganham legitimidade, recursos, estabilidade e, com isso, melhoram suas chances de sobrevivência.

Esses mitos possuem duas características: 1. são prescrições impessoais e racionalizadas que categorizam objetivos sociais diversos como técnicos, especificando de maneira normativa a abordagem apropriada para racionalmente alcançar esses objetivos técnicos; 2. são altamente institucionalizados e, conseqüentemente, em certa medida, transcendem a vontade de qualquer indivíduo ou organização. Assim sendo, eles devem ser aceitos como dados e legítimos (Meyer e Rowan, 1977).

Nesse sentido, o papel do isomorfismo como meio para internalização de práticas cerimoniais é relevante e ocorre por meio dos processos de isomorfismo institucional (DiMaggio e Powell, 2005, p. 76-77), onde

[...] um processo de restrição força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais... [...] tal abordagem sugere que as características organizacionais são modificadas na direção de uma compatibilidade crescente com as características do ambiente. [Assim,] à medida que uma inovação se espalha, alcança-se um limiar além do qual sua adoção proporciona legitimidade em vez de melhorar o desempenho [...]

Dessa forma, o isomorfismo atua como um processo restritivo que impulsiona a organização, dentro de uma população, a se assemelhar a outras organizações que enfrentam um conjunto de condições ambientais parecidas, em um processo que as tornam cada vez mais homogêneas.

A mudança isomórfica institucional pode ocorrer por três modos diversos, como apontado por DiMaggio e Powell (2005, p.77), quais sejam: “1) isomorfismo coercitivo, que deriva de influências políticas e do problema da legitimidade; 2) isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e 3) isomorfismo normativo, associado à profissionalização. [...]”.

O isomorfismo coercitivo pode resultar tanto das pressões formais quanto das informais exercidas sobre as organizações por outras entidades das quais dependam, bem como pelas expectativas culturais da sociedade. Nesse sentido, o conceito de campo organizacional, discutido abaixo, como o conjunto de instituições que

constituem uma área reconhecida da vida institucional é fundamental.

Na visão de DiMaggio e Powell (2005, p.77), “[...] tais pressões podem ser sentidas como coerção, como persuasão, ou como um convite para se unirem em conluio [...]”. Na coerção, há uma imposição direta e incisiva sobre a organização e esta fica obrigada a adotar uma determinada prática. Um caso típico desse tipo de coerção ocorre na administração pública, que é repleta por estrutura normativa abrangente, diversificada e impositiva, que exerce pressão tanto interna quanto externamente. Essas regulamentações constroem os órgãos governamentais a adotarem determinados procedimentos.

Na persuasão, existe a tentativa de influenciar a adoção de uma prática desejável por meio de argumentos e justificativas, mas ela não é obrigatória, por exemplo, quando uma organização busca influenciar outra a adotar um protocolo de ação específico.

Por outro lado, a pressão sobre a organização pode surgir como um convite para se unirem em conluio, sugerindo uma colaboração que pode beneficiar todas as partes envolvidas. Assim sendo, uma empresa pode ser convidada a participar ou formar uma associação comercial, que visa promover seus interesses coletivos, como a redução de custos de produção e a maximização dos lucros.

Um outro tipo de isomorfismo é o mimético, que surge quando as tecnologias organizacionais são insuficientemente compreendidas, quando as metas são ambíguas ou o ambiente cria incertezas simbólicas. Nesse contexto, uma organização pode ser compelida a tomar outra como modelo (DiMaggio e Powell, 2005). Dessa forma, uma organização pode espelhar a estrutura e/ou os processos de outra, como forma de legitimação. Esse tipo de abordagem pode resultar em uma solução viável de baixo custo, que no contexto empresarial é conhecida como benchmarking.

O isomorfismo normativo acontece quando a similaridade de normas, práticas e condições no exercício de uma ocupação gera similaridade entre diferentes organizações. Segundo DiMaggio e Powell (2005, p.79-80),

Uma terceira fonte de mudanças organizacionais isomórficas é a normativa, e deriva principalmente da profissionalização. Dois aspectos da profissionalização são fontes importantes de isomorfismo.



Um deles é o apoio da educação formal e da legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários. O segundo aspecto é o crescimento e a constituição de redes profissionais que perpassam as organizações e por meio das quais novos modelos são rapidamente difundidos. As universidades e as instituições de treinamento profissional constituem importantes centros de desenvolvimento de normas organizacionais entre os gerentes profissionais e seus funcionários.

Dessa forma, com a profissionalização, categorias de trabalhadores passam a manifestar padrões de comportamento, que podem ser reforçados por associações profissionais e instituições de formação, como as universidades, levando a uma homogeneização profissional.

[...] Diversas linhas de carreiras profissionais são tão cuidadosamente conservadas, tanto nos níveis de entrada quanto no decorrer da progressão da carreira, que os indivíduos que alcançam o topo são praticamente indistinguíveis. [...] (DiMaggio e Powell, 2005, p.80)

Nesse contexto, vale ressaltar o conceito de campo organizacional, o qual pode ser definido como “aquelas organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional: fornecedores-chaves, consumidores de recursos e produtos, agências reguladoras e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares” (DiMaggio e Powell, 1983, p. 76). No caso do controle, o campo organizacional é composto por instituições que atuam na área como as Controladorias-Gerais dos Estados e dos Municípios, a Controladoria-Geral da União, os Tribunais de Contas dos Estados, os Tribunais de Contas da União, os Ministérios Públicos dos Estados, o Ministério Público da União, o Instituto dos Auditores Internos, os Municípios, os Estados, a União etc.

Segundo Scott (2008), um campo é formado em torno de questões que se tornam importantes para os interesses e objetivos de um conjunto específico de organizações. As organizações que compõem um campo organizacional interagem entre si e possuem um conjunto de sistemas de significados comuns, constituindo uma área reconhecida na vida institucional. Dessa forma, uma vez que um campo se torne bem estabelecido, há um impulso inexorável em direção à homogeneização (DiMaggio e

Powell, 1983).

Scott (2008) lista quatro componentes-chave dos campos organizacionais:

1. Sistemas de relação: as instituições interagem entre si, mantendo um sistema de relações, uma conexão;
2. Sistemas culturais-cognitivos: refere-se ao modo como os valores e crenças moldam a forma como os atores em um campo percebem e interpretam a realidade em um processo de enquadramento;
3. Arquétipos organizacionais: os arquétipos são modelos em torno dos quais regras, sistemas administrativos e registros de atividades podem ser estruturadas;
4. Formas de ação coletiva: refere-se ao repertório de uma ação coletiva, como campanhas, atividades coordenadas e protestos, os quais são limitados em um determinado campo organizacional.

Apesar de várias instituições atuarem em um mesmo campo e influenciarem-se mutuamente, as atividades desenvolvidas pelo controle interno podem estar impregnadas de mitos e cerimônias, possivelmente não se alinhando com as verdadeiras demandas dos órgãos da administração em sua busca por eficiência, eficácia e efetividade das ações. Entretanto, essas práticas podem ser importantes para a legitimação das ações de controle, dando uma aparência de conformidade e modernidade a procedimentos cerimoniosos que, embora não estejam diretamente vinculados às necessidades operacionais, desempenham papel vital na construção de uma imagem de credibilidade e solidez para a organização em seu campo. Por isso, este trabalho se propõe a verificar em que medida as ações de controle interno contribuem para a melhoria da gestão e, se tais práticas estão impregnadas de mitos e cerimônias, não contribuindo efetivamente para as atividades de gestão.

Além disso, o mito e a cerimônia, quando predominam na tomada de decisões, podem impedir uma avaliação objetiva e racional. A simples adoção de rituais e práticas estabelecidas sem uma compreensão do contexto pode levar a soluções aparentemente adequadas, mas que, na prática, se mostram inapropriadas para melhoria na eficiência dos processos. A confiança excessiva em tradições e

formalidades pode criar uma falsa sensação de segurança e legitimidade, enquanto as verdadeiras falhas no sistema de controle podem passar despercebidas.

A hipótese de que as atividades de controle estão impregnadas de mitos e cerimônias, possivelmente não atendendo às reais demandas dos órgãos da administração, encontra respaldo na teoria institucional, que sugere que organizações muitas vezes adotam práticas ritualísticas para manter a legitimidade, mesmo que essas práticas não contribuam substancialmente para seus objetivos. Meyer e Rowan (1977) citam as consequências do isomorfismo para as organizações: a. incorporam elementos que são legitimados externamente e não em termos de eficiência; b. empregam critérios de avaliação externos ou de cerimônia para definir os valores de elementos estruturais; c. a dependência de instituições definidas externamente reduz a turbulência e mantém a estabilidade.

A hipótese de que podem ter sido editados normativos baseados em normativos de outros órgãos (benchmarking), porém, a aplicação prática desses pode não ser possível, em razão da baixa capacidade operacional da própria instituição. Assim, a adoção dessas práticas pode refletir uma pressão ambiental para adotar boas práticas percebidas como adequadas, mas que não se coadunam a realidade fática do órgão, o que pode gerar resistência interna. Conforme Meyer e Rowan (1977), as estruturas formais de muitas organizações refletem os mitos presentes em seus ambientes institucionais, em vez das demandas de suas atividades.

O antagonismo entre regras cerimoniais e eficiência, segundo Meyer e Rowan (1977) pode gerar duas soluções: a desacoplagem (discutida anteriormente) e a lógica da confiança e da boa-fé.

[...] o decoupling ocorre quando organizações adotam políticas oficiais para atendimento às expectativas de seu ambiente institucional, contudo, não implementam os programas devido a conflitos internos ou até mesmo a falta de recursos. [...]. (Lopes, Valadares, Azevedo & Brunozi Júnior, 2020. P. 93).

Por outro lado, a manifestação de confiança e boa-fé, pressupõe que todos os participantes da organização agem de boa-fé. Assim, “no lugar de controle e avaliação, passa a prevalecer a lógica da confiança” (Vargas e Rodrigues, 2011). Uma vez que,

segundo Meyer e Rowan (1977), as inspeções e avaliações podem evidenciar eventos e desvios que enfraqueçam a legitimidade da instituição.

Por isso, as instituições vão evitar ações de inspeções e avaliações efetivas, mas não avaliações e inspeções cerimoniais com uma abordagem formal e ritualística, que possam legitimar suas ações. Isso pode ser evidenciado, por exemplo, pelo fato de os órgãos da administração pública solicitarem consultorias ao órgão de controle, ao mesmo tempo que apresentam resistência a realização de auditorias.

A articulação entre o contexto teórico mais amplo, a problemática, hipóteses e variáveis destaca a relevância desses elementos na compreensão de, em qual medida as práticas de controle podem contribuir para a eficiência da gestão governamental. Assim, essa fundamentação teórica enriquece a pesquisa, contribuindo para uma compreensão mais profunda e embasada das dinâmicas envolvidas nas práticas de controle interno.

As três variáveis a serem trabalhadas, quais sejam: práticas de controle interno; edição e aplicação de normativos; e, modificação nos processos de trabalho dos órgãos, apresentam estreita conexão com as hipóteses mencionadas anteriormente e com a literatura especializada da área. Elas estão relacionadas com as interpretações do neoinstitucionalismo sociológico que será usado como lente analítica para análise dos dados.

O capítulo a seguir aborda a metodologia utilizada na pesquisa.

### 3. METODOLOGIA

Optou-se por realizar uma pesquisa quantitativa envolvendo auditores internos que atuam no Controle Interno das Secretarias de Estado, bem como gestores dessas mesmas Secretarias, que recebem as ações de controle.

As secretarias utilizadas como campo de pesquisa foram a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Social (SEDESE), a Secretaria de Estado de Educação (SEE) e a Secretaria de Estado de Saúde (SES), devido à sua relevância na área finalística e pela abrangência de suas ações. Essas secretarias recebem continuamente ações de controle devido à extensão de suas operações e a diversidade e complexidade dos programas governamentais que gerenciam. As ações de controle visam assegurar transparência, eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos, bem como garantir a prestação de serviços de qualidade à população.

As controladorias setoriais dessas secretarias são divididas em dois núcleos: 1. o núcleo de auditoria, transparência e integridade (NATI); e, 2. o núcleo de correição administrativa (NUCAD). Assim sendo, fizeram parte da amostra de auditores entrevistados, os que ocupam o cargo de Controlador Setorial de cada órgão, bem como os auditores lotados nos núcleos de auditoria, transparência e integridade desses órgãos; não entraram no escopo da pesquisa os auditores lotados nos núcleos de correição administrativa, uma vez que a pesquisa não abordou temas relacionados à correição administrativa. O número de pessoas entrevistadas foi definido levando-se em consideração o número de agentes públicos lotados em cada unidade.

Optou-se pela escolha de auditores que atuam nas Controladorias Setoriais dessas Secretarias de Estado e não no nível central da CGE-MG devido à proximidade desses auditores com os gestores e com os processos de trabalho das secretarias que avaliam e, para os quais, por vezes, fazem recomendações.

Quanto aos gestores, optou-se por entrevistar os que compõem o gabinete dos órgãos, pois são eles que mantêm um contato mais próximo com os auditores. São esses gestores os responsáveis por receber os relatórios e notas de auditoria e tomar medidas apropriadas como resposta a estes. Foram entrevistados gestores que ocupavam os cargos de secretário-adjunto, subsecretário, chefe de gabinete e assessor estratégico.

Essa abordagem envolveu a análise das percepções de auditores e gestores acerca das práticas de controle interno, abrangendo considerações sobre temas correlatos como mitos, cerimônias e isomorfismo.

Durante a análise documental, foram analisados os relatórios e notas de auditoria emitidas pelas Controladorias Setoriais dessas secretarias no período entre 2019 e 2024. Dessa forma, foram analisadas 60 notas de auditoria e 31 relatórios de auditoria.

Além disso, realizou-se uma revisão bibliográfica para sustentar teoricamente o estudo, na qual enfatizou-se o neoinstitucionalismo sociológico. A revisão teve como base livros, artigos científicos, teses e dissertações relacionadas ao tema. Dessa forma, foram feitas pesquisas nos portais Google Acadêmico e SciELO (*Scientific Electronic Library Online*), sendo pesquisado os termos: neoinstitucionalismo, mito institucional, cerimônia e isomorfismo.

No total foram realizadas 6 entrevistas com gestores da alta administração, sendo dois de cada secretaria e 7 entrevistas com auditores dessas mesmas secretarias, sendo entrevistados dois auditores em cada órgão. Somente na SES foram entrevistados três auditores, pois nessa secretaria havia duas auditoras lotadas no núcleo de auditoria, transparência e integridade, sendo que uma delas era a chefe do núcleo.

As entrevistas foram conduzidas por meio de roteiros semiestruturados, objetivando uma avaliação abrangente das seguintes variáveis: a) práticas de controle interno; b) edição e aplicação de normativos; c) modificação nos processos de trabalho dos órgãos. Para isso, foram abordados temas como trajetória profissional, papel dos gestores, papel dos auditores, percepção sobre controle interno, implementação de recomendações e alteração em normativos e/ou em processos de trabalho.

Essa abordagem metodológica foi escolhida porque proporciona uma compreensão profunda das dinâmicas envolvidas nas práticas de controle interno. Durante as entrevistas, a atenção foi direcionada para a verificação desses três aspectos fundamentais.

Em primeiro lugar, buscou-se compreender em que medida as práticas de controle interno contribuem para a melhoria das práticas de gestão nos órgãos da administração ou se essas práticas estão carregadas de isomorfismos, mitos e cerimônia, não contribuindo de forma efetiva com a melhoria da gestão.

Em segundo lugar, compreender se as ações de controle fomentaram a edição de normativos e se esses são aplicados rotineiramente. É essencial que as estratégias de controle interno sejam capazes de antecipar e mitigar possíveis situações de risco, oferecendo uma abordagem proativa que contribua com os gestores na melhoria das práticas de gestão.

Em terceiro lugar, foi avaliado se as práticas implementadas efetivamente modificaram algum processo de trabalho que levaram à percepção dos agentes, auditores internos e gestores governamentais, no que concerne a melhoria dos processos de gestão.

A pesquisa buscou uma compreensão holística das práticas de controle interno, abordando não apenas os aspectos técnicos e procedimentais, mas também os aspectos culturais e organizacionais que permeiam essas dinâmicas. Desse modo, pôde proporcionar importante contribuição para a ampliação do conhecimento no campo e trazer à discussão, aspectos importantes para o aprimoramento do controle interno.

## 4. ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1. Trajetória Profissional, Atividades que Exercem e Principais Desafios dos Auditores e dos Gestores

As trajetórias profissionais dos auditores são diversas, conforme observado nas entrevistas, uma vez que cada um tem antecedentes próprios e não é exigido uma formação específica como pré-requisito, coexistindo pessoas com perfis profissionais muito diferentes.

Em 2003, a Auditoria-Geral do Estado passou à condição de órgão autônomo e se desvinculou da Secretaria de Estado de Fazenda. Desde então, foram realizados três concursos públicos para o cargo de auditor interno, nos anos de 2006, 2008 e 2012.

Os pré-requisitos para ocupar o cargo de auditor interno são: formação acadêmica em nível de bacharelado em qualquer área do conhecimento e aprovação em concurso público. Isso possibilitou que pessoas de diferentes áreas e experiências profissionais ingressassem na carreira. Por essa razão, entre os auditores entrevistados, existem pessoas com formações diversas, desde economia, contabilidade e gestão pública, áreas tradicionalmente mais voltadas para o controle interno, até pessoas com formação em áreas como turismo, relações internacionais e biomedicina.

Sou graduada em ciências econômicas, com pós em engenharia econômica, tendo MBA em gestão empresarial pela FGV (Fundação Getúlio Vargas), ultimamente fiz uma especialização em direito administrativo pela PUC Minas (Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais). (Aud 03)

Sou graduada em relações internacionais e ingressei no Estado através de concurso para auditor interno. (Aud 04)

Há servidores que ocupavam cargos em outras carreiras no Estado, exercendo atividades com funções distintas do controle interno da administração pública; também há auditores que vieram da iniciativa privada, onde desempenhavam papéis variados. Assim, o perfil profissional dos auditores é heterogêneo: “me graduei em turismo pela UFMG (Universidade Federal de Minas Gerais), ingressei na polícia civil como escrivã de polícia, mas saí. (Aud 02); trabalhei na Fiat e na Usiminas como analista contábil (Aud 05).



Essa heterogeneidade pode conferir à CGE-MG uma diversidade de visões frente aos desafios que surgem, o que pode facilitar a compreensão de situações que requeiram conhecimentos específicos, bem como o desenvolvimento de soluções, desde que a CGE-MG utilize essa formação como um elemento para lotação dos auditores nos órgãos. Uma equipe diversa, pode refletir melhor a diversidade da sociedade e pode tornar o órgão mais propenso às mudanças frente uma ampla gama de desafios, pois conta com visões diferentes em seu corpo técnico.

No caso dos gestores, a formação é mais homogênea com três dos cinco entrevistados, sendo formados em administração pública: “formei em administração pública na Fundação João Pinheiro” (Ges 08). Ademais, a experiência profissional em cargos de gestão é ampla. Todos os gestores entrevistados já atuaram em diversos órgãos do Estado e ocuparam níveis hierárquicos de gestão distintos:

Trabalhei na Secretaria de Esportes e Juventude [...] fui para a Setop (Secretaria de Estado de Transportes e Obras Públicas) [...] depois fui para o Ipsemg (Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais) [...] de lá, fui para a Fhemig (Fundação Hospitalar do Estado de Minas Gerais) (Ges 10).

Assim, no caso dos gestores existe maior homogeneidade de formação e isso pode ser uma vantagem. A experiência em várias instituições e em diversos níveis hierárquicos pode fornecer as ferramentas necessárias para que o gestor exerça suas funções de forma mais assertiva:

Fiquei como assessor jurídico da SES (Secretaria de Estado de Saúde) por quase 10 anos [...] depois, fui para a Funed (Fundação Ezequiel Dias), exerci a função de chefe de gabinete e diretor industrial [...]. Fui assessor parlamentar [...]. Fiquei um tempo no Hemominas (Fundação Centro de Hematologia e Hemoterapia de Minas Gerais), depois fui para a Saúde, fui ser superintendente (Ges 09).

Por outro lado, a diversidade de perfis, no caso dos auditores, pode ser um problema, uma vez que a forma como cada auditor percebe os problemas muda e isso pode levar a dificuldades de entendimento e integração entre os membros da equipe, especialmente se não houver uma cultura colaborativa bem consolidada.

Essa diversidade de perfis acrescenta uma camada extra de dificuldade e complexidade para unificar práticas, o que leva à maior necessidade de treinamentos para se desenvolver uma equipe coesa. Segundo Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor, & Ehiorobo, (2013, p. 162), “operações maiores e mais complexas demandam maior competência e profissionalismo dos auditores internos para minimizar e gerenciar os riscos”.

Com relação às atividades que exercem, tanto auditores quanto gestores, desempenham importante papel nos órgãos da administração pública, podendo contribuir para a eficiência e eficácia das atividades, bem como para a transparência e a conformidade das operações. O ciclo de atividades vai desde o planejamento até o monitoramento da implementação de melhorias: “planejar e executar atividades de auditoria, fiscalização, ações relacionadas à transparência, integridade e controle social” (Aud 01). Ademais, os gestores sempre devem procurar aprimorar os processos a fim de conseguirem resultados mais significativos: “o setor público inova muito. A gente está em constante inovação, alterando o rumo das políticas, alterando as prioridades estratégicas, mudando políticas, criando novas estratégias” (Ges 08)

Dentre as atividades realizadas, destaca-se a avaliação de riscos, que é uma atividade fundamental para melhoria dos processos, pois permite por meio da identificação, prevenção e/ou tratamento desses riscos que a organização se torne menos vulnerável a eventos adversos e seja mais propensa a atingir seus objetivos.

O gerenciamento dos riscos com o estabelecimento dos controles é papel da gestão, mas compete ao auditor revisitar esses riscos enquanto avalia os controles internos, uma vez que os controles são feitos para mitigar esses riscos.

Os gestores são responsáveis pela manutenção dos controles internos de maneira eficaz, assim como no desenvolvimento e na implementação de políticas e procedimentos internos que deverão garantir que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos (TCE-PR, 2024, p.56)

Dessa forma, a avaliação dos processos e de seus controles internos é um elemento central nas atividades, pois é por meio dessa prática que os riscos são administrados, bem como possibilidades de melhoria são identificadas, o que pode favorecer ao atingimento dos objetivos da instituição: “quando a gente fala em gerenciamento de

riscos, só faz sentido riscos com controle” (Aud 06) . Nesse sentido, é importante estar próximo da gestão da organização para que se possa perceber quais são suas necessidades; “quando você faz a gestão de risco, você evita retrabalho, você evita desvio, você evita desperdício, você evita um monte de coisas”. (Ges 08)

Os auditores também verificam a conformidade dos processos executados, tentando assegurar a integridade desses processos. Dessa forma, faz parte do trabalho do auditor assegurar o cumprimento das diretrizes, legislações, regulamentos e normas.

As atividades que mais exerço são as relacionadas a atividade de auditoria que incluem: *compliance*, avaliação, consultoria, cumprimento de determinações mandatórias como a análise de tomadas de contas especial, a emissão de relatório de auditoria de gestão [...]. (Aud 01)

A comunicação dos resultados dos exames por meio de relatórios para a alta administração são fatores importantes, uma vez que se deve comunicar os achados e as recomendações aos gestores de modo eficaz. Essa comunicação deve fazer parte da rotina institucional. Ademais, é imprescindível não somente apontar inconformidades, mas propor soluções, apontar caminhos que a gestão possa adotar: “é mais no sentido, de alguma forma, subsidiar a tomada de decisão no órgão, no aspecto de controle interno” (Aud 04).

Uma outra vertente citada nas entrevistas foi a promoção da transparência e da ética no serviço público, o que pode contribuir para o aumento da confiança da sociedade nas instituições públicas, “à medida que tenho esses pontos de controle no processo e eles são públicos [...] isso contribui de toda forma para a transparência (Ges 10).

Segundo Biason (2011), o princípio da publicidade faz com que a administração pública tenha uma atuação transparente de modo a possibilitar o mais amplo acesso às informações pelos cidadãos sobre a atividade administrativa.

Ademais, o trabalho do controle interno é importante para prevenir, detectar e corrigir possíveis fraudes e erros, de modo a assegurar a aplicação adequada dos recursos públicos e a fomentar uma administração pública mais eficaz e responsável. A atividade de controle interno, portanto, impacta na qualidade dos serviços prestados à população.

Vale ressaltar que alguns entrevistados afirmaram que, no passado, a CGE-MG possuía vertente mais fiscalizadora e voltada para a apuração de denúncias e que trabalhos de apoio à gestão não eram comuns:

Os trabalhos não eram trabalhos de auditoria como a gente conhece hoje, eram voltados para apuração de denúncias, ficavam muito em torno disso. (Aud 05)

Até então, eu via, nos outros órgãos que trabalhei, a CGE muito distante. A controladoria como algo muito punitivo, que vem depois, vê alguma coisa errada e faz o processo administrativo. (Ges 08)

Já estive em órgãos onde havia um pânico, um pavor mesmo, dos gestores quando se falava na palavra controladoria. (Ges 13)

Nesse contexto, surgem desafios diversos como o de manter uma interação próxima e fluida com os gestores, visto que, caso essa comunicação seja difícil ou prejudicada, pode haver um impacto negativo no desempenho da instituição.

Dessa forma, quando essa interação é distante e a comunicação truncada, pode ser difícil para o gestor entender o trabalho do auditor. Esse problema pode vir das diferentes perspectivas que cada agente tem, pois, enquanto o gestor tem o foco no cumprimento de metas, em executar os programas governamentais e em entregar resultados o mais rápido possível; os auditores estão mais preocupados em identificar riscos, propor melhorias e verificar a conformidade dos processos.

O gestor recebe muita pressão para executar, para fazer, para entregar, e acaba percebendo os processos de controle como um constrangimento para a execução, como uma barreira para alcançar os objetivos que ele tem. E aí, ele vai perceber o quanto a auditoria era importante lá depois, quando dá problema". (Ges 08)

As ações para melhoria dos controles, apesar de reduzir o risco de insucesso, demandam mais tempo e esforço extra por parte dos gestores. E, por vezes, os gestores precisam atingir as metas em pouco tempo, e acabam aceitando o risco de prosseguir a execução sem readequar os processos, mesmo que haja maior chance de falha.

Essa diferença de objetivos e de visões pode fazer com que os auditores sejam vistos como pessoas que causam mais constrangimentos do que auxiliam a gestão, o que pode gerar resistência e até desconfiança: “a gente teve fase do gabinete nem nos receber e saber que existíamos” (Aud 02).

Desse modo, se não existe boa interação entre o controle interno e a gestão, as expectativas ficam desalinhadas e cada ator age seguindo seus próprios objetivos, o que pode impactar negativamente na performance organizacional. Segundo Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor, & Ehiorobo, (2013, p. 167), "os chefes da unidade de auditoria interna devem participar das reuniões da alta administração para estarem cientes das políticas que afetam os objetivos organizacionais.”.

Por um lado, o órgão de controle pode buscar garantir conformidade e não se preocupar com a fluidez e agilidade dos processos; por outro lado, a gestão pode estar focada em atingir resultados e não estar atenta nem para os riscos nem para os controles:

Em dois órgãos que passei, fazia o trabalho meio que pro forma, pois a gestão não comprava a ideia. (Aud 03)

Existe um incentivo desproporcional para o ator gestor fazer as entregas. Os atores políticos exigem que os gestores entreguem, porque isso é importante. E aí, é uma conta bem cruel, porque se eu não entrego, não adianta o processo estar perfeito também. Porque se eu não entregar, não tem a política; se não tem a política, não tem realização, não tem continuidade. (Ges 08)

O gestor fica num pêndulo que é entre ficar no ostracismo, por causa do risco, ou agir imprudentemente. (Ges 08)

Nessas duas situações, a organização fica vulnerável e o resultado pode ser desperdício de recursos, atrasos nos processos e a materialização de riscos, uma vez que um evento que era apenas uma possibilidade pode ocorrer devido a inobservância dos controles.

Para que isso não aconteça, deve-se ter uma comunicação clara e objetiva, bem como uma relação colaborativa, onde o controle e a gestão caminhem em uma mesma direção, criando sinergia que beneficia toda a organização. Assim, é fundamental que

o órgão de controle leve o gestor a perceber que o seu trabalho pode ser uma ferramenta valiosa de apoio à gestão e não um obstáculo a sua atividade:

A gente sempre entendeu que o controle é uma atividade externa, feita por um ator que está lá dentro da Secretaria. Inclusive, conversar com esse ator era algo que a gente não costumava fazer para de alguma maneira não contaminar os processos de auditoria, o que é uma verdade para algumas coisas, mas não é para outras. (Ges 08)

Quando entrei no Estado a gente tinha dificuldade de as pessoas entenderem o que a gente fazia, tinha dificuldade do gestor entender o que a gente fazia. (Aud 06)

Um segundo desafio relatado pelos auditores é o de identificar e atuar em áreas que sejam importantes para os gestores. Contudo, isso demanda um conhecimento aprofundado dos objetivos da organização e da temática e da estrutura da organização, de modo que seu trabalho esteja alinhado às necessidades do gestor e não seja realizado de forma arbitrária: “fazer um trabalho que a gestão considere importante, que leve a resultados reais” (Aud 03).

Para isso, segundo as falas dos entrevistados, os trabalhos devem ser feitos com base em análise dos riscos a fim de que as etapas críticas dos processos sejam gerenciadas. Portanto, é fundamental que exista equilíbrio para que as práticas adotadas atendam às expectativas institucionais, bem como contribuam para a melhora do desempenho organizacional.

Existem vários desafios no campo operacional. Um aspecto mencionado foi que, comumente o auditor presta assessoramento de modo informal, por meio da interação cotidiana com os gestores, em conversas do dia a dia, ou mesmo pela solicitação da opinião do auditor sobre determinado assunto. Contudo, apesar desse trabalho ser cotidiano e importante, ele não segue o rito previsto e não gera um documento de auditoria:

As assessorias, muitas vezes, não são externalizadas em produtos, documentos. (Aud 01)

A gente está perto do gestor. Muitas vezes, acontece do pessoal sentar na mesa e conversar e conseguir dar um direcionamento. Ou então

liga, ou encontra no corredor. (Aud 07)

Conforme a alínea d, do art. 53, da Instrução Normativa nº 1 da CGE-MG, de 30/11/2021, a unidade de auditoria deve antes de iniciar uma consultoria:

d) documentar termos gerais, entendimentos, produtos e outros fatores principais do trabalho formal de consultoria, para que aqueles que receberem o trabalho de consultoria tenham entendido e concordado com os requisitos de comunicação e reporte do trabalho.

Dessa forma, esse tipo de trabalho não gera um produto reconhecido institucionalmente e por isso não é contabilizado como horas de trabalho, mesmo tendo sido executado no ambiente de laboral, em um contexto formal. No caso em tela, reuniões, conversas, análises de documentos - mesmo que sejam formais -, mas que estiverem fora de um determinado contexto, não são contabilizadas como horas de trabalho, porque não seguiram todos os passos prescritos em normativos e não tem um produto resultante: relatório ou nota de auditoria inseridos no sistema informatizado E-aud. Esse sistema é de uso obrigatório pelos auditores da CGE-MG e integra todo o processo de auditoria, desde o planejamento dos trabalhos até o monitoramento das recomendações emitidas.

Por conseguinte, se um auditor participar de muitas reuniões para orientar um gestor ou analisar documentos a pedido desse, as horas dedicadas a essa atividade não são computadas. Por isso, houve relatado de que esse tempo de trabalho é lançado como atividade gerencial e não como trabalho de auditoria: “eu coloco como horas de gerenciamento, não tenho outra opção”. (Aud 04)

É importante ressaltar que, nessas circunstâncias, seria difícil fazer a checagem dessas horas trabalhadas. Possivelmente por esse motivo, se optou por contabilizar somente o que foi inserido no sistema e estimar quantas horas foram gastas na atividade. Nesse caso, essas regras e procedimentos podem ser comparáveis a mitos e a cerimônias.

Outrossim, há um claro desacoplamento entre a política adotada pela instituição e sua eficácia. Assim, a utilização exclusiva de relatórios e notas como forma de contabilização das horas trabalhadas, apesar de não ser eficaz para tal propósito, dão legitimidade à instituição.

Muitas organizações adotam práticas consideradas adequadas pelo seu campo organizacional de modo falho, inexistente ou inconsistente, ou seja, ocorre um ‘desacoplamento’ ou “dissociação” entre a estrutura e o que é de fato executado pelos servidores. Esse comportamento é conceituado pela teoria institucional como *decoupling*, que pode ser conceituado como a adoção de modo cerimonial de determinada prática com o intuito de se legitimar no campo organizacional. (Lopes, Valadares, Azevedo & Brunozi Júnior, 2020. P. 92-93).

Também foi citado nas entrevistas, a dificuldade de se adotar toda a metodologia prescrita pela CGE-MG no trabalho diário, uma vez que o trabalho nos órgãos é muito dinâmico e requer agilidade e fluidez na realização. Normalmente, os gestores pedem para que seja feita uma análise célere, seguida da manifestação da opinião do auditor, a fim de embasar uma tomada de decisão. Por isso, essa análise não pode se estender por um longo período. Além disso, os gestores relataram que tanto os trabalhos que seguem todo o rito formal quanto interações informais são importantes.

O processo longo de consultoria é importante para coisas que são estruturantes e que você está implementando. Ao longo do processo, coisas do dia a dia, faz mais sentido uma conversa rápida. (Ges 08)

Vale ressaltar que a metodologia estabelecida pela CGE-MG requer passos específicos, que podem comprometer a celeridade do trabalho. Segundo o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal da CGU (BRASIL, 2017), as duas vertentes típicas da atividade de auditoria interna são: avaliação e consultoria.

Conforme mencionado acima, a CGE-MG utiliza o sistema de auditoria chamado E-aud, o qual foi cedido pela CGU. Nesse sistema, para fazer uma auditoria do tipo avaliação, existem seis etapas obrigatórias (PORTAL GOV.BR, 2025), quais sejam:

1. Análise preliminar;
2. Matriz de planejamento;
3. Escopo da auditoria;
4. Análise de auditoria;



5. Relatório de auditoria;
6. Achados de auditoria.

Dentro de cada etapa, existem atividades específicas que devem ser realizadas. Nesse sistema não é possível avançar para as etapas subsequentes, sem a conclusão das etapas anteriores. Vale ressaltar que o uso do sistema E-aud é obrigatório por parte dos auditores, conforme disposto na Instrução Normativa nº 1 da CGE-MG, de 30/11/2021:

410. Os trabalhos de avaliação, consultoria e apuração deverão ser executados no módulo de auditoria do sistema E-aud, de acordo com as subtarefas estabelecidas, sequencialmente, no referido sistema.

Figura 4 - Módulo Avaliação do E-aud

#885198

Em Execução

Plano de Trabalho

Principal

Subtarefas 15

Gantt

POs

Comunicações

Documentos

| <input type="checkbox"/> | ID                                       | Assunto                | Atividade                     | Título                        | Situação    | Pendências    |
|--------------------------|------------------------------------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------|---------------|
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885200</div></div> | Análise Preliminar     | UAIG - Analise Preliminar     | Análise Prel. - Auditoria KMP | Concluída   |               |
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885201</div></div> | Matriz de Planejamento | UAIG - Matriz de Planejamento | Matriz Plan. - Auditoria KMP  | Concluída   |               |
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885202</div></div> | Escopo da Auditoria    | UAIG - Escopo da Auditoria    | Escopo - Auditoria KMP        | Concluída   |               |
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885203</div></div> | Análise da Auditoria   | UAIG - Análises da Auditoria  | Análises - Auditoria KMP      | Concluída   |               |
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885204</div></div> | Relatório de Auditoria | UAIG - Relatório de Auditoria | Relatório - Auditoria KMP     | Concluída   |               |
| <input type="checkbox"/> | <div><div></div><div>#885205</div></div> | Achados da Auditoria   | UAIG - Achados da Auditoria   | Achados - Auditoria KMP       | Em Execução | Fulano de Tal |

Fonte: PORTAL GOV.BR, 2025.

Para a prestação de uma Consultoria, são 4 etapas obrigatórias, quais sejam:

1. Termo de Compromisso;
2. Planejamento;
3. Execução;
4. Resultados.

Figura 5 – Módulo Consultoria do E-aud

| Principal                |         | Subtarefas           | Gantt                      | POs                    | Comunicações | Documentos        |
|--------------------------|---------|----------------------|----------------------------|------------------------|--------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | ID      | Assunto              | Atividade                  | Título                 | Situação     | Pendências        |
| <input type="checkbox"/> | #851551 | Execução de Projetos | Termo de Compromisso       | Consultoria de Exemplo | Autorizada   | • Usuário Auditor |
| <input type="checkbox"/> | #851552 | Execução de Projetos | Planejamento (Consultoria) | Consultoria de Exemplo | Autorizada   | • Usuário Auditor |
| <input type="checkbox"/> | #851553 | Execução de Projetos | Execução (Consultoria)     | Consultoria de Exemplo | Autorizada   |                   |
| <input type="checkbox"/> | #851554 | Execução de Projetos | Resultados (Consultoria)   | Consultoria de Exemplo | Autorizada   |                   |

PÁGINA 1 DE 1

< Anterior 1 Próxima >

15 resultados por página

Fonte: PORTAL GOV.BR, 2025.

Assim, seguir todas as etapas predefinidas é um desafio para os auditores, “conseguir adequar nosso trabalho às diversas metodologias que a Controladoria-Geral do Estado acaba adotando” (Aud 04). Por outro lado, a adoção dessas metodologias pela CGE-MG pode dar maior legitimidade às suas ações.

No caso de uma consultoria, por exemplo, muitas vezes o gestor quer uma sugestão ou uma opinião do auditor sobre determinado tema, não tendo tempo ou disposição para fazer uma consultoria “completa”. Dessa forma, se faz necessário adequar a abordagem às necessidades do momento:

A gente foi fazendo rodas de conversa, mostrando o que estava acontecendo, por causa da gravidade. A gente conseguiu reduzir em 10 milhões o valor contratado. (Aud 07)

A nota a gente emitiu depois que já tinha tudo formalizado. (Aud 07)

Essas práticas relatadas acima realçam a disparidade entre a formalidade da regra e a prática dentro da organização na busca pela solução de problemas. A emissão de uma nota para o gestor, apontando o problema e possíveis soluções, quando a questão já havia sido solucionada, aponta para uma prática notadamente cerimonial no ambiente institucional.

Um quarto desafio apontado foi a extensão, complexidade e profundidade trabalhados nos órgãos. Os auditores relataram que os trabalhos que realizam são sobre assuntos complexos, que demandam muito estudo e conhecimento sobre o tema. A extensão e a profundidade também foram relatados como desafios a serem enfrentados, dessa forma, devem desenvolver estratégias para gerir tanto o alcance, quanto a

profundidade das suas avaliações, assegurando a precisão, eficácia e a conformidade com as normas.

De uns anos para cá, a dificuldade é acompanhar a gestão, porque eles estão bem preparados. Eles fazem questionamentos difíceis, temos que parar e estudar. É normal na auditoria, o auditor não sabe tudo, o que a gente tem é método de trabalho, e, quanto a gente se depara com um assunto que não conhece, a gente se debruça e estuda. (Aud 07)

É tudo bem complexo, desde a forma de financiamento, a relação com os municípios, os programas que são desenvolvidos. (Aud 05)

Contudo, a percepção dos gestores é diversa. Uma vez que não percebem problemas de compreensão por parte dos auditores, apesar da diversidade na formação acadêmica e na experiência profissional prévia.

Acho que no início, quando alguém novo está chegando na secretaria, há pouco tempo, tem essa dificuldade. Acho um pouco inicial, mais de entender o que a secretaria faz, como ela faz, o que a gente usa de instrumento [...]. Mas não sinto que eles não entendem a conversa. Acho que essa comunicação é boa. (Ges 10)

Por mais que as pessoas cheguem com muito conhecimento, com muito cursos, muitos diplomas, muita coisa... mais vale o conhecimento do dia a dia para trabalhar. Então, não é o caso da formação formal que interessa, mas a experiência na área é o que conta mais. (Ges 13)

Não é uma formação com graduação e pós graduação, mas conhecer a realidade, saber como funciona na ponta. (Ges 13)

Dessa forma, ao abordarmos temas como trajetória profissional, atividades que exercem e principais desafios, percebe-se que uma comunicação fluida e eficaz entre gestores e auditores é fundamental para que haja confiança mútua. Se a comunicação e a interação entre esses atores ocorre, é menos provável que os gestores vejam os auditores como adversários ao invés de parceiros na busca pela melhoria dos processos internos.

Além disso, uma boa comunicação pode tornar o alinhamento de expectativas mais ágil e efetivo, e, por conseguinte, contribuir para a redução de conflitos e mal-entendidos que podem dificultar a implantação de mudanças propostas pelos auditores, bem como facilitar a identificação de temas que sejam significativos para os gestores.

Lidar com situações e temas de grande extensão, complexidade e profundidade, como os trabalhados pelas Secretarias de Estado pode ser difícil. Desse modo, prestar assessoramento de modo informal pode ser desafiador, uma vez que, em um ambiente informal não é possível comprovar que o serviço foi realizado e a comunicação ocorre muitas vezes de forma direta, oral, sendo mais suscetível a mal-entendidos, ou que informações sejam interpretadas de maneira equivocada. Por outro lado, a comunicação formal apresenta-se de maneira mais estruturada e pode funcionar como um mito, dando um aspecto solene, aumentando a credibilidade e a legitimidade das recomendações.

Nesse sentido, a busca por seguir a metodologia prescrita pela CGE-MG no trabalho diário realizado nas avaliações e consultorias, pode ser vista como um esforço para fortalecer sua legitimidade no campo organizacional que opera, mesmo que essas práticas não promovam uma maior eficácia ou eficiência da CGE-MG. Assim sendo, podemos afirmar que, conforme Rowan e Meyer (1977), essas regras funcionam como mitos que fazem com que a CGE-MG e o trabalho de auditoria ganhem legitimidade, recursos, estabilidade e melhorem as suas chances de sobrevivência.

#### **4.2. Papel dos Gestores**

Segundo os auditores, o papel desempenhado pelos gestores é fundamental para garantia da eficácia, transparência e conformidade das operações da instituição. Eles são responsáveis pelo desenho dos processos, identificação dos riscos, implementação e monitoramento dos mecanismos de controle. Ademais, devem estar atentos aos prazos e as metas da instituição e equilibrá-los com a necessidade de manter a eficácia, a transparência e a conformidade das operações.

No entanto, nem todos compartilham com essa percepção dos gestores como controladores das atividades sob sua tutela, visto que nas entrevistas apareceram relatos como: “Eles deixam muito para agente, eles acham que quem exerce o controle interno somos nós, mas são eles que exercem” (Audi 01). Essa visão de distanciamento das ações de controle surge também nos relatos dos gestores: “acho que existe e sempre existiu uma distância e uma pouca participação dos gestores no processo de controladoria” (Ges 08). Por outro lado, também surge no discurso dos gestores a percepção acerca da inexistência de uma estrutura organizacional responsável pelo controle administrativo, o realizado pelo gestor:

Hoje não tem uma estrutura que cuida disso na secretaria, que área deveria cuidar disso? Não sei responder. Se ninguém trabalha essa lógica do controle interno, estou falando, não na lógica da auditoria, não. (Ges 12)

Nos relatos dos auditores emerge a percepção de que parte da responsabilidade pelas ações de controle interno é do gestor. Esse ponto de vista coincide com o do Instituto de Auditores Internos (IIA), segundo o qual o controle deveria ser inicialmente exercido pelos gestores, uma vez que são os encarregados de liderar as equipes, sendo responsáveis por orientar e coordenar o trabalho, seguindo protocolos e procedimentos estabelecidos: “o controle interno começa com o gestor, que executa todas as atividades, procedimentos. Ele que tem que ter essa expertise, esse olhar mais atento de avaliar processo, procedimentos, corrigir fluxo, identificar riscos.” (Aud 01).

No modelo das três linhas de defesa do IIA, o gestor atua na primeira e segunda linha de defesa; o auditor atua na terceira linha, fazendo a avaliação dos controles estabelecidos. Dessa forma, o gestor seria o responsável por implementar e operar controles internos eficazes em suas áreas de atuação. “O controle interno tem que ser executado pela gestão. É uma atividade inerente a gestão como 1º e 2ª linha” (Aud 03). Este modelo consta na Instrução Normativa nº 1 da CGE-MG, de 30/11/2021:

Subseção II – O modelo das três linhas do Instituto dos Auditores Internos

11. O Modelo de Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos ajuda as organizações a identificar estruturas e processos que melhor auxiliam no atingimento dos objetivos e facilitam uma forte governança

e gerenciamento de riscos, aplicável a todas as organizações. Não pretende denotar elementos estruturais, mas uma diferenciação útil de papéis dentro da organização.

Por outro lado, a aplicabilidade do modelo em sua integralidade pelas controladorias setoriais é questionada:

Porém, têm coisas que são muito voltadas para iniciativa privada, que não dá tão certo para a gente. A estrutura das 3 linhas, o modelo das 3 linhas, ele é bom para explicar como seria a auditoria, aliás, os responsáveis pelo controle interno. Só que, às vezes, acho que não é tão aquilo, por exemplo: eu atuo como terceira linha, faço os trabalhos de auditoria e de avaliação, mas eu olho para mim e vejo que atuo como segunda linha [...] Não sei se aquele modelo é aplicável assim de forma tão precisa para as unidades setoriais de controle interno, como é aplicável para o órgão central e entidades privadas. (Aud 05)

É interessante notar que, apesar da CGE-MG ter internalizado normativos da CGU, como o MOT (Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental – CGU), que consta como parte integrante do APÊNDICE 1 (legislação aplicável) da Instrução Normativa nº 01, de 12/03/2021 (revogada), a CGE-MG não incorporou a divisão de tarefas adotada pela CGU.

No modelo institucional adotado pela Controladoria-Geral da União (CGU), as Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI), que são as unidades de controle interno de cada Ministério, não têm a atribuição de realizar auditorias:

13. Os Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios integram a segunda linha de defesa e podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações. (BRASIL, 2017, p. 7)

Assim, conforme esse modelo, as assessorias ministeriais não atuam como terceira linha do modelo do IIA, o que pode diminuir os conflitos e aumentar a confiança entre a gestão e o controle interno, uma vez que as assessorias de controle interno são vistas mais como unidades de suporte do que de fiscalização. Dessa forma, essas

assessorias podem proporcionar um suporte contínuo e especializado aos gestores, visto que não sofrem pressão para realizar auditorias/fiscalizações e podem dedicar seu tempo a melhoria dos processos organizacionais e ao aprimoramento dos controles internos.

4. A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Federal é exercida pelo conjunto de Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

- a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
- b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;
- c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e
- d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde. (BRASIL, 2017, p. 6)

Na CGE-MG, as controladorias setoriais e seccionais, que seriam o equivalente as AECI na CGU, têm a atribuição de realizarem trabalhos de fiscalização nos órgãos que atuam, colocando essas unidades em uma posição ambígua, na qual elas devem dar apoio ao gestor e ao mesmo tempo fiscalizar seus atos e sancioná-lo, quando necessário.

Outrossim, a incorporação de normativos e de práticas da CGU pode ser entendida como uma forma de isomorfismo, no qual a CGE-MG espelha a estrutura e os processos da CGU de forma parcial, incompleta, como forma de legitimação. No entanto, sem que as controladorias setoriais sejam estruturas voltadas unicamente para a assessoria ao gestor, sem viés punitivo, o modelo fica inviável.

Ao mesmo tempo, o modelo das três linhas do IIA pode ser entendido como um mito institucional no campo do controle, uma vez que, pelo menos nas secretarias estudadas, não há estrutura ou expertise para que o gestor possa exercer o papel de primeira e segunda linha.

A atuação dos gestores também foi relatada como centrada no cumprimento de metas e no atendimento dos prazos, visando a realização de entregas; uma vez que o foco do trabalho dos gestores consiste em fazer com que as atividades finalísticas dos órgãos sejam realizadas e que o cidadão seja atendido. Assim, houve relatos como “esse pessoal tem tanta coisa para fazer, que as vezes o olhar do controle é relegado” (Aud 05). Esses relatos apontam para a dificuldade de os gestores concentrarem esforços no sentido do aprimoramento dos controles, ao mesmo tempo que procuram atender a demandas externas e buscam atingir as metas estabelecidas: “esse dinamismo, essa pressão, impede que seja desenvolvido, então acho que tem muita coisa a ser melhorada com relação ao controle” (Aud 05)

Em relação a padronização das ações, os relatos apontam no sentido de que embora a padronização muitas vezes seja carregada por um excesso de formalismo, ela tem sido positiva, dando previsibilidade: “com essas padronizações, embora as vezes haja um excesso de formalismo, ela deu ferramentas para a gente trabalhar mais rápido e trabalhar melhor” (Aud 07). Dessa forma, com definição prévia de etapas claramente definidas e consistentes, o trabalho pode se tornar mais fluido, o que pode minimizar a ocorrência de erros, uma vez que podem ser padronizadas boas práticas no processo.

Quando questionados sobre o que poderia ser diferente em relação a atuação do controle interno, surgiram relatos que falam da mudança de foco das ações da Controladoria por causa das necessidades dos órgãos: “antes tinha um perfil muito de *compliance*, de conformidade, a Secretaria realmente queria esse auxílio da Controladoria, nesse sentido de compras. Mas parece que foi amadurecendo e agora ela nos pede para avaliar a política, o programa [...] agora a gente verifica uma questão mais macro do que coisas pontuais, por exemplo, contratos”. (Aud 01). Assim, percebe-se que a mudança de postura da CGE-MG foi impulsionada pela necessidade dos órgãos de receberem orientações em relação ao assunto.

#### **4.3. Papel dos Auditores**

O Auditor realiza várias funções dentro da organização que vai desde a avaliação dos riscos de um determinado processo de trabalho até a emissão de recomendações para a gestão.



Na CGE-MG, o planejamento das ações de auditoria ocorre anualmente por meio do Plano de Atividades de Controle Interno (PACI), que contém todos os trabalhos que serão realizados pela Controladoria Setorial/Seccional do órgão. Esse planejamento é feito conforme a capacidade operacional de cada unidade que é calculada por homem-hora, conforme estabelecido no art. 6º, da Instrução Normativa nº 1, de 24 de outubro de 2023:

Art. 6º - A capacidade de trabalho da Controladoria Setorial ou Seccional será estabelecida a partir da disponibilidade de homem/hora – h/h.

§ 1º - O cálculo do total da disponibilidade de homem/hora corresponde à quantidade de agentes públicos dedicados à atividade de controle interno, à carga horária diária de trabalho e ao número de dias úteis no ano.

§ 2º - Para fins de planejamento, serão considerados 20 dias úteis por mês e a jornada diária de trabalho de cada servidor.

§ 3º - Será apropriada de maneira distinta a disponibilidade de homem/hora dos agentes públicos dedicados às atividades de Auditoria, Correição e Transparência, Integridade e Controle Social.

Assim, se calcula quantas horas cada funcionário da unidade estará disponível no ano subsequente e realiza-se uma estimativa de quantas horas de trabalho estarão disponíveis na unidade. Para cada atividade estima-se uma quantidade específica de horas no PACI. No entanto, conforme os relatos nas entrevistas, essa padronização não dá conta da fluidez do trabalho nas Controladorias nos órgãos, pois o contato com os gestores é diário e muitas vezes informal.

Na elaboração do PACI, primeiro são reservadas horas para a execução de atividades mandatórias por lei como: a elaboração de relatório de gestão e a análise das tomadas de contas especiais. Depois são separadas horas para as atividades em andamento, como o monitoramento de recomendações, bem como para a realização de atividades demandadas pelo nível central da CGE-MG. Também são reservadas horas para a apuração de denúncias e para as atividades que a Controladoria do órgão acredita ser de alto risco para a gestão. Por fim, são inseridos os trabalhos que o gestor julga importante.

Durante as entrevistas os auditores discorrerem sobre o seu papel institucional e relataram que um dos papéis do auditor na instituição é agregar valor para a gestão por meio do aprimoramento dos processos de trabalho e das políticas públicas que são executadas pelas secretarias.

Conforme já relatado acima, no passado a controladoria exercia suas funções enfatizando a fiscalização a fim de verificar a conformidade dos processos e por vezes repreender e punir os servidores e os gestores:

Teve um período que teve muita penalização dos gestores ou criminalização dos gestores; todo gestor era mal caráter [...] Aí as pessoas ficaram com medo de se comprometer [...] Para se resguardarem foram se distanciando dos processos [...] Não se envolviam tanto nas decisões, no auxílio ao gestor. (Ges 09)

O foco hoje que a gente tem tentado adotar lá na Controladoria é justamente não um foco fiscalizatório ou repressivo-punitivo, mas com foco em agregar valor e melhorar as operações da Secretaria. (Aud 05)

A minha principal função é agregar valor aos processos e políticas que são executados pela Secretaria. (Aud 01)

Por outro lado, a controladoria passou a não centralizar sua atuação em fiscalizar e punir; ela deslocou sua atuação para os riscos aos quais a organização está exposta. Essa mudança de postura pode estar relacionada com a necessidade de adequação do órgão ao ambiente no qual está inserido, como também na busca da melhora da imagem institucional.

Assim, a identificação dos riscos e o seu tratamento passou a ser o centro das atenções.

A CGE começou a implementar o programa de gestão riscos. Então, a gente teve uma aproximação muito grande com a CGE no sentido de pensar, para a secretaria como um todo, os processos, os projetos, os riscos associados a cada um desses projetos e ter uma rotina de revisão, de mitigação. Isso deu uma tranquilidade. (Ges 08)

A avaliação de riscos é uma coisa que a gente sempre faz, mesmo quando não é trabalho de auditoria baseada em riscos propriamente. (Aud 07)

Hoje o nosso trabalho agrega mais valor à gestão no sentido deles entenderem que somos parceiros e não aquela auditoria tradicional de apontar irregularidades. Não que isso não ocorra, mas o foco hoje não é esse, é contribuir com a gestão. (Aud 06)

No entanto, essa mudança é marcada pelo isomorfismo. No website da CGE-MG há uma aba dedicada a explicar o que é gestão de riscos e como fazê-la. No entanto, grande parte do material utilizado como modelo é oriundo do Tribunal de Contas da União e não da CGE-MG:

Figura 6 – Auditoria Interna e Gestão de Riscos



O papel da Auditoria Interna na Implementação da Gestão de Riscos

Fonte: <<https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/auditoria-interna-e-gestao-de-riscos>>. Acesso em: 04 jan. 2025.

Figura 7 – Referências Bibliográficas em Gestão de Riscos

**Referência Bibliográfica:**

TCU. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos. 2017

IIA. Instituto de Auditores Internos. Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna na Governança Corporativa. Ano: 2018. Disponível em: <https://iia.org.br/korbillod/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000006-14062018163019.pdf>. Acesso: janeiro, 2023.

**Quer saber mais?**

Superintendência Central de Auditoria em Gestão de Riscos e Programas

Armando Noé Carvalho de Moura Júnior

Telefone: (31) 3915-8885

Endereço Eletrônico: [armando.moura@cge.mg.gov.br](mailto:armando.moura@cge.mg.gov.br)

**Acesse:**

- Manual de Gestão de Riscos do TCU
- Roteiro de Auditoria em Gestão de Riscos do TCU
- Matriz de Planejamento de Auditoria para avaliação da maturidade da gestão de riscos do TCU
- Guia Metodológico de Gestão de Riscos de Processos
- Guia Metodológico de Gestão de Riscos Estratégicos
- Modelo de Termo de Compromisso para Prestação de Serviços de Consultoria da CGE-MG
- Modelo de planilha de Gerenciamento de Riscos da CGE-MG

**Videos do TCU:**



O que é risco?



O que é gestão de risco?



7 Princípios básicos para uma Política de Gestão de Riscos



Objetos de Processos de Gestão de Riscos

Fonte: <<https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/auditoria-interna-e-gestao-de-riscos>>. Acesso em: 04 jan. 2025.

Um outro aspecto ressaltado pelos auditores foi a mudança de foco nos trabalhos das controladorias, que passaram de um enfoque mais voltado para a apuração de denúncias para um foco maior nos trabalhos de auditoria.

Também foi relatado que, quando a Controladoria foi criada, não havia um controle efetivo das atividades e que atualmente o foco é o desenvolvimento de uma cultura de gerenciamento de riscos: “quando entrei no Estado em 2007, a gente via que não havia controle nenhum” (Aud 03) e “a percepção era que o controle era muito precário” (Aud 03).

O controle é essencial para a gestão, pois se não houver acompanhamento dos processos, eles podem não atingir os objetivos para os quais foram implementados.

Ele possibilita que os processos sejam avaliados segundo os padrões estabelecidos e a mensuração dos resultados obtidos; dessa forma, os ajustes podem ser realizados e as operações podem ser aprimoradas.

Ademais, é possível identificar áreas ou processos críticos que são fundamentais para que a instituição consiga atingir seus objetivos. Nesse sentido, a auditoria interna pode funcionar como um sistema de feedback sobre os controles implantados pelo gestor.

Se não há um certo controle, uma certa supervisão no controle, você vê que as coisas correm soltas e muitas vezes a gestão vem pedir auxílio para a gente. (Aud 03)

Quando um gestor encontra um processo que está mal desenhado, ele acaba criando o próprio fluxo, o próprio processo, e isso é muito arriscado. (Ges 08)

No entanto, conforme os relatos dos auditores, a gestão de riscos não é praticada de forma consistente pela gestão e ainda não faz parte da cultura organizacional do Estado. Ela ainda se encontra em um estágio inicial, o que torna o trabalho de avaliação da gestão de riscos e dos controles da organização mais difícil: “o gerenciamento de riscos que não era algo praticado de forma formalizada nos órgãos e entidades do Executivo” (Aud 06); “a cultura de gestão de riscos não é plenamente desenvolvida, ela está engatinhando na Secretaria” (Aud 05); e, “acho que a gente faz pouco controle, que é uma questão que a gente está tentando mudar com a implantação da gestão de riscos em alguns processos da secretaria”. (Ges 10)

Quanto à questão da padronização dos processos de trabalho da CGE-MG, ela é percebida de forma positiva pelos auditores, uma vez que pode facilitar a execução e a revisão dos trabalhos de auditoria. Ademais, contribui para a eliminação de variações desnecessárias nos processos e produtos, o que torna a realização das tarefas mais rápida e consistente, podendo gerar economia de recursos.

A padronização também contribui para que haja critérios de qualidade uniformes e que esses sejam atingidos. Por fim, ela pode tornar mais fácil o treinamento dos novos auditores, pois permite que eles se adaptem rapidamente aos padrões estabelecidos, dependendo menos da habilidade e experiência individual: “a padronização [...] deixa

o trabalho mais fácil de ser executado e mais fácil de ser revisado” (Aud 05); “a padronização é muito boa [...] porque antes cada um escrevia de um jeito [...] hoje está muito claro como tem que ser feito” (Aud 05).

Igualmente, os gestores consideram a padronização dos processos importante para dar segurança, fluidez e credibilidade aos atos administrativos.

É uma sensação de insegurança grande, a gente toca porque não pode parar. É ruim porque fica muito vai e volta do processo. O processo demora mais para andar, algumas áreas não têm segurança de como fazer. (Ges 09)

No entanto, a formalização pode trazer rigidez nos processos que não responde a necessidade de flexibilidade no trabalho do dia a dia. Em um ambiente no qual as condições mudam rapidamente, é necessário flexibilidade e a rigidez das normas pode se tornar um problema.

A norma da CGE traz todo um rito para os trabalhos de consultoria [...] tem toda uma normativa que tem que seguir. Mas aqui os trabalhos são muito dinâmicos e chega uma solicitação da área que é típica de consultoria; e, como a situação é dinâmica e nem sempre existe tempo necessário para seguir todo esse rito. Eu dou início ao trabalho de consultoria, no final, emito uma nota de consultoria e a consultoria está feita, mesmo sem seguir toda aquela normativa que a CGE preconiza que seja feita antes da realização do trabalho. (Aud 05)

Além disso, a formalidade pode não ser adequada e servir somente para legitimar uma ação. Um exemplo foi referente à apresentação de propostas comerciais em um processo de compra: “às vezes, a formalidade é uma formalidade não adequada, porque todo mundo sabe que, quando a empresa apresenta uma proposta, ela apresenta a proposta com um preço super alto, ela não é base para você fazer uma contração”. (Ges 09)

Por causa da padronização e da importação de procedimentos de outros órgãos como o TCU e a CGU, os processos podem não estar totalmente adaptados as necessidades dos órgãos e das controladorias setoriais.

O sistema E-aud, por exemplo, pede que exista a separação de papéis durante a execução de um trabalho. Os trabalhos devem ter as figuras do: supervisor, coordenador e executor, sendo que o supervisor deve fazer a revisão do trabalho e garantir que todas as etapas tenham sido feitas, de acordo com as normas. No entanto, as equipes das controladorias setoriais são pequenas e muitas vezes um trabalho completo é executado por uma única pessoa.

Ali você tem o papel do supervisor [...] Só que esses papéis se misturam, quem lança tudo no E-aud é quem está executando e é quem está supervisionando também. Essa separação, a gente não tem possibilidade de fazê-la. (Aud 04)

Um outro ponto a ser destacado é que foi relatado que, muitas vezes, o que é registrado no sistema não retrata com precisão o que está sendo executado, e isso pode estar ocorrendo por desconhecimento das práticas, por limitações operacionais ou culturais dentro das organizações etc. De qualquer forma, ocorre um *decoupling* entre a adoção de um sistema amplamente conhecido no meio, que confere legitimidade à instituição, e, ao mesmo tempo, o seu uso inadequado ou incompleto. Isso significa que existe uma discrepância entre os procedimentos formalmente estabelecidos e a realidade fática das atividades realizadas.

A quantidade de processos, de etapas que tem que seguir, a gente acaba simplificando, a gente registra, mas na prática, não reflete tanto o que a gente está executando [...] na prática, a gente não está seguindo todas as etapas daquele módulo, exatamente por essa estrutura, essa equipe mais enxuta. (Aud 04)

A adoção de procedimentos dentro de uma organização, muitas vezes, ocorre de maneira ritualística, sem que necessariamente essas mudanças sejam implementadas de fato, refletindo uma dinâmica complexa entre pressões externas e a resposta organizacional. Com isso, surge um desacoplamento entre a política organizacional e a implementação efetiva de procedimentos; por isso, essas organizações buscam evitar avaliações e inspeções de organizações de controle internas e externas, pois poderiam ser expostas (Meyer e Rowan, 1977). Essa estratégia visa a manutenção da legitimidade e estabilidade organizacional, evitando avaliações negativas tanto externa quanto internamente.

O *decoupling*, por sua vez, se traduz em ações e estruturas que atuam apenas com vista à legitimação externa, gerando um descolamento entre o que a legislação prevê e o que de fato é executado [...]. (Lopes, Valadares, Azevedo & Brunozi Júnior, 2020. P. 92).

Por conseguinte, nesse caso, o órgão de controle interno pode desempenhar um papel ativo nesse processo por meio de avaliações e inspeções cerimoniais, nas quais existe uma abordagem formal e ritualística, muitas vezes focada em aspectos superficiais ou simbólicos, sem uma análise mais profunda e substancial. Assim, a simples adoção de um sistema informatizado por parte da organização, por exemplo, pode ser considerada suficiente, não levando em consideração sua real implementação.

Outro aspecto relevante a ser considerado é que só são computados como trabalhos de auditoria os relatórios e as notas de auditoria. Dessa forma, se o auditor frequentar muitas reuniões para orientar o gestor ou analisar documentos a pedido deste, essas horas de trabalho não são computadas, pois nesse caso não será emitido um relatório ou nota de auditoria.

Conforme descrito acima, percebe-se que há muitas práticas de outras instituições que operam no campo do controle que foram internalizadas pela CGE-MG. As organizações que operam em um mesmo ambiente institucional podem adotar práticas, estruturas e comportamentos similares.

Por isso, o conceito de campo organizacional é fundamental para entender como as organizações se comportam e respondem a mudanças no meio ambiente institucional. Ele ajuda na compreensão do porquê certas práticas se tornam predominantes em um determinado setor.

Segundo DiMaggio e Powell (1983), uma vez que solidamente consolidado um campo organizacional, há uma forte pressão em direção à homogeneização. Como pode ser percebido nos relatos dos auditores: “a gente bebeu muito da fonte da CGU” (Aud 02); “acho que o pessoal da união está à frente da gente” (Aud 02); “essa profissionalização veio com essa questão de fazer um benchmarking talvez com outros órgãos que são referenciais de auditoria (Aud 03). Dessa forma, é perceptível na fala dos auditores a influência que outras instituições exercem sobre as práticas adotadas pela CGE-MG.



Também surge nas falas dos gestores, a questão da homogeneização, conforme disposto acima: “eu vejo se moldando muito no TCE [...] até nesse novo momento do TCE, que está a auditoria também, essas auditorias de efetividade dos processos (Ges 09), e também:

As recomendações são muito parecidas, mas o tribunal (TCE-MG), acho que ele está mais deslocado da realidade, porque não está aqui dentro vendo. A controladoria ainda está aqui e sabe o que é mais factível ou não. (Ges 13)

Dessa forma, conforme os relatos dos gestores há uma convergência na forma como as auditorias são realizadas e nas recomendações dos órgãos que compõem o campo do controle, o que faz com que suas recomendações se assemelhem.

#### **4.4. Percepção sobre o Controle Interno**

A percepção acerca do controle interno é um ponto significativo, pois segundo os relatos, as ações de controle interno influenciam diretamente no funcionamento da organização: “uma recomendação, se ela é implementada, impacta diretamente nesse conduzir” (Aud 01). A implementação das recomendações pode melhorar a conformidade, a transparência ou a gestão de riscos da organização, por exemplo.

Nesse sentido, nos relatos percebe-se a importância atribuída a gerenciamento de riscos e a avaliação dos controles existentes como atividades fundamentais para a prevenção de problemas na organização: “as nossas atividades são mais direcionadas para gerenciamento de riscos, governança, controles internos. Essas práticas interferem diretamente na gestão” (Aud 01).

Dessa forma, atividade de controle pode influenciar na forma como a instituição funciona, uma vez que pode auxiliá-la a alcançar suas metas, bem como evitar a ocorrência de falhas nos processos: “reduzindo os riscos de não atingir os objetivos e de ocorrer alguma impropriedade nesses processos” (Aud 04). Contudo, a implementação de ações de controle deve ser cuidadosa, pois essas podem ser percebidas internamente como uma atividade a mais, sem que os agentes percebam qualquer benefício oriundo dessa atividade. Assim, é importante que a inclusão de práticas aceitas e consideradas legítimas leve a uma melhora na eficácia dos processos.

A pessoa sempre acha que isso é um trabalho a mais que ela vai ter. Mas, à medida que roda, eu acho que traz só benefícios. É meio clichê, mas é conseguir antever o risco e o risco não se concretizar (Ges 10)

Ademais, com um controle apropriado evita-se o uso excessivo de medidas corretivas, uma vez que o problema não chega a se materializar: “a atuação preventiva e detectiva, sendo bem elaborada, planejada e executada, impede um excesso de ações corretivas” (Aud 06).

Entretanto, a antecipação da ocorrência de problemas ainda é percebida ainda como algo incipiente nas organizações, refletindo um estágio inicial de desenvolvimento gerencial: “os órgãos ainda estão atuando muito na correção de falhas” (Aud 04). Essa maneira de agir pode levar a uma maior exposição a riscos não mapeados e tratados, a controles ineficazes e a uma governança débil, que torna a instituição mais suscetível a mudanças e choques externos. “Tem alguns fluxos que estão tentando fazer esse controle de riscos. Mas acho que é incipiente ainda” (Ges 09) e “a secretaria hoje é muito carente de processos bem definidos, de fluxos bem definidos (Ges 12).

Por outro lado, quando essas práticas já estão bem estabelecidas, há uma percepção de que o trabalho de assessoramento se torna mais simples de ser realizado, “quanto mais robusto o controle das unidades, melhor e mais fácil, a gente consegue contribuir nesse assessoramento” (Aud 06).

Ainda de acordo com a percepção dos auditores quanto ao controle interno, eles afirmam que é necessária uma interação próxima com os gestores, como já discutido acima: “quanto mais próximo da gestão, dentro dos limites da auditoria, mais positivo vai ser esse trabalho” (Aud 03).

Dessa forma, “se o auditor fizer um trabalho mais superficial e não for a fundo, não se aproximar da gestão para saber como é a situação do objeto auditado, não vai ser frutífero, não vai trazer um resultado positivo” (Aud 03). Por isso, é imprescindível conhecer bem a realidade da instituição para que o trabalho produzido esteja adequado, seja bem recebido e produza resultados positivos.

Com relação a formalidade e a padronização das ações, os auditores fizeram comentários com duas vertentes distintas. Por um lado, falaram que o excesso de formalismo e a padronização pode comprometer a agilidade e a eficiência dos

processos: “a administração pública é muito engessada com os seus normativos, muitas vezes a tempestividade ou a celeridade que algumas ações deveriam obter durante o processo, às vezes, ela é impedida devido a esse excesso de formalidade” (Aud 06). Dessa forma, a tempestividade e a celeridade podem ser comprometidas, levando a morosidade devido ao excesso de formalidade burocrática.

Apesar dessas disfunções que podem ser causadas pela rigidez formalista, os gestores acham que ela é necessária para dar uniformidade e segurança no processo: “acho que a rigidez do controle pode gerar um pouco mais de lentidão, porque é mais uma etapa que vou ter que passar por ela. E não tenho ainda de forma ágil, mas não acho que impeça o processo, que bloqueie o processo, que atrapalhe”. (Ges 10)

Por outro lado, se essa formalidade e padronização forem adequadas, elas podem fornecer ferramentas que tornem a realização das atividades mais ágil, fácil e previsível. O formalismo e a padronização dos processos, por si só, não são vistos como um fator negativo, mas dependem da abordagem utilizada na instituição: “com essas padronizações, embora às vezes haja um excesso de formalismo, ela deu ferramentas para a gente trabalhar mais rápido e trabalhar melhor”. (Aud 07)

Esse é um grande dilema: a questão da formalidade versus o resultado prático. Acho que é um caso que tem que ser analisado em cada situação. Qual vai ser o impacto de não realizar, porque vai estar com uma falha formal. Essa falha formal está acontecendo por uma questão de competência, de falta de proatividade da gestão ou ela é estrutural? (Ges 09)

De qualquer forma, percebe-se no discurso dos auditores que o formalismo poderia ser menor, o que contribuiria para o aumento da flexibilidade e adaptabilidade das ações: “é uma formalidade que, por vezes, compromete até mesmo o andar das execuções dentro da Controladoria Setorial” (Aud 01). Embora a aderência a regras e procedimentos seja fundamental para garantir a conformidade e a consistência dos processos, o apego excessivo e inflexível a formas rígidas pode não ser adequado em situações nas quais a adaptação e a rapidez sejam importantes. Além disso, o apego a regras pode desmotivar as equipes a criarem soluções mais adequadas a cada contexto.

A verificação da conformidade dos processos com os regulamentos é central no trabalho do auditor. Contudo, foi observado nas entrevistas com os auditores que existe um equívoco de percepção dos gestores quanto à centralidade dessa conformidade. Pois, os gestores eventualmente veem a conformidade à norma como uma forma de evitar problemas e não como um modo de alcançar seus objetivos: “as práticas de controle interno são muito voltadas para conformidade. Se existe uma norma que fala que tem que ser feito dessa forma ou tem que funcionar assim, eles procuram atender” (Aud 05). Assim, os regramentos não são percebidos como guias para a adoção de boas práticas de gestão, mas como exigências burocráticas a serem cumpridas.

Por outro lado, o controle pode ser mal interpretado e usado como uma forma de exercer pressão sobre as equipes por parte do gestor.

Nós já passamos na secretaria, em momentos de gestão, que tinham gestores que eram mais... tinham um perfil mais persecutório. Então, isso implantou nas equipes um receio maior, porque tudo que era processo, tomada de decisão, coisas que eram feitas, o gestor usava isso como: “ah, vou mandar isso para a auditoria!”. Era com se fosse uma ameaça. (Ges 11)

Qualificar esse processo é importante para não abrir PAD (Processo Administrativo Disciplinar) ou procedimentos de forma desnecessária, que vão ficar meses e anos até serem julgados e avaliados. Coisas que não têm indícios e materialidade suficientes. Quando falei em comportamento persecutório, se entra um gestor que tem esse comportamento e começa a mandar tudo para abertura. Isso vira um trabalho interno na controladoria que não vai dar um resultado positivo para o gestor em si. Ele é mais de amedrontador de equipe. (Ges 11)

Dessa forma, as exigências legais são cumpridas estritamente para dar conformidade aos processos, pois “ninguém quer ter o nome envolvido em um processo judicial ou coisa do tipo” (Aud 05). Esse comportamento reativo ao receio de sofrer punições ou algum tipo de constrangimento por parte do órgão de controle pode limitar o fortalecimento das capacidades institucionais a longo prazo. Uma vez que a conformidade não é percebida como a implementação de procedimentos que foram previamente avaliados como apropriados.

Outro ponto ressaltado pelos gestores e também pelos auditores foi a atuação pretérita da CGE-MG muito orientada para aspectos fiscalizatórios e punitivos como a detecção de ilícitos e a apuração de denúncias:

Antes de 2019, era muito focada na detecção de ilícitos, tanto que só era feito apuração de denúncias. Então, hoje, a gente tenta dar um enfoque para a prevenção e para a melhoria dos processos. Só que, essa questão de detecção de ilícitos é muito latente, porque somos um dos órgãos que mais recebe denúncias no Estado (Aud 01).

Nas entrevistas, percebe-se um movimento de reposicionamento do órgão visando uma atuação mais preventiva e próxima ao gestor, mais alinhada aos objetivos da instituição: “a gente sempre começa um trabalho tentando ter uma ação preventiva, no sentido de evitar que alguns riscos ocorram. Então, a gente tenta fazer isso mostrando para a unidade que existem riscos” (Aud 05). Embora a questão do recebimento de denúncias exerça pressão para que sempre ocorram ações de cunho fiscalizatório-punitivo.

A cultura do controle, acho que está mudando. Porque as pessoas pensavam o controle muito mais como apuração de irregularidades, para responsabilização, para punição. E acho que essa visão das ferramentas de controle, nem só da unidade de controle em si, administrativo. Mas do processo de controle com um processo de detecção de pontos de melhoria do processo e de prevenção de riscos e de eventos. (Ges 10)

Uma abordagem preventiva pode melhorar a eficiência dos processos ao mesmo tempo que prioriza a redução de danos, além de facilitar o fortalecimento da confiança entre as partes: “a gente nunca começa um trabalho tentando encontrar coisa errada” (Aud 05)

Quanto ao foco das ações de controle, os auditores mencionaram que as ações têm se concentrado na prevenção. No passado, o foco era na descoberta de ilícitos e na punição dos responsáveis: “a gente está mais debruçado na prevenção, que eu acho que é o que dá mais resultados” (Aud 07); “a controladoria foi vista, por muito tempo, como altamente punitiva. E isso é altamente negativo” (Aud 03)

Com relação à capacidade do controle interno fomentar um ambiente mais íntegro, os gestores relatam que o controle é fundamental para a criação desse ambiente.

Acho que, se não fosse o controle interno, o ambiente seria zero íntegro. Infelizmente as pessoas respondem a incentivos. Se você não tem um incentivo, uma instituição forte que exige o cumprimento da legalidade, acho que as pessoas se preocupariam com outras coisas. Ia ser uma fazeção desenfreada sem pensar, sem cuidado com o processo. (Ges 08)

#### **4.5. Implementação das Recomendações**

No processo de trabalho das controladorias setoriais estudadas, após a análise de um processo de trabalho, os resultados são consolidados e é elaborado um relatório ou nota de auditoria com as constatações e as recomendações para o órgão. Essas recomendações visam corrigir alguma inconformidade, tratar riscos identificados ou aprimorar processos.

Tanto as constatações como as recomendações são discutidas com a gestão; nessa etapa o gestor pode apresentar informações que modifiquem o entendimento do auditor. Nesse momento é importante que haja o alinhamento das expectativas entre partes envolvidas. Só então, abre-se um período para que o gestor elabore o plano de ação com as medidas que serão adotadas para sanar os problemas apontados, o qual deve conter ações factíveis e que façam sentido para o gestor.

O plano de ação contém as ações para corrigir os problemas, com a indicação do responsável e do prazo para a sua implementação. Segundo os auditores, não é necessária a adoção *stricto sensu* de tudo o que foi proposto. Com efeito, o importante é que a disfunção seja sanada: “frisamos que a recomendação não precisa ser atendida na íntegra, mas eles têm que sanar aquela irregularidade, aquele risco que foi detectado por nós” (Aud 01). Por vezes, as recomendações não são implementadas, mas a gestão explica o motivo: “tem recomendações que acatam, tem recomendações que negociam e tem recomendações que não acatam, mas com justificativa” (Aud 05). Posteriormente, são pactuados os prazos para a implementação das ações e inicia-se a fase de monitoramento.

Para os gestores falta o estabelecimento de um fluxo de acompanhamento das recomendações pelo próprio órgão.

Fica muito a cargo do perfil do gestor. Se o gestor daquele momento

vê e fala: achei interessante essa recomendação, faz sentido ou não faz sentido, ele implementa ou não. Não acho que isto está sistematizado de uma forma que monitoro se ele está implementando e até cobro. [...] fica muito a cargo do perfil do gestor, se ele concorda ou não; ou se vai dar muito trabalho ou não, aquela recomendação. (Ges 10)

Acho as recomendações interessantíssimas. Mas a recomendação não vai para um fluxo próprio de acompanhamento. Isso, eu acho um problema. Deveria-se ter, quando há uma recomendação, um acompanhamento mais próximo, inclusive do gabinete, para acompanhar se aquilo está sendo cumprido ou não. Acho que isso ainda fica um pouco solto. (Ges 08)

Para os auditores, os gestores têm dificuldade em implementar as recomendações, porque são muito exigidos e devem realizar várias tarefas simultaneamente. Assim, por vezes, priorizam outras atividades que não a implementação de recomendações. “O que eu vejo aqui na secretaria é que todos os setores são muito assoberbados [...] e como as recomendações são questões mais estruturantes, eles demoram um pouco para nos responder” (Aud 01). No entanto, percebem um esforço da gestão no sentido de implementar as recomendações, “de maneira geral, a gente tem uma boa adesão” (Aud 04). Essa visão se coaduna com a dos gestores:

Se não houver um ator externo acompanhando, a pessoa se perde na fazeção de outras coisas. Você vai priorizando outras coisas; para fazer entrar na prioridade do gestor, existem incentivos, e o incentivo precisa ser o *enforcement* mesmo do gabinete ou da própria controladoria. (Ges 08)

O que a gente precisa mesmo é colocar essa atividade entre as prioritárias e organizar isso; para virar uma prioridade entre as prioridades, para não ficar esquecido. (Ges 11)

Também foi relatado que, muitas vezes, os gestores buscam a Controladoria Setorial para saber como poderiam atender a uma determinada recomendação após a emissão de uma nota ou relatório: “logo após a emissão do documento, sou procurada para

esclarecer dúvidas sobre aquelas recomendações, como colocá-las em prática. Então, existe um interesse de fato em atender aquelas recomendações” (Aud 04). Outras vezes, a equipe fica com medo de sofrer alguma sanção se não cumprir integralmente as recomendações:

Em alguns casos, o gestor, o servidor fica tão preocupado que ele fica tentando colocar coisas que não vai dar conta de fazer. [...] Ele quer colocar aquilo que é a melhor forma de resolver, mas não tem capacidade, de estrutura, de competência, para fazer aquilo. (Ges 09)

No entanto, os auditores entendem que existe a necessidade de se fazer as adaptações para que as intervenções sugeridas sejam implementadas, pois os recursos disponíveis são limitados: “eles criam mecanismos para atender dentro do que eles conseguem e do que eles podem, mas eles tentam atender” (Aud 07). Em um contexto de recursos limitados, torna-se indispensável planejar bem e priorizar o desenvolvimento de ações mais relevantes que se adequem à capacidade operacional da organização, ao mesmo tempo em que não se eleva significativamente o custo do controle.

Uma prática de controle interno bem implementada e planejada é você ter investimento naquilo de maior risco. Porque a gente tem uma capacidade de RH pequena no Estado, pouca capacidade de avaliação. Então, a gente tem que calcular não só o custo da perda do processo, mas quanto vou gastar para fazer aquele processo de controle [...] O controle não pode ser mais caro que o processo! (Ges 09)

Por outro lado, também surgiu a percepção, por parte dos gestores, de que muitas vezes as recomendações podem estar descoladas da capacidade dos órgãos em implementá-las, o que torna mais difícil o trabalho dos gestores: “a recomendação parece que é um produto final [...] E aí acabou, entregou a recomendação, fechou. Mas não é bem assim.” (Ges 08)

Sinto um deslocamento grande entre o que está recomendado. É lógico que não é tudo, muitas das coisas são até ações simples de se tomar pelo gestor[...] mas há algumas muito descoladas da realidade de quem está na execução e que não consegue implementar ainda que queira. (Ges 13)



Conforme citado acima, muitas vezes as recomendações podem ser percebidas como produtos finais que encerram um processo, quando na verdade são possibilidades apontadas para tratar os problemas identificados. Essa visão equivocada pode levar o órgão de controle interno a minimizar a importância do assessoramento para implementação das recomendações, assim como seu monitoramento. Ademais, tratá-las como produtos finais pode gerar um desalinhamento entre o que é recomendado e a realidade operacional do órgão, o que pode culminar em recomendações inexecutáveis, que podem gerar frustração e resistência por parte dos gestores.

#### **4.6. Alteração em Normativos ou em Processos de Trabalho**

O trabalho desenvolvido pelo controle interno pode resultar em recomendações que visem a atualização de procedimentos, levando à revisão de fluxos de trabalho e normas. Nas entrevistas, verificou-se a mudança em normativos voltados a melhoria da gestão, bem como mudanças nos processos de trabalho dos órgãos.

Na SEE, por exemplo, houve alteração no Projeto Mãos Dadas, o qual tem por objetivo transferir a gestão dos anos iniciais do ensino fundamental da rede estadual para os municípios. Conforme as regras do Projeto, dispostas na Resolução SEE nº 4.584/2021, um município pode assumir a gestão de uma escola estadual que tenha como público-alvo os anos iniciais do ensino fundamental, mediante a assinatura de um termo de adesão ao Projeto Mãos Dadas.

A Auditoria Setorial da SEE avaliou o programa e emitiu a nota de auditoria (Consultoria) nº 1420765, de 20/03/2023, na qual foram verificados os potenciais riscos e pontos críticos no processo, possíveis impactos, além de propor recomendações para promover o aprimoramento da política pública. (Controladoria-Geral, 2020). Assim, dentre outros, foram identificados dois riscos ao andamento do programa:

- 1) Limitação da divulgação: observou-se que a quantidade de informação disponível para acesso público sobre o Projeto é reduzida, o que representa um desafio significativo em termos de divulgação. Isso pode resultar em falta de conhecimento por parte da população

mineira sobre o Projeto Mãos Dadas.

[...]

3) Insegurança dos servidores efetivos e contratados: os servidores, tanto efetivos quanto contratados das escolas estaduais envolvidas no Projeto podem ter preocupações relacionadas à sua vida funcional e à vigência de seus contratos. É importante esclarecer aos servidores efetivos que, ao aderirem ao Mãos Dadas, seus direitos e benefícios serão preservados, incluindo o IPSEMG e aposentadoria. Com relação aos servidores contratados é importante contextualizar como ficará a questão do contrato firmado com a SEE/MG. A clareza sobre a continuidade do contrato e os termos envolvidos é essencial para tranquilizar estes profissionais.

(Controladoria-Geral, 2020 p. 6)

Assim, foram propostas as seguintes recomendações como forma de mitigação:

1) criar site específico para o Projeto Mãos Dadas, seguindo o exemplo do que ocorre no Projeto Trilhas de Futuro. Esse sítio eletrônico deve conter informações detalhadas para ampliar a publicidade e transparência do Projeto, dentre outras que a área responsável julgar necessárias;

[...]

4) caso a recomendação do site específico para o Projeto Mãos Dadas seja implementada, recomenda-se criar seção dedicada à capacitação e informações para os municípios. Esta seção poderá conter informações provenientes da SEGOV, bem como quaisquer outras informações que a SEE/MG considere relevantes. O objetivo da iniciativa será aprimorar e otimizar a execução dos convênios do Projeto Mãos Dadas pelos municípios. (Controladoria-Geral, 2020, p. 14)

É importante ressaltar que essas recomendações são discutidas com a gestão antes de serem formalizadas para o órgão por meio do relatório ou nota de auditoria. Os gestores da área comumente são chamados a posicionarem-se em relação a adequação e exequibilidade dessas recomendações.

Por conseguinte, a SEE criou um site sobre o Projeto Mãos Dadas, o qual tem contribuído para a divulgação do Projeto e para dar mais transparência para as ações realizadas, além de servir como fonte de informação segura para os gestores municipais, servidores, alunos e para a comunidade em geral, incentivando a participação social e aumentando a transparência.

O site possui uma aba chamada “garantia aos servidores”, que fornece informações relevantes sobre a situação dos servidores estaduais após a adesão da escola ao Projeto. Esse era um ponto mal esclarecido, que gerava preocupação relacionada ao futuro da vida funcional desses servidores estaduais, lotados nas escolas em processo de adesão ao Programa.

Figura 8 - Projeto Mãos Dadas



Fonte: SEE. <https://www.educacao.mg.gov.br/projeto-maos-dadas/> Acesso em: 15/01/2025

Figura 9 – Guias do Projeto Mãos Dadas



Fonte: SEE. <https://www.educacao.mg.gov.br/projeto-maos-dadas/> Acesso em: 15/01/2025

Na SES, também foi verificado um outro caso exemplificativo da alteração de normativos e fluxos de trabalho, o qual ocorreu a partir da emissão de relatórios e notas de auditoria que apontavam problemas na gestão e fiscalização de contratos. O Relatório de Auditoria n.º 1320.1283.20, referente a um contrato de compra, traz achados que vão nesse sentido:

- 3.1 Fragilidades na asseguaração dos aspectos quantitativos e qualitativos das máscaras N95 recebidas [...]
  - 3.2 Ausência de designação de gestor e fiscal de contrato substitutos [...]
  - 3.3 Inobservância do princípio de segregação de funções [...]
  - 3.4 Não constam diretrizes sistematizadas para o gerenciamento de riscos na gestão e fiscalização da execução contratual [...]
- (CONTROLADORIA-GERAL, 2020, p. 20-23)

Os problemas suscitados acima, apareceram nas entrevistas com os auditores e gestores como recorrentes: “antigamente, muitos contratos eram firmados sem fiscal indicado. Sem fiscal, sem gestor (Ges 11). No caso em tela, tais achados, relacionados à gestão e fiscalização contrutual, deram origem as seguintes recomendações:

4 – Definir diretrizes, na fase preparatória, para a equipe de planejamento da contratação, que orientem a forma de medição para efeito de pagamento, a exemplo de indicadores de qualidade e desempenho que permitam verificar a conformidade das condições contratuais. Tais diretrizes também deverão ser observadas nos procedimentos de gestão e fiscalização contratual.

Recomendação relativa ao Achado nº 3.1

5 – Orientar, formalmente, as áreas responsáveis da SES para designarem servidores do quadro de pessoal do órgão como substitutos de gestor e fiscal do contrato, nos termos da Resolução SES 5.750/2017.

Recomendação relativa ao Achado nº 3.2

6 – Observar o princípio da segregação de funções no processo operacional de compras, indicando nos normativos internos os procedimentos para a designação formal dos atores que atuam no processo de contratação e na fiscalização contratual, considerando os requisitos legais relativos às funções e atividades tidas como incompatíveis (solicitação, autorização, aprovação, execução, controle e registro de operações, gestão e fiscalização contratual).

Recomendação relativa ao Achado nº 3.3

7 – Implementar processo formalizado para gerenciamento de riscos na execução contratual, por meio de ações que incluam, entre outras que julgar pertinentes: i) identificar os riscos que serão monitorados na etapa da gestão contratual, considerando, inclusive, lições apreendidas em contratações pretéritas do órgão ou entidade; ii) sistematizar critérios objetivos para a fiscalização contratual notadamente nas contratações emergenciais, iii) elaborar modelo de mapa de riscos para suporte ao gerenciamento, com parâmetros objetivos e, quando possível, mensuráveis; iv) estabelecer as medidas mitigadoras dos riscos identificados.

Recomendação relativa ao Achado nº 4

(CONTROLADORIA-GERAL, 2020, p. 24-25)

Dessa forma, a implementação de recomendações sobre a gestão e fiscalização dos contratos firmados pela instituição, como as exemplificadas pelo Relatório de Auditoria n.º 1320.1283.20, resultaram na edição da Resolução SES/MG nº 8363 de 18 de outubro de 2022, que dispõe sobre a gestão e fiscalização de contratos firmados pelo Estado de Minas Gerais, por intermédio da SES.

Um exemplo positivo que a gente teve de recomendação foi na questão da fiscalização de contratos, doações e outros serviços aqui da secretaria [...]. Esse foi um exemplo de recomendações que a gente usou para publicar uma resolução interna de gestão, fiscalização de contratos, doação e outros instrumentos congêneres que melhorou muito nosso processo. (Ges 10)

Vale ressaltar que, sem uma norma sobre o tema que estabeleça procedimentos padronizados para essa prática, as decisões acerca da escolha e nomeação de gestores e fiscais de contrato ficam totalmente no âmbito discricionário, o que pode limitar o controle interno e gerar insegurança jurídica para os gestores, uma vez que os gestores não dispunham de orientações claras sobre como proceder.

Dessa forma, sem um processo claramente definido, a identificação e correção de irregularidades nos contratos se tornava mais difícil, o que pode aumentar o risco de erros e fraudes.

A questão da gestão e fiscalização foi assim gritante, a mesma pessoa era gestor e fiscal de três contratos, que juntando tudo dava mais de cem milhões. Teve caso da pessoa ser gestor, fiscal, ordenador de despesas e o demandante (Aud 07)

A resolução editada estabelece critérios para designação dos gestores e fiscais de contratos, bem como define suas atribuições e responsabilidades. Isso favorece uma maior transparência no acompanhamento contratual e melhora o controle, uma vez que as atividades dos gestores e fiscais são realizadas de forma preventiva e rotineira e visam verificar o cumprimento dos contratos e da legislação vigente afeta ao tema.

Assim, verificou-se que houve a criação de soluções originais e adequadas às necessidades dos órgãos. Por isso, as mudanças foram implementadas de forma eficaz,

não havendo desacoplagem entre o que os órgãos se propuseram a fazer e o que realmente fizeram.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo procurou responder à questão: “Em que medida as práticas de controle interno contribuem efetivamente para as atividades de gestão nos órgãos da administração?”. Na análise das respostas de auditores e gestores, percebe-se que as práticas de controle interno são essenciais para criar um ambiente mais íntegro na instituição, fomentando o respeito às regras estabelecidas e tornando os processos organizacionais mais confiáveis. Dessa forma, as práticas de controle interno favorecem o atingimento dos objetivos institucionais das organizações. Ademais, as práticas de controle interno podem fornecer garantia razoável aos gestores de que as atividades estejam em conformidade com os procedimentos e as políticas da organização.

No entanto, durante o trabalho, verificou-se a presença de isomorfismos, mitos e cerimônias nas práticas de controle da CGE-MG.

Um exemplo de isomorfismo institucional é a utilização de normativos de outros órgãos como CGU e TCU, para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria e gerenciamento de riscos, conforme discutido anteriormente, quando a CGE-MG internaliza em seus processos o Manual de Gestão de Riscos do TCU e o Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna Governamental da CGU, por exemplo.

Essa escolha não apenas reforça a padronização dos procedimentos da CGE-MG, mas também reflete um processo de isomorfismo normativo, no qual organizações adotam práticas estabelecidas por instituições reconhecidas como autoridades na área.

Um outro exemplo de isomorfismo normativo é a adoção do modelo das três linhas de defesa do IIA pela CGE-MG por meio da Instrução Normativa nº 1 de 30/11/2021. Apesar do modelo não ser aplicado em sua integralidade nas Controladorias Setoriais, uma vez que, segundo relatado, os auditores realizam trabalhos de segunda linha e não somente de terceira linha. A adoção desse modelo promove a conformidade com os padrões internacionais de auditoria e, conseqüentemente, confere maior legitimidade às ações da instituição.

Além disso, também se percebe a presença de isomorfismo institucional na incorporação do sistema E-aud, que foi um sistema desenvolvido pela CGU e que é bastante conhecido no campo organizacional do controle. A decisão da CGE-MG em



utilizar o E-aud pode estar relacionada a necessidade de se utilizar um sistema consolidado nacionalmente. Assim, ao adotar padrões reconhecidos como referência em boas práticas, a CGE-MG pode aumentar sua credibilidade junto a outros órgãos do seu campo organizacional e à sociedade.

A adoção de um sistema consolidado pode reduzir as incertezas relacionadas ao desenvolvimento de um novo sistema informatizado, bem como pode reduzir os custos relacionados a esse desenvolvimento, o qual exigiria mais tempo, pessoal especializado e recursos financeiros.

No entanto, nos relatos dos auditores, percebe-se um uso parcial, incompleto, do sistema E-aud, no qual os auditores não seguem todos os passos pré-definidos. Por conseguinte, existe um desacoplamento entre a prática adotada pelo órgão e o que de fato os auditores estão executando. Apesar desse desacoplamento, a adoção do sistema de modo cerimonial pode aumentar a legitimidade da instituição, dando um aspecto de modernidade e conformidade à instituição.

A crença de que a comunicação dos resultados das análises somente deve ser feita por meio de notas e relatórios de auditoria e que esta comunicação formal é mais efetiva, pode ser compreendida como um mito institucional. Essa ideia se sustenta na crença de que a comunicação escrita garante clareza, precisão e oficialidade das informações dando maior legitimidade aos processos organizacionais. Não obstante, em alguns contextos, a comunicação oral ou por meio de um memorando, por exemplo, possa ser mais ágil e resolutiva.

Ademais, conforme discutido acima, o modelo das três linhas do IIA pode ser também entendido como um mito institucional do campo do controle, uma vez que, nas secretarias estudadas, não parece haver estrutura ou expertise para que os gestores exerçam o papel de primeira e segunda linha.

A emissão de notas e relatórios após todas as recomendações e correções terem sido realizadas pode ser entendido como uma forma de cerimonialismo, pois, nesse caso, a ação serve somente para cumprir um rito burocrático não tendo qualquer impacto real na gestão. No caso em tela, os relatórios e notas não tem a função de subsidiar a tomada de decisão ou a adequação de um processo organizacional. Porém, esse cerimonialismo pode conferir maior legitimidade e credibilidade ao trabalho do auditor.

Quanto a implementação das recomendações e as mudanças nos normativos e fluxos de trabalho, percebe-se que as recomendações resultaram tanto em edição de normativos como em alteração nos fluxos de trabalho. Com relação à edição de normativos, verificou-se a publicação da Resolução SES/MG nº 8.363, de 18 de outubro de 2022, que dispõe sobre a gestão e fiscalização de contratos firmados pelo Estado de Minas Gerais, por intermédio da Secretaria de Estado de Saúde.

Em relação a modificação de fluxos de trabalho, verificou-se a criação de um site específico para o Projeto Mãos Dadas, o qual visou ampliar a publicidade e dar mais transparência às ações da SEE relacionadas a esse Projeto.

Assim, percebe-se que há um esforço dos gestores para que as recomendações sejam implementadas, apesar de relatarem que poderia haver um fluxo mais bem estruturado de acompanhamento das recomendações pelos gabinetes das secretarias.

Dessa forma, a pesquisa ajudou a compreender melhor como fatores como isomorfismo, mitos e cerimônias influenciam as atividades de controle interno, oferecendo uma perspectiva crítica sobre como esses podem afetar as ações nesta área.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, F. L. (2005). **Reforma do Estado no federalismo brasileiro**: a situação das administrações públicas estaduais. *Revista de Administração Pública*, 39(2), 401–419.

ALVES, A. L. Z. S; REIS, J. A. G. **Auditoria Interna no Setor Público**. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 9. ENCONTRO LATINO AMERICANO DE PÓS-GRADUAÇÃO, 5. 2005, São Paulo. Disponível em: <<http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-63.PDF>>. Acesso em: 05 jan. 2024.

Biason, R. de C. (2011). **Desenho institucional e valores da ética pública no Brasil**. *Cadernos Adenauer*. XII, 3, 23-34. Fundação Konrad Adenauer.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa 3, de 9 de junho de 2017**. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: CGU, 2017. Disponível em: <<https://www.gov.br/fnde/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/legislacao/instrucao-normativa-no-3-de-09-de-junho-de-2017.pdf/@download/file>>. Acesso em: 19 jan. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1745/2020 – Plenário. **Relatório de auditoria operacional sobre a convergência dos procedimentos das unidades de controle interno do Poder Judiciário às normas internacionais de auditoria interna**. Brasília, DF: TCU, 2020. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/Acord%25C3%25A3o%25201745%252F2020/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0>>. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 8117/2011 – Primeira Câmara**. Relator: Ministro Walton Alencar Rodrigues. Brasília: TCU, 2011. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/jurisprudencia-selecionada/Jogo%2520de%2520Planilha/%2520score%2520desc%252C%2520COLEGIADO%2520asc%252C%2520ANOACORDAO%2520desc%252C%2520NUMACORDAO%2520desc/5/sinonimos%253Dtrue>>. Acesso em: 13 jan. 2025.

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.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS (CGE-MG). **Instrução Normativa nº 1, de 12 de março de 2021**. Estabelece as orientações técnicas para as

ações de MINAS GERAIS. **Auditoria Interna Governamental (AIG) no âmbito do Poder Executivo Estadual**. *Minas Gerais - Diário do Executivo*, Belo Horizonte, MG, 13 mar. 2021, p. 4. Disponível em: <https://www.pesquisalegislativa.mg.gov.br/LegislacaoCompleta.aspx?cod=194939>. Acesso em: 10 fev. 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS (CGE-MG). **Instrução Normativa CGE/GAB nº 01, de 30 de novembro de 2021**. Estabelece as orientações técnicas da atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Estadual. *Minas Gerais - Diário do Executivo*, Belo Horizonte, 04 dez. 2021. Disponível em: <https://www.pesquisalegislativa.mg.gov.br/LegislacaoCompleta.aspx?cod=198323&marc=>>. Acesso em: 02 fev. 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS (CGE-MG). **Relatório de Consultoria nº 1260.0244.20**. Belo Horizonte: CGE-MG, 2020. Disponível em: <https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/relatorios-de-auditoria/category/68-2020?download=552:relatorio-de-consultoria-processo-siga-n-n-1260-0244-20>. Acesso em: 15 jan. 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Nossa missão**. Belo Horizonte, 23 de ago. de 2017. Disponível em: <https://www.cge.mg.gov.br/a-cge/missao-visao-e-valores>. Acesso em: 25 de mar. de 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations. **Internal control: integrated framework**. [s. l.]: COSO, 1992. Disponível em: [https://www.academia.edu/12912529/INTERNAL\\_CONTROL\\_INTEGRATED\\_FRAMEWORK\\_Committee\\_of\\_Sponsoring\\_Organizations\\_of\\_the\\_Treadway\\_Commission](https://www.academia.edu/12912529/INTERNAL_CONTROL_INTEGRATED_FRAMEWORK_Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission). Acesso em: 15 nov. 2024.

COSO. Internal Control — **Integrated Framework Principles**. Disponível em: [https://www.coso.org/files/ugd/3059fc\\_77d5d0f3d569439990b170bd3b909d7e.pdf](https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_77d5d0f3d569439990b170bd3b909d7e.pdf). Acesso em: 08 dez. 2024.

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

Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013). **The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector**. *Management. Research journal of Finance and Accounting*, 4(6). Retrieved from <https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/5660>

FARIAS, R. P.; DE LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. **A metodologia Coso como ferramenta de gerenciamento dos controles internos**. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 3, n. 12, p. 55-71, 2009.

FILGUEIRAS, F. **Burocracias do controle, controle da burocracia e accountability no Brasil**. In: PIRES, R. et al. (org.). *Burocracia e políticas públicas no Brasil: interseções analíticas*. Brasília: Enap, 2018.

FILGUEIRAS, F., & Aranha, A. L. M. (2011). **Estado, ética pública e corrupção**. In Autor, *Ética pública e controle da corrupção* (Cadernos Adenauer XII, 3), Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer.

GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. (2006). **Conhecendo o Sistema Interno do Poder Executivo de Minas Gerais**, janeiro 2006. Belo Horizonte

GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Auditoria interna e gestão de riscos**. Disponível em: <<https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/auditoria-interna-e-gestao-de-riscos>>. Acesso em: jan. 2025.

HALL, Peter A.; TAYLOR, Rosemary C. R. (2003) **As três versões do neoinstitucionalismo**. Lua Nova (58).

HM TREASURY. **Management and control of public money: the Orange Book**. 2004. Disponível em: <[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7aae1eed915d670dd7dd75/The\\_Orange\\_Book.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7aae1eed915d670dd7dd75/The_Orange_Book.pdf)>. Acesso em: 02 dez. 2024.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Definição de auditoria interna**. São Paulo: IIA. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>>. Acesso em: 15 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **International Professional Practices Framework**: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna – orientações de implantação. Florida: The IIA, 2019. Disponível em: <[www.iiabrasil.org.br](http://www.iiabrasil.org.br)>. Acesso em: 19 nov. 2024.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **International Professional Practices Framework**: aspectos exclusivos da auditoria interna no setor público. Florida: The IIA, out. 2019. Disponível em: <[www.iiabrasil.org.br](http://www.iiabrasil.org.br)>. Acesso em: 23 fev. 2025.

LOPES, G. B, Valadares, J. L., AZEVEDO, R. R., & BRUNOZI JÚNIOR, A. C. (2020). **Evidências de isomorfismo e decoupling na gestão de controladorias municipais do estado de minas gerais**. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(2).

MARCH, J. G., & OLSEN, J. P. (2008). **Neo-institucionalismo: fatores organizacionais na vida política**. *Revista de Sociologia e Política*, 16, 121-142.

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.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Educação. **Resolução SEE nº 4.584, de 22 de junho de 2021**: dispõe sobre o Projeto Mãos Dadas. Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte, 23 jun. 2021. p. 13. Disponível em: <[https://www.educacao.mg.gov.br/wp-content/uploads/2023/02/RESOLUCAO-SEE-No-4.584\\_2021.pdf](https://www.educacao.mg.gov.br/wp-content/uploads/2023/02/RESOLUCAO-SEE-No-4.584_2021.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2023.

MINAS GERAIS. **Constituição do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 1989.

MINAS GERAIS. Controladoria-Geral do Estado. **Relatório de Auditoria n.º 1320.1283.20**: avaliação do contrato n.º 9245712/2020 e do respectivo processo de contratação, relativos ao combate à pandemia da Covid-19. Belo Horizonte: CGE, 2020. Disponível em: <<https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/relatorios-de-auditoria/category/68-2020?download=512:relatorio-de-auditoria-n-1320-1283-20>>. Acesso em: 13 jan. 2025.

MINAS GERAIS. Controladoria-Geral do Estado. **Relatório de Auditoria n.º 1320.1290.20**: avaliação do contrato n.º 9245714/2020 e do respectivo processo de contratação emergencial, relativos ao combate à pandemia da Covid-19. Belo Horizonte: CGE, 2020. Disponível em: <<https://www.cge.mg.gov.br/auditoria-interna-governamental/relatorios-de-auditoria/category/68-2020?download=514:relatorio-de-auditoria-processo-siga-n-1320-152-07-0232-20>>. Acesso em: 13 jan. 2025

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.

OLIVIERI, Cecília. **A lógica política do controle interno** – o monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro. São Paulo: Annablume, 2010.

OLIVIERI, Cecília. **Combate à Corrupção e Controle Interno**. Cadernos Adenauer 12: 99-109, 2011.

PORTAL GOV.BR. **Execução de auditorias no Sistema e-Aud**. Disponível em: <<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/e-cgu/EaudhabilitaoUAIG.pdf>>. Acesso em: 01 jan. 2025.

RIBEIRO, Ana Carolina dos Santos. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal Continental – Universidades e Politécnicos**. 2016. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, fevereiro de 2016. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstreams/ab4785ee-0348-443e-ac34-2c87bbea2009/download>. Acesso em: 17 jan. 2025.

SCOTT, W. Richard. Institutional processes and organizations fields. In: SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2008. Cap. 8.

SPECK, B. W. **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.

SPECK, Bruno Wilhelm. **Caminhos da Transparência**. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

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.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ (TCE/PR). **Diretrizes e orientações de controle interno para o jurisdicionado**. 2. ed. Curitiba: TCE/PR, 2024. Disponível em: <<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2017/6/pdf/00317850.pdf>>. Acesso em: 13 jan. 2025

VARGAS, Joana Domingues; RODRIGUES, Juliana Neves Lopes. **Controle e cerimônia**: o inquérito policial em um sistema de justiça criminal frouxamente ajustado. Sociedade e Estado, v. 26, n. 1, p. 77-96, 2011.

## APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTREVISTAS COM AUDITORES

### ROTEIRO 1

**Entrevistados:** auditores internos do órgão executor que recebem as ações de controle interno.

**Objetivo:** compreender em que medida as práticas de controle interno são adequadas as necessidades dos órgãos da administração pública de modo a contribuir para a eficiência da gestão.

### Questões Entrevista

#### Trajatória profissional

1. Fale um pouco sobre sua trajetória profissional?
2. Há quanto tempo ocupa o seu cargo atual? E quais são as atividades que você desenvolve relacionadas às suas competências e atribuições?
3. Quais são os principais desafios envolvidas na execução das suas atividades? Você poderia dar alguns exemplos de situações já vivenciadas.

#### Papel dos Auditores

4. Segundo o IIA, o controle interno desempenha várias funções em uma organização, quais você acredita realizar? E qual sua importância para a organização? Poderia exemplificar?
5. Em sua experiência, como as práticas de controle são implementadas na organização? Existe uma forma padronizada ou há flexibilidade para adaptá-las às particularidades de cada órgão?
6. Em um determinado campo organizacional, as organizações se moldam de acordo com o funcionamento das outras. Você acredita que existam



práticas na CGE que foram importadas de outras organizações? Quais? Essas práticas são adequadas a realidade da instituição? Poderia exemplificar

### **Percepção sobre o controle interno**

7. Como as práticas de controle interno influenciam na gestão da organização? Você poderia dar exemplos de aspectos negativos e positivos?
8. De que maneira as práticas de controle interno podem contribuir para a melhoria da gestão? Em algum momento você já presenciou situações em que o controle interno foi importante para evitar problemas ou identificar oportunidades? Poderia dar exemplos?
9. Como você vê o equilíbrio entre a formalidade e a efetividade nas práticas de controle interno? Você já presenciou situações em que a rigidez formalista impediu a resolução de problemas ou a identificação de oportunidades? Poderia exemplificar.
10. As ações de controle podem estar focadas na prevenção, detecção de desvios ou melhoria nos processos de trabalho. Em qual desses sentidos as ações de controle se concentram mais? Você acha esse foco adequado? Por quê?
11. De que forma as atividades de controle têm contribuído para um ambiente mais íntegro e transparente em sua organização? Cite exemplos.

### **Implementação das recomendações**

12. Você poderia me contar sobre como é o processo de implementação das recomendações na sua organização? Existe adesão por parte dos gestores? Mencione algumas dificuldades e sucessos que você observou?
13. As recomendações são normalmente implementadas como originalmente propostas ou são adaptadas?
14. A implementação das recomendações geralmente é completa ou parcial? Por quê? Quais os principais motivos?

**Alteração em normativo ou em processos de trabalho**

15. A implementação de alguma recomendação já resultou na mudança de algum normativo da instituição? (resolução, instrução de serviço, manual, pop etc.) Qual?
16. A implementação de alguma recomendação já alterou algum fluxo de trabalho? Qual?

**Papel dos Gestores**

17. Fale sobre o papel dos gestores no que diz respeito a atividade de controle interno. Você acredita que eles devam desenvolver alguma atividade relacionada ao controle interno. Quais? Elas são realizadas?
18. De que forma os gestores tem contribuído para a formulação e implementação dos controles internos da instituição?
19. Você acredita que as atividades de controle interno estão adequadas a necessidade do órgão ou são realizadas de forma padronizada?
20. Você entende que algo poderia ser feito de maneira diferente? Se sim, como?

## APÊNDICE B - ROTEIRO PARA ENTREVISTAS COM GESTORES

### ROTEIRO 2

**Entrevistados:** gestores do órgão executor que recebem as ações de controle interno.

**Objetivo:** compreender em que medida as práticas de controle interno são adequadas as necessidades dos órgãos da administração pública de modo a contribuir para a eficiência da gestão.

### Questões Entrevista

#### Trajetória profissional

1. Fale um pouco sobre sua trajetória profissional?
2. Há quanto tempo ocupa o seu cargo atual? E quais são as atividades que você desenvolve relacionadas às suas competências e atribuições?
3. Quais são os principais desafios envolvidas na execução das suas atividades? Você poderia dar alguns exemplos de situações já vivenciadas.

#### Papel dos Gestores

4. Fale um pouco sobre as práticas de controle interno na sua organização? Como elas se estruturam e se integram às diferentes áreas da empresa? Qual sua importância para a organização? Poderia exemplificar?
5. Fale sobre o papel dos gestores no que diz respeito a atividade de controle interno. Você acredita que deve realizar alguma atividade relacionada ao controle interno. Quais? Elas são realizadas?
6. De que forma os gestores têm contribuído para a formulação e implementação dos controles internos da instituição?
7. Você acredita que as atividades de controle interno estão adequadas a necessidade do órgão ou são realizadas de forma padronizada? Você entende

que algo poderia ser feito de maneira diferente? Se sim, como?

### **Percepção sobre o controle interno**

8. Como as práticas de controle interno influenciam na gestão da organização? Você poderia dar exemplos de aspectos negativos e positivos?
9. De que maneira as práticas de controle interno podem contribuir para a melhoria da gestão? Em algum momento você já presenciou situações em que o controle interno foi importante para evitar problemas ou identificar oportunidades? Poderia dar exemplos?
10. Como você vê o equilíbrio entre a formalidade e a efetividade nas práticas de controle interno? Você já presenciou situações em que a rigidez formalista impediu a resolução de problemas ou a identificação de oportunidades? Poderia exemplificar.
11. As ações de controle podem estar focadas na prevenção, detecção de desvios ou melhoria nos processos de trabalho. Em qual desses sentidos as ações de controle se concentram mais? Você acha esse foco adequado? Por quê?
12. De que forma as atividades de controle têm contribuído para um ambiente mais íntegro e transparente em sua organização? Cite exemplos.

### **Implementação das recomendações**

13. Você poderia me contar sobre como é o processo de implementação das recomendações na sua organização? Existe adesão por parte dos gestores? Mencione algumas dificuldades e sucessos que você observou?
14. As recomendações são normalmente implementadas como originalmente propostas ou são adaptadas?
15. A implementação das recomendações geralmente é completa ou parcial? Por quê? Quais os principais motivos?

### **Alteração em normativo ou em processos de trabalho**

16. A implementação de alguma recomendação já resultou na mudança de algum normativo da instituição? (resolução, instrução de serviço, manual, pop etc.) Qual? Como você percebeu essa mudança?
17. A implementação de alguma recomendação já alterou algum fluxo de trabalho? Qual? Como você percebeu essa mudança?

**Papel dos auditores**

18. Fale sobre o papel dos auditores na sua organização.
19. De que forma o trabalho dos auditores têm impactado na instituição?
20. Você acredita que as atividades de controle interno estão adequadas a necessidade do órgão ou são realizadas de forma padronizada?
21. Você entende que algo poderia ser feito de maneira diferente? Se sim, como?
22. Em um determinado campo organizacional, uma organização pode moldar suas práticas e processos de acordo as práticas de outras organizações. Nesse sentido, você percebe alguma influência de outras organizações nas práticas adotadas pela CGE? Se sim, pode dar exemplos e comentar sobre a adequação dessas práticas à realidade da instituição?