



Tramitação editorial:

Data de submissão: **09/10/2020**

Data de reformulação: **28/09/2020**

Data de aceite definitivo: **10/10/2020**

Data de publicação: **13/10/2020**

Publicado: **13-10-2020**

CONTRIBUIÇÃO À PESQUISA CIENTÍFICA: UM MODELO DE PROJETO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

CONTRIBUTION TO SCIENTIFIC RESEARCH: A MASTER'S THESIS PROJECT MODEL

*Izaildo Feitosa Feltrini¹
Jonas Rodrigo Gonçalves²
Lúcio Carlos de Pinho Filho³*

¹ Licenciado em Letras, pela Universidade de Brasília e Direito, pela Faculdade Processus. Gestor de Políticas Pública e Gestão Governamental no Distrito Federal. Pós-graduado em Direito Administrativo, Civil e Processos. Autor de vários artigos nas áreas de Licitação e Contratos e Programa de Integridade e *Compliance*. Instrutor na Escola de Governo do Distrito Federal, nas áreas de Licitação e Contratos; Gestão e Fiscalização de Contratos, Lei de Licitação para Estatais e Projeto Básico e Termos de Referências. Assessor na Subsecretaria de Administração Geral do Gabinete do Vice-Governador do Distrito Federal. CV Lattes: <<http://lattes.cnpq.br/3438253818954960>>. ORCID: <<https://orcid.org/0000-0002-3561-0402>>. E-mail: <izaildof@yahoo.com.br>.

² Doutorando em Psicologia; Mestre em Ciência Política; Licenciado em Filosofia e Letras (Português e Inglês); especialista em Didática do Ensino Superior em EAD, Docência no Ensino Superior, Formação em EAD, Revisão de Texto, Agronegócio e Gestão Ambiental. Professor das faculdades Processus, Unip, Fasesa, CNA. Escritor (autor de 61 livros didáticos). CV Lattes: <<http://lattes.cnpq.br/6904924103696696>>. ORCID: <<https://orcid.org/0000-0003-4106-8071>>. E-mail: <jonas.goncalves@institutoprocesso.com.br>

³ Aluno do curso de *maestría en Desarrollo Humano da Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales-FLACSO (Argentina)* como bolsista da Organização dos Estados Americanos – OEA, com especializações *lato sensu* diversas. Discente na Faculdade Processus, do curso de Bacharelado em Administração Pública. Docente do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade Processus. Auditor de Controle Interno, Diretor do Departamento de Controle Interno da Defensoria Pública do Distrito Federal – DPDF/DCI e Presidente do Comitê de Auditoria da Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares – EBSEH. CV: <<http://lattes.cnpq.br/7548673629065244>>. ORCID: <<https://orcid.org/0000-0002-3357-4110>> E-mail: <lucio.filho@institutoprocesso.com.br>.

Resumo

O tema deste trabalho científico é a apresentação de um modelo de projeto de uma dissertação em execução na *World Christian University – WCU (Estados Unidos da América – EUA)* do curso de Mestrado em Ciências Contábeis, como forma de contribuir para a produção de pesquisa científica considerando-se padrões e referenciais acadêmicos internacionalmente aceitos. Trata-se de um texto científico de natureza qualitativa (Gonçalves, 2015).

Palavras-Chaves: Controle Interno. CONACI. Governança. Mudança Institucional. Setor Público.

Abstract

The theme of this scientific work is the presentation of a project model of a dissertation running at the World Christina University – WCU (United States of América – USA) of the Course of Master’s Degree in Accounting, to contribute to the production of scientific research considering internationally accepted academic standards and references. It is a scientific text of a qualitative nature (Gonçalves, 2015).

Keywords: Internal Control. CONACI. Governance. Institutional Change. Public Sector.

1. INTRODUÇÃO

Trata o presente trabalho científico de projeto de mestrado elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho, aluno do curso de *Mestrado em Ciências Contábeis da WCU*, sob a orientação do Prof. Dr. James Luiz Venturi, com a avaliação da Profa. Msc. Luciana Soares Chagas, para efeitos da aprovação da disciplina Seminário de Dissertação, como antepenúltimo requisito de conclusão de curso.

Complementarmente o texto recebeu aportes dos coautores, o que confere rigor científico ao aporte que se pretende com o texto, bem como foram utilizadas as regras da *American Psychological Association – APA*.

Orientador: Prof. Dr. James Luiz Venturi. Coorientadora: Profa. Dra. Luciana Soares Chagas.

PROJETO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

SUMÁRIO

I.	INTRODUÇÃO	XX
II.	OBJETIVO GERAL	XX
III.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	XX
IV.	HIPOTESSES	XX
V.	DELINEAMENTO METODOLÓGICO	XX
V.1.	MÉTODOS DE PESQUISA	XX
V.2.	ANÁLISE DE DADOS	XX
VI.	REVISÃO DE LITERATURA	XX
VI.1.	GOVERNANÇA CORPORATIVA	XX

VI.2.	GESTÃO DE RISCOS	XX
VI.3.	CONTROLE INTERNO	XX
VI.4.	COMPLIANCE	XX
VI.5.	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	XX
VI.6.	MODELO IA-CM	XX
VII.	PROPOSTA DE SEGMENTAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	XX
VIII.	PROPOSTA DE CRONOGRAMA	XX
IX.	REFERÊNCIAS	XX
	ANEXO I – QUESTIONÁRIO AOS ÓRGÃOS MEMBROS DO CONACI	XX

I. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 introduziu diversas inovações com relação à Administração Pública, contexto no qual se destacam as disposições relativas ao Controle Interno, in verbis:

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

[...]

Para além de uma associação estrita com a Auditoria Interna, o Controle é parte integrante do Processo Administrativo (Maximiano, 2015), independentemente da tipologia de organização a ser considerada (Miraval, 2016) nos termos seguintes:

[...]

- Planejamento: É o processo de definir objetivos, atividades e recursos.

- Organização: É o processo de definir o trabalho a ser realizado e as responsabilidades pela realização; é também o processo de distribuir os recursos disponíveis segundo algum critério.

- Direção: É o processo de realizar atividades e utilizar recursos para atingir os objetivos. O processo de execução envolve outros processos, especialmente o processo de direção, para acionar os recursos que realizam as atividades e os objetivos.

- Controle: É o processo de assegurar a realização dos objetivos e identificar a necessidade de modificá-los. (Maximiano, 2015)

[...]

Sobre a relação entre o Processo Administrativo e o governo das organizações a literatura acadêmica oferece insumos analíticos relevantes, como segue, *in*

verbis:

[...]

Para la Real Academia Española, gobernanza significa “Arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el Estado, la sociedad civil y el mercado de la economía”. Se refiere claramente a la gobernabilidad del Estado.

Pero ¿qué sucede cuando aplicamos el mismo término a las organizaciones? Lo que estaríamos promoviendo es un “sano equilibrio entre la organización y sus partes interesadas”. Al hablar de gobernanza estamos incluyendo a la eficacia, la eficiencia, la calidad y la dirección estratégica de la organización.

La gobernanza estudia las decisiones, las políticas, los objetivos y los procesos mediante los cuales la dirección ejerce su liderazgo en la organización, considerando todas las partes interesadas y contemplando también los factores económicos. La gobernanza forja la conducta propia de la organización. (Miraval, 2016: 105)

[...]

Nesse contexto, o Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI é uma organização técnica colegiada que congrega os órgãos de Controle Interno brasileiros, de diversos poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e de nível federativo distintos (União, Estados, Municípios e Poderes Autônomos), tais como a Controladoria-Geral da União – CGU, maior Órgão dessa natureza no País, a Controladoria-Geral do Estado do Ceará – CGE-CE, e a Unidade de Controle Interno da Câmara Legislativa do Estado do Ceará, por exemplo.

II. OBJETIVO GERAL

Considerando-se os fundamentos conceituais apresentados, o objetivo geral foi assim definido:

- **OG:** Analisar a indução das Boas Práticas de Governança por parte dos membros do CONACI, avaliando a utilização dos mecanismos referenciais de gestão, tanto na administração interna, quanto nas Unidades jurisdicionadas pelos Órgãos de Controle Interno, considerando-se os dados obtidos até outubro de 2020.

III. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Com base no objetivo geral (Beuren, 2012: 65), foram delineados os objetivos específicos a seguir:

- **OE1:** Identificar e analisar as Boas Práticas de Governança adotadas pelos Órgãos membros do CONACI.
- **OE2:** Quantificar e analisar a adoção das Boas Práticas de Governança na gestão interna dos Órgãos membros do CONACI.
- **OE3:** Quantificar e analisar a indução da adoção das Boas Práticas de Governança pelos jurisdicionados dos Órgãos membros do CONACI

IV. HIPOTETESES

Em linha com o objetivo geral e com os objetivos específicos (Gonçalves, 2015: 38) foram delimitadas as seguintes hipóteses operacionais de pesquisa:

- **H1:** Existem Boas Práticas de Governança que podem ser adotadas e disseminadas pelos Órgãos membros do CONACI.
- **H2:** Os Órgãos membros do CONACI logram adotar com Boas Práticas de Governança na autogestão organizacional, o que pode ser analiticamente quantificado.
- **H3:** Os Órgãos membros do CONACI induzem a adoção das Boas Práticas de Governança nas unidades jurisdicionadas, o que pode ser analiticamente quantificado.

Com base na conjunção dos elementos acima, foram definidas as seguintes variáveis:

- V1: Adoção de Boas Práticas de Governança (Âmbito Intraorganizacional).
- V2: Indução de Boas Práticas de Governança (Âmbito Extraorganizacional).

Os itens V1 e V2, são variáveis porque dependem diretamente das respostas que individualmente foram prestadas ao questionário que consta do Anexo 1, considerando-se o universo de 60 (sessenta) órgãos de controle interno a serem interpelados.

A delimitação do CONACI como foco para o estudo de caso, se deu porque o citado Colegiado congrega os mais relevantes Órgãos de Controle Interno do país em termos de controle de execução orçamentária-financeira em comparação com o número de habitantes, como a Controladoria-Geral da União – CGU ou a Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte – CGBH, combinada com a inviabilidade técnica da realização de trabalho mais abrangente por 1 (um) analista, uma vez que à luz da Carta Magna de 1988 somente no Poder Executivo teríamos a seguinte população de 5.598 (cinco mil quinhentos e noventa e oito) instituições a considerar: 1 (uma) da União; 27 (vinte e sete) dos Estados e do Distrito Federal; 5.570 (cinco mil quinhentos e setenta) dos Municípios.

Em que pese 60 entidades representarem 1,07% da população, uma das maiores potencialidades dessa abordagem metodológica reside na possibilidade da realização de generalizações (Yin, 2010), posto que a avaliação de elementos que materialmente são mais relevantes pode dar indicativos concretos sobre o estado dos demais componentes populacionais.

V. DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Considerando-se a necessidade do cumprimento dos requisitos de um trabalho científico, no qual busca alcançar o objetivo geral e específico, confirmando ou refutando as hipóteses (Archenti, 2014), a descrição do desenho metodológico que se propõe a ser utilizado para o desenvolvimento de uma pesquisa científica é de fundamental importância.

V.1 MÉTODOS DE PESQUISA

As pesquisas científicas no formato de estudo de caso podem ser quantitativas, qualitativas ou mistas (quali-quantitativo, quanti-qualitativo) e tem como propósito observar, interpretar e explicar o fenômeno observado em sua própria singularidade (Creswell, 2010: 208-209).

A literatura técnica relacionada com o tema Métodos de Pesquisa Científica (Ivãlua, 2011: 48-50) acentua a utilidade técnica dos estudos de caso na avaliação de políticas públicas, bem como na análise da situação concreta da gestão das organizações (Thornhill, Lewis & Saunders, 2019), principalmente devido ao potencial analítico que pode resultar do uso de fontes e múltiplos métodos para obtenção de provas investigativas.

Tecnicamente, a decisão para a execução de uma investigação qualitativa, quantitativa ou mista se justifica a partir do objeto do estudo selecionado, uma política pública, por exemplo, que requer a explicação de como e porque os atores percebem de certa forma a realidade operacional na qual estão envolvidos, fato que pode contribuir para a tomada de decisão por diversos atores, bem como para a produção de informações cientificamente consistentes (Ivãlua, 2011), como segue:

Gráfico 1 – Escopos de Análise de um Estudo de Caso (Exemplo)

		Campo Individuais	Campo Institucional	
Projeto	SOBRE INDIVÍDUOS	<ul style="list-style-type: none"> - Percepções. - Resultados de políticas públicas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Dados e registros formais 	Análise
	SOBRE A ORGANIZAÇÃO	<ul style="list-style-type: none"> Por que a organização funciona? Como funciona a organização? Que serviços são oferecidos? 	<ul style="list-style-type: none"> - Normas - Orçamento - Recursos humanos - Recursos tecnológicos - Stakeholders - Políticas públicas simultâneas - Políticas públicas convergentes - Resultados 	
				Conclusões

Fonte: adaptado (Yin, 2010: 115).

Outro importante requisito para a validade do estudo de caso é a coleta de dados consistentes (críveis), o que exige a seleção das técnicas adequadas para a coleta de dados.

Nesse contexto, pretende-se realizar um Estudo de Caso de natureza predominantemente quantitativo, sendo inicialmente indispensável a aplicação da técnica de Análise Documental, que "consiste em analisar informações existentes sobre uma política pública e que é registrada em materiais formais" (Ivãlua, 2011:43), é apresentada técnica-chave a ser utilizada em qualquer pesquisa, pois possibilita a coleta de dados-chave para a descrição contextual a baixo custo, cabendo salientar que se pretende utilizar 60,00% das referências com base em artigos científicos nacionais ou internacionais publicado nos últimos 5 anos.

Em geral, nos estudos de caso, a utilização de apenas uma técnica é insuficiente (Yin, 2010), principalmente em se tratando da Análise Documental, pois não possibilita o confronto factual entre o desenho formal de uma determinada realidade (as práticas de gestão utilizadas por uma empresa, por exemplo, nesse

sentido pretende-se aplicar a técnica de Questionário, que consiste num “instrumento de coleta constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador” (Beuren, 2012: 130). Uma vantagem operacional contemporânea da aplicação do Questionário é a utilização de sistemas informatizados, por exemplo o LimeSurvey¹ e o Google Forms².

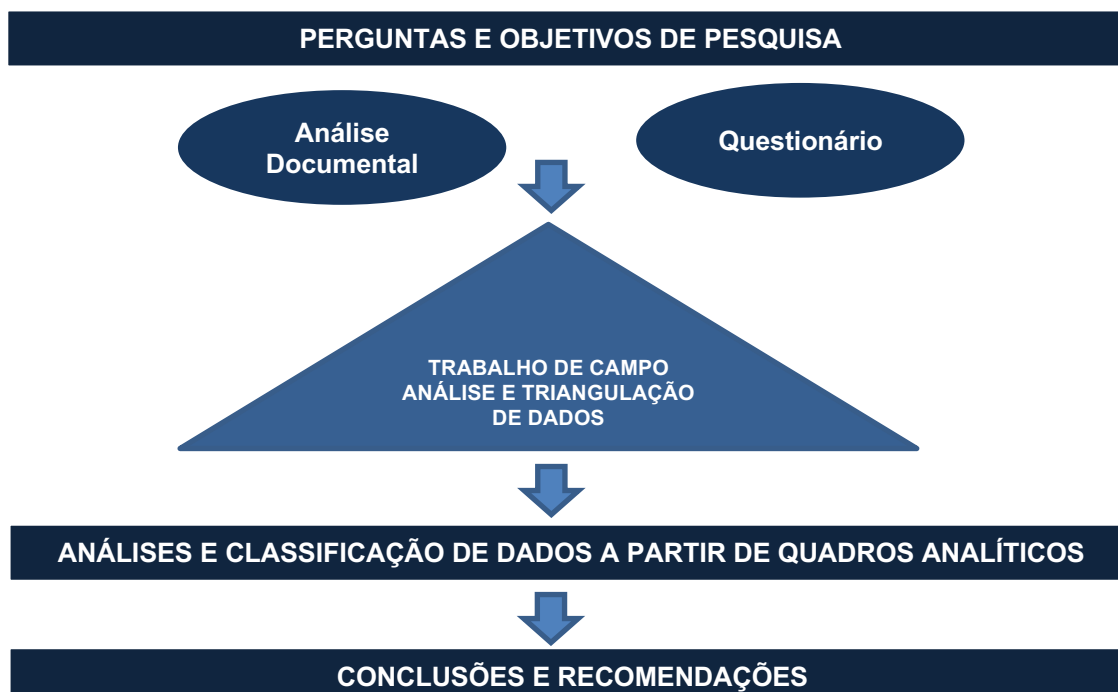
Ainda com relação ao Questionário, constitui uma etapa fundamental do desenvolvimento da dissertação a elaboração completa desse instrumento de coleta dos dados, atividade que está prevista no de Atividades Operacionais da Dissertação de Mestrado.

Com relação ao estudo de caso, outro elemento indispensável a ser elaborado constitui o Protocolo do Estudo de Caso, o documento que tem a finalidade de garantir a confiabilidade do processo investigativo, orientando a realização da coleta dos dados (Yin, 2010: 106). A elaboração desse instrumento também está prevista no de Atividades Operacionais da Dissertação de Mestrado.

V.2 ANÁLISE DE DADOS

Na fase de análise dos dados de um estudo de caso, deve ocorrer a integração interpretativa dos dados (Thornhill, Lewis & Saunders, 2019), que têm fontes distintas (Yin, 2010: 142-143), sendo plausível a aplicação do *modus operandi* analítico a seguir, que esquematicamente tenta representar a triangulação, o diálogo entre técnicas/métodos distintos:

Gráfico 2 – Processo Geral de Análise de Dados num Estudo de Caso



Fonte: adaptado de Iválua (2011: 49).

¹ LimeSurvey. Disponível em: <<https://www.limesurvey.org/pt/>>. Acesso em: 19 jul. 2020.

² Google Forms. Disponível em: <<https://www.google.com/intl/pt-BR/forms/about/>>. Acesso em: 19 jul. 2020.

VI. REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção de apresentam os fundamentos teóricos que serão utilizados na pesquisa (Gonvalves, 2015).

6.1 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Acontecimentos recentes como os escândalos que revelaram fraudes em balanços, com envolvimento dos principais executivos nas empresas Norte-Americanas: Eron, Xerox e Worldcom, a italiana Parmalat, ocasionou uma grave crise de confiança no mercado financeiro.

A sociedade brasileira também vivenciou acontecimentos negativos no mercado financeiro, dentre os quais: a necessidade de realização do PROER, a liquidação de grandes bancos privados pelo Banco Central, são eles: Banco Nacional, Econômico, Bamerindus, diversos bancos e caixas econômicas estaduais; o caso do Banestado, Fazendas Reunidas Boi Gordo e Avestruz Master.

As graves consequências geradas à sociedade norte-americana, em especial a falência da Eron, que era uma das empresas mais admiradas naquele país e cujo faturamento operacional superava U\$ 100 bilhões, levou o Congresso Norte-Americano a editar a Lei Sarbanes-Oxley, criando mecanismos e incluindo regras, exigindo das empresas estrangeiras e subsidiárias, exemplo as listadas na bolsa de valores dos Estados Unidos, um elevado nível de transparência. A norma impõe severidade nas sanções, responsabilizando criminalmente gestores e empresários em casos de fraudes financeiras. O descumprimento das normas foi o fator que levou o principal executivo da Eron a cumprir pena, mesmo que em sua defesa ele afirmava não saber o que estava acontecendo. As investigações confirmaram a manipulação de balanços e fraudes fiscais.

Emerge assim a relevância da discussão sobre o aperfeiçoamento das práticas de Governança das empresas estatais, sabendo que:

- O Controle acionário no Brasil polarizado implica a pouca representatividade dos acionistas minoritários e cidadãos nos órgãos estatutários.
- Os acionistas majoritários determinam a indicação dos membros do conselho de administração, conselho fiscal e da diretoria executiva. Em muitos casos, há a subserviência à vontade do acionista majoritário, conforme Steinberg (2003) um dos principais problemas dessa postura é que os órgãos estatutários não conseguem emitir opiniões críticas sobre o desempenho empresarial e não contribuem para o ajustamento das metas à realidade do mercado, comprometendo a empresa no longo prazo.
- A Alta Administração, pouco fiscalizada, passa a gerenciar a empresa para si própria, de modo a buscar elevados bônus no curto prazo (Steinberg, 2003).

Esses fatores impedem o desenvolvimento do mercado financeiro nacional e diminui o interesse do pequeno investidor em aplicar recursos no mercado de capitais.

Diante desse cenário os organismos internacionais: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Organização das Nações Unidas (ONU), organizações da sociedade civil, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), tem trazido à baila a importância da discussão do tema Governança e a sua aplicação no Brasil, sendo valiosa a síntese abaixo:

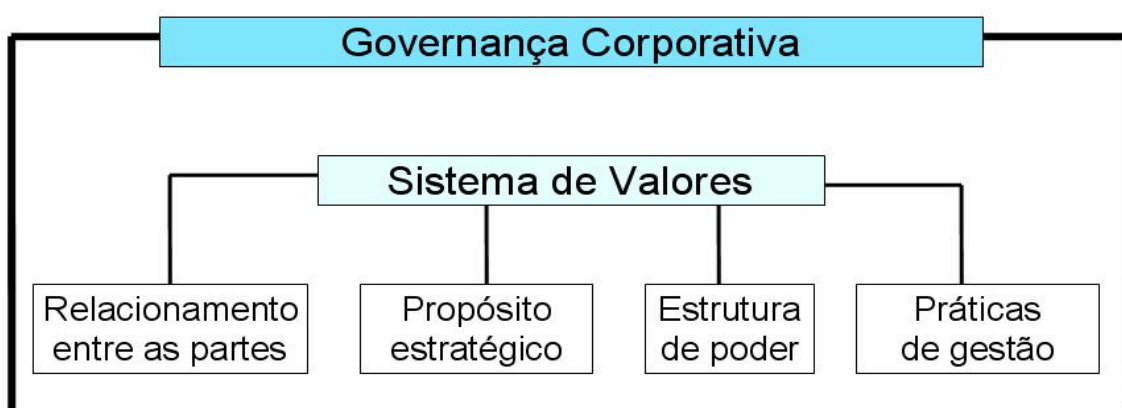
A origem da governança está associada ao momento em que organizações deixaram de ser geridas diretamente por seus proprietários (p. ex. donos do capital) e passaram à administração de terceiros, a quem foi delegada autoridade e poder para administrar recursos pertencentes àqueles. Em muitos casos há divergência de interesses entre proprietários e administradores, o que, em decorrência do desequilíbrio de informação, poder e autoridade, leva a um potencial conflito de interesse entre eles, na medida em que ambos tentam maximizar seus próprios benefícios. (TCU, 2014)

Nesse contexto, o IBGC conceitua a Governança Corporativa nos seguintes termos:

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de Governança Corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e aperfeiçoar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade. (IBGC, 2009)

A Governança Corporativa é um sistema de valores que contempla os seguintes componentes:

Figura 1 – Aspectos Básicos da Governança Corporativa



Fonte: Oliveira (2006).

Os componentes da Figura 1 se desdobram da forma indicada nos termos de:

- **Relacionamento entre as partes:** práticas gerenciais e jurídicas orientadas à minimização de conflitos entre o agente executor (gestores) e o agente principal (acionistas – proprietários).

- **Propósitos estratégicos:** mecanismos de definição e de revisão sistemática das diretivas dos negócios.
- **Estrutura de poder:** explicitação dos mecanismos de governo dos negócios, bem como as expectativas que parte espera (ou pode esperar da outra).
- **Práticas de gestão:** recursos operacionais e gerenciais orientados à consecução das estratégias de negócio, tais como: sistemas integrados de gestão, incluindo os controles internos, bem como os mecanismos de comunicação e de divulgação das informações empresariais.

A Governança possui um conjunto de mandamentos fundamentais mundialmente reconhecidos, comumente apresentados como Princípios de Governança, que segundo o IBGC são os seguintes:

- Transparência:

Mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.

- Equidade:

Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*).

- Prestação de Contas:

Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.

- Responsabilidade Corporativa:

Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. (IBGC, 2009)

Segundo Andrade e Rossetti (2014) a aplicação dos Princípios de Governança está relacionado com os seguintes temas:

- **Conflitos de Agência:** são atritos que decorrentes da separação (conflito de interesses) entre a propriedade (empresa) e a gestão (gestores) são questões-chaves que implicam no surgimento de custos de agência.
- **Custos de Agência:** os efeitos econômicos em desalinho entre os propósitos dos gestores e dos proprietários acarretam a geração de riqueza das empresas.
- **Direitos Assimétricos:** problemáticas decorrentes a existência de emissão de ações com prerrogativas diferenciadas, bem como do

acesso privilegiado a informações gerenciais, contábeis, jurídicas, regulatórias e operacionais.

- **Forças Externas de Controle:** compreendendo a dinâmica de diálogo com o ambiente legal e regulatório, padrões contábeis, competitividade do mercado e ativismo dos investidores ou de agentes da sociedade civil organizada.
- **Forças Internas de Controle:** impactos decorrentes da concentração (ou da pulverização) do controle acionário, modo de constituição dos conselhos e comitês, remuneração dos executivos.

No setor público os conflitos de agência e as assimetrias de informação se estabelecem na relação entre o **Principal** (detentores/delegatários do poder) e o **Agente** (pessoas ou entes aos quais tenham sido confiados recursos e poderes).

As entidades são essencialmente constituídas pelo estabelecimento de relações contratuais entre as diversas partes interessadas (*stakeholders*), sendo o setor público exemplo mais característico dessa relação, que em se tratando de Estado de Direito, as relações entre as pessoas (físicas, jurídicas e políticas) são reguladas pelas normas.

Nesse contexto, Jensen e Meckling (1976), destacam que a relação de agência está presente nas relações contratuais, inclusive no setor público, afirmando que:

É importante reconhecer que a maioria das organizações são ficções legais que simplesmente servem como um elo para um conjunto de contratações de relacionamentos entre os indivíduos. Isto inclui empresas, instituições sem fins lucrativos, como universidades, hospitais e fundações, organizações de mútuo, tais como bancos de poupança mútua e companhias de seguros e cooperativas, alguns clubes privados, e até mesmo órgãos governamentais, tais como Cidades, Estados e o Governo Federal, empresas do governo, como TV, os Correios, os sistemas de trânsito e assim por diante.

Definido que o setor público é uma relação de agência baseado em contratos e na assunção de responsabilidade por dois atores, é importante conhecer os pontos de fragilidade dessa relação. Novamente citando Jensen e Meckling (1976) e, em complemento com o pensamento de Eisenhardt (1989), o primeiro problema dessa relação está relacionado ao conflito entre o principal/agente na definição dos níveis dos objetivos almejados pelo principal seja incorporado pelo agente e transformado em resultados a serem alcançados pela entidade.

O desafio do principal é desenvolver sistema valores, consequentemente de informações que permita verificar quais atividades o agente realmente está desenvolvendo em prol do objetivo acordado. O conflito acontece pela ação diferente que pode ser adotada em relação ao nível de risco assumido pelo agente e o nível de risco que é desejado pelo principal.

A relação principal-agente, como qualquer relação, precisa desenvolver uma forma de mitigar os efeitos negativos ou indesejados dessa relação, emergindo o conceito de Governança Corporativa. Segundo Holmstron (1979), uma forma natural de enfrentar os problemas dos aspectos considerados imperfeitos da relação de agência é desenvolver sistema de informações que permita o controle

e o acompanhamento do resultado dos objetivos acordados e reconheça o esforço do agente.

De acordo com o trabalho de Rothschild e Stiglitz (1976), a teoria da agência concluiu que a informação assimétrica desempenha um papel relevante, podendo ser generalizada de uma forma mais ampla para outros meios e processos, apesar de originalmente ter como base o setor de seguros. Deste modo a relação entre principal e agente está sujeita a ocorrência do risco moral e seleção adversa.

Nesse sentido, Eisenhardt (1989, p. 61), explicita a ocorrência do risco moral, dizendo que “risco moral se refere à falta de esforço por parte do agente. O argumento aqui é que o agente pode simplesmente não fazer o esforço acordado. Ou seja, o agente está se esquivando.” (tradução nossa)

A implantação e uma modelagem estruturada da gestão que equalize a relação principal-agente, subsidiado em processos gerenciais e em informação que permita estabelecer uma medida geral de avaliação no monitoramento dos contratos e ao mesmo tempo permita identificar as melhores práticas, bem como as práticas inadequadas, corrigindo-se os desvios que venham a ser observados.

Portanto, a relação de agência no setor público implica também em um processo de assimetria de informação decorrente de duas condições: a primeira é que o setor público não teria que preocupar-se com a divulgação de informações que possam ser utilizadas pelos concorrentes, minimizando a preocupação estratégica com a utilização de informação por outros atores, e a segunda é a obrigação constitucional de atender ao princípio da publicidade que ajuda a minimizar o processo de assimetria. Essas condições podem levar o setor público a diminuir sensivelmente o efeito da seleção adversa.

Resgatando a colocação de Holmstron (1979), no sentido de combater as ineficiências resultantes da relação imperfeita decorrente da teoria da agência e focando o processo de prestação regular de contas (*accountability*), a definição de sistemas de controle e acompanhamento das informações, especialmente relacionada a custos, pode ser uma solução que venha melhorar a relação principal-agente no setor público.

Destacamos o conceito adotado pela Federação Internacional dos Contadores – IFAC o processo de prestação regular de contas é conceitualmente compreendido como segue:

Accountability é o processo pelo qual as entidades do setor público, e seus integrantes, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos fundos públicos e todos os aspectos de desempenho, submetendo-se ao escrutínio externo apropriado. (tradução nossa)

É importante salientar que o IFAC destaca três atores principais envolvidos no processo global de prestação de contas: Executivo, Legislativo e o Auditor Legislativo ou Órgão de Controle, no que numa concepção mais recente, Bovens (2007), tem uma abordagem que enfoca o processo de governança sob a visão do sistema legal, tendo como pano de fundo a teoria da agência, definindo o *accountability* aplicado ao setor público como uma relação entre um ator e um

fórum, no qual o ator tem a obrigação de explicar e justificar sua conduta, e o fórum pode fazer perguntas e julgar, podendo o ator ter que enfrentar consequências, é dizer: uma das partes tem que justificar sua decisão, e a outra parte tem o poder de julgar, podendo imputar penalidades.

Ainda de acordo com Bovens (2007), o ator pode ser representado, entre outras formas, por uma instituição pública ou agência governamental, enquanto o fórum pode ser representado por uma pessoa específica ou uma entidade. Quando representado por uma pessoa específica podemos exemplificá-la como um ministro, um gestor, um jornalista, e quando representada por uma entidade que podemos visualizá-la como o parlamento, tribunal ou órgão de auditoria.

Assim sendo, o processo de auditoria garante a força e a qualidade do dever de prestação de contas aplicado ao setor público, classificando-a como um conjunto de informações organizadas e estruturadas que podem fornecer informações sobre a posição e o desempenho financeiro da entidade, além de atender a uma vasta gama de usuários no processo de tomada de decisão.

Os resultados das decisões tomadas pelo gestor público são materializados por meio do fornecimento de várias informações, dentre elas o fornecimento de informações agregadas para avaliar o desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e realizações.

Segundo a pesquisa de O'Donnell (1998), o processo de *accountability* pode ser classificado como vertical e horizontal:

- **Vertical:** se manifesta quando existem eleições justas e são respeitadas a liberdade de expressão, de imprensa e de associação. É necessário também que exista a possibilidade de o cidadão expressar sua demanda aos atores governamentais, além de ter a liberdade de denunciar os abusos praticados por representantes governamentais, eleitos ou não.
- **Horizontal:** pressupõe a estrutura estatal legalmente habilitada, com acesso à informação fidedigna e de qualidade, disposta e capaz de tomar medidas em relação a outros agentes ou agências do Estado.

Noutra, mecanismos adequados de gestão podem prevenir a implementação pelos governos de políticas desastrosas, pois governos desorganizados podem produzir resultados políticos terríveis, e com efeitos profundos para a sociedade, tanto financeiros quanto sociais.

Independentemente de a entidade atuar no setor público ou privado, devem tomar as melhores decisões e aplicar os recursos da forma mais adequada buscando melhorar o nível de eficiência. Segundo Rocha (1999), a entidade deve ter sistema de informações que forneça informação fidedigna para melhorar a decisão dos gestores na tomada de decisão, alertando que a entidade pública ou privada exporta suas ineficiências para a sociedade quando do momento da entrega dos produtos à sociedade.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (1996), destaca a importância da governança como uma ferramenta relevante

no processo de gestão do setor público, enfatizando que, “assim como é necessário ter um novo olhar sobre controle, é importante expandir o significado e a aplicação da *accountability*”.

O'Donnell (1998), destaca a relevância dos órgãos de controle, especialmente as controladorias no processo da *accountability* horizontal, destacando que “os órgãos de controle, como escritórios de contabilidade geral ou controladorias sejam altamente profissionalizados de forma adequada e independente, dotado de recursos e isolados de interferência política.”

Estabelecendo-se uma consolidação do trabalho de Romzek e Dubnick (1987) e de Romzek e Ingraham (2000), no sentido da compreensão da abrangência e complexidade do cumprimento do dever de prestar contas, foram delineados os seguintes formatos execução dessa atividade:

- **Burocrática:** tem como foco a ênfase na supervisão das pessoas resultando em pouca autonomia, onde prevalecem as normas e regulamentos da organização;
- **Legal:** envolve uma detalhada supervisão externa buscando o cumprimento dos resultados decorrentes dos contratos firmados, sendo a base para a ação dos gestores, respeitada a estrutura legal.
- **Profissional:** se reflete na forma de organização do trabalho que propicia elevada autonomia para os indivíduos que baseiam seu processo de decisão em normas resultante da melhor prática.
- **Política:** tem a preocupação de ser sensível e antecipar às preocupações dos principais stakeholders externos.

Numa abordagem diferente da acima apresentada, Koppell (2005), trabalha com cinco dimensões ao processo em que cada uma delas se destaca identificando como a entidade deve responder a um questionamento. Dentre as cinco dimensões proposta pelo autor, entendemos que considera a transparência e a sujeição, podem ser entendidas como características fundamentais.

Por segundo, com Chapman, Hopwood e Shields (2007, p. 327), uma organização pode ser reduzida a dois atores com papéis específicos, esta definição retrata de forma adequada a relação principal/agente mantida entre a Sociedade e o Estado.

A legislação brasileira ao longo do tempo buscou sistemas de controle e acompanhamento que pudessem auxiliar no processo de construção de uma relação mais equilibrada de agência no setor público.

Fazendo uma leitura focada na busca da identificação do processo de prestação de contas no Setor público, donde a Constituição da República Federativa do Brasil define no art. 6º os direitos gerais do conjunto da sociedade, como sendo: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Tais direitos pressupõem obrigação por parte do Estado em oferecer bens e serviços, que possam atender as necessidades e desejos da sociedade.

Por sua vez, o art. 145 que estabelece a fonte dos recursos para fazer frente às obrigações do Estado junto à sociedade, definindo como fonte de receita a possibilidade de poder ser instituído impostos, taxas e contribuição de melhoria de forma compulsória.

O art.37 da Constituição da República preceitua que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

A Carta Magna também reconhece a competência dos órgãos de controle interno e externo dos diversos poderes da Federação como parte do processo de prestação contas, mesmo reconhecimento adotado pelo IFAC. Além de definir responsabilidades, a carta magna define a obrigatoriedade dos poderes da república de manter sistemas integrados de controle da gestão com a finalidade de comprovar a aplicação dos princípios constitucionais e especialmente avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública.

Outra abordagem que reforça a necessidade do sistema de informação de custos, é a definida no Decreto-Lei no 200/1967, que busca a racionalidade da aplicação dos recursos públicos, enfatizando no art. 25 que a supervisão ministerial tem por objetivo “acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços.”

A Lei Complementar no 101/2000, conhecida pela alcunha de Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, de forma objetiva determina que a “Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.”

Partindo da premissa que a relação ideal de agência no setor público é uma meta a ser perseguida (e desejável), identifica-se na própria legislação do Setor Público a busca, mesmo que desordenadamente, pelo aprimoramento da Governança, por intermédio do estabelecimento dos princípios constitucionais, da definição das atividades dos órgãos de controle e da obrigatoriedade da implementação dos sistemas de gestão, especialmente de custos.

De acordo com Lane (2005), o relacionamento do governo com a sociedade também pode ser explicado pela relação principal-agente, enfatizando que apesar dessa relação já está bastante estudada no setor privado, o entendimento dessa relação no setor público precisa ser mais bem compreendido, pois os resultados das pesquisas advindos do setor privado relacionado ao tema não podem ser transpostos de uma forma geral para o setor público.

Qualquer que seja a forma de organização escolhida, o Estado, em uma sociedade organizada pode ser interpretado como constituído por um conjunto enorme de relacionamentos principal-agente. Os atores mais importantes são o governo, a burocracia e as empresas públicas. Governo se posiciona nessa relação como principal, atribuindo a si mesmo uma série de metas a serem cumpridas e com uma função objetiva que compreende oferecer todos os tipos de bens e serviços definidos pelo governo por meio das suas organizações. Para

fazer isso, o governo precisa contratar agentes, ou uma grande quantidade de agentes. Isso configura a relação principal-agente no setor público, cuja resolução dessa relação dependerá de estratégia, das práticas de gestão e dos resultados obtidos, enfim, esses fatores convergem para o tema Governança no Setor Público e os seus desdobramentos teóricos e práticos (Dantas, 2014).

Outro formato de compreender a governança das organizações, em especial as de natureza empresarial, foi ofertado pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA, denominado as 3 Linhas de Defesa:

Figura 2 – O Modelo de Três Linhas de Defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: IIA, 2013.

- **1ª Linha de Defesa:** estão/devem estar as operações (vendas e contabilizações, por exemplo) e as medidas de controle primário (conferências, contagens físicas, por exemplo).
-
- **2ª Linha de Defesa:** estão/devem estar os processos organizacionais formais que garantem/devem garantir o bom desempenho da 1ª Linha de Defesa, entre os quais: a Gestão de Riscos, a Gestão dos Controles Internos, a Conformidade/*Compliance* e a Contabilidade.
-
- **3ª Linha de Defesa:** está, quando existente, a auditoria interna, com o papel de avaliar o bom funcionamento da 1ª e 2ª linhas de defesa.

Nesse modelo lógico auditoria independente avalia/deve avaliar o funcionamento adequado, da 1ª, 2ª e 3ª linhas de defesa, cabendo à alta gestão mantê-las continuamente em padrões adequados.

Salienta-se a relevância da 2ª Linha de Defesa, pois a Gestão de Riscos, a Gestão dos Controles Internos, a Conformidade/*Compliance* e a Contabilidade são práticas de gestão que constituem um dos pilares da Governança Corporativa, conforme a Figura 1, fator que sublinha a relevância da discussão técnica e científica dos temas.

Nas subseções seguintes serão discutidas as boas práticas que se pretende perscrutar na fase de campo do trabalho de investigação científica.

V.2. GESTÃO DE RISCOS

Estudos indicam que quanto mais aprimorada é a gestão de riscos das organizações (Miraval 2015), mais viável a sua continuidade no tempo e no espaço, assim emerge uma interrogação: existem modelos que comprovadamente auxiliam o desenvolvimento e melhora contínua de um sistema para a gestão de riscos?

A resposta é positiva, existem guias para o estabelecimento da gestão de riscos, com destaque para a Norma ISO 31000 – Gestão de Riscos - Princípios e Diretrizes:

[...]

As far as international risk management standards go, the best choice for any non-financial organization is by far the ISO 31000:2009. At the time of writing the standard had been officially translated and adopted in 44 out of 50 largest countries by GDP, making it truly global. ISO 31000:2009 is an international standard that provides principles and guidelines for effective risk management. It is not specific to any industry or sector and is intended to be tailored to meet the needs of the organization (Sidorenko & Demidenko 2016: 5).

[...]

Nesse contexto, A NBR ISO 31000:2018 é a norma internacional para gestão de risco. Ao fornecer princípios e diretivas abrangentes, ajuda a instituição em suas análises e avaliações de riscos, sendo aplicável à maioria das atividades, incluindo planejamento operações de gestão e processos de comunicação. O risco muitas vezes é caracterizado pela referência aos eventos potenciais às consequências ou combinações destes.

Para que haja uma qualidade nas implantações de gestão de risco é necessário um escopo sobre a estrutura, para que possa dar qualidade, gerenciamento e responsabilidade ao gestor que vai gerir toda essa estrutura.

Compreende-se que a gestão de risco e feita tanto para o ambiente interno como externo das empresas privadas e entidades públicas, com a capacidade para retificar as falhas e uma tempestividade para a solução de problemas diagnosticados.

Apesar de todas as instituições gerenciarem riscos de alguma maneira, as recomendações de melhores práticas dessa norma internacional foram desenvolvidas para melhorar a gestão, principalmente em cenários adversos:

[...]

No entanto, rejeitar projetos por parecerem arriscados pode levar empresas a rejeitar oportunidades de investimentos que na realidade oferecem um excelente retorno. **O verdadeiro problema é como quantificar o risco e, assim, precificá-lo adequadamente.** (Crouhy, Galai & Mark, 2004)
[...]

De um modo sintético, a Norma NBR ISO 31000:2018 forja a gestão de risco como um conjunto de princípios, estruturas e processos com o objetivo de:

- [...]
- a) Aumentar a probabilidade de lograr os objetivos.
 - b) Fomentar a gestão proativa;
 - c) Ser consciente da necessidade de identificar e tratar os riscos em toda a organização.
 - d) Melhorar a identificação das oportunidades e ameaças.
 - e) Aperfeiçoar a informação obrigatória e voluntária.
 - f) Melhorar a governança.
 - g) Melhorar a confiança dos interessados (*stakeholders*).
 - h) Estabelecer uma base confiável para a tomada de decisões e planejamento.
 - i) Melhorar os controles.
 - j) Melhorar a eficácia e eficiência operacional (efetividade).
 - k) Minimizar as perdas e incidentes.
 - l) Melhorar o aprendizado organizacional.
 - m) Aumentar a resistência da organização. (Araújo Júnior, de Pinho Filho, 2019)
- [...]

De outro lado, a Gestão de Riscos engloba: atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos em um processo sistemático desenvolvido para: Identificar, analisar, avaliar, tratar, registrar e relatar os riscos de qualquer natureza e em qualquer tipo de organização. (NBR ISO 31000:2018).

Estruturalmente o processo de gerenciamento de riscos preconizado pela NBR ISO 31000:2018 assume os seguintes contornos:

Figura 3 – O Processo de Gerenciamento de Riscos



Fonte: NBR ISO 31000:2018.

Todo esse processo é realizado para a elaboração do documento Matriz de

Riscos, nesse sentido, é fundamental a definição do Nível de Riscos, que é uma combinação entre as seguintes variáveis:

- Probabilidade (da materialização do risco).
- Impacto (decorrente da materialização do risco).

Figura 4 – O Processo de Gerenciamento de Riscos



Fonte: IBGC, 2017.

Enfim, não basta identificar, analisar e avaliar os riscos, é fundamental tratar os riscos, emergindo um conceito essencial que é o de “controle”, compreendido pela NBR ISO 31000:2018 como “à medida que mantém e/ou modifica o risco”. Em síntese: é fundamental estabelecer as medidas de resposta aos riscos.

Outro modelo de gestão de riscos em utilização no Brasil é o COSO *Enterprise Risk Management – ERM 2017*, de tal modo que os órgãos de controle externo têm aceitado tanto o COSO ERM 2017 como a NBR ISO 31000 como referenciais consistentes para implantação da gestão de riscos em órgãos públicos.

V.3. CONTROLE INTERNO

Um *elemento* essencial das Linhas de Defesa são os Controles Internos, compreendidos como:

[...]
 O plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (Attie, 2010)
 [...]

Um sistema de controle interno possui os seguintes objetivos:

[...]

Promover fidedignidade e imparcialidade na produção de relatórios contábeis.

Fornecer informações oportunas e facilmente acessíveis, possibilitando uma condução eficiente e eficaz dos processos empresariais.

Garantir a aderência dos processos internos e das ações em geral aos objetivos do planejamento estratégico, evitando desvios de diretrizes.

Salvaguardar o patrimônio da empresa, dando suporte ao gerenciamento de riscos e minimizando eventuais perdas financeiras decorridas de má gestão. (VENKI, 2019)

[...]

Em 1992, o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) publicou a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada*, (*Internal Control – Integrated Framework*) como referencial técnico para a estruturação de sistemas de controle interno nas organizações (privadas, públicas e do terceiro setor). Essa primeira versão teve grande aceitação e tem sido aplicada amplamente em todo o mundo, sendo reconhecida como uma estrutura para desenvolvimento, implantação e a condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

Em 2013 houve a publicação de uma versão atualizada, com os fundamentos de que o controle interno auxilia as instituições a alcançar objetivos importantes e a sustentar e *melhorar* o seu desempenho, assim o *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada) permite que as organizações desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptem aos ambientes operacionais e corporativos, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança, assumindo estruturalmente a seguinte modelagem:

Figura 5 – COSO (Controle Interno - Estrutura Integrada – 2013)



Fonte: COSO – ICIF – 2013.

A Estrutura auxilia a administração, a estrutura de governança, o público externo e outras partes a interagir com a entidade nas respectivas funções relacionadas ao controle interno. Para isso, esclarece o que constitui um sistema de controle interno e oferece uma visão sobre quando o controle interno está sendo aplicado

com eficácia, entretanto cada tipo de organização pode escolher implantar o controle interno de forma diferente, por exemplo: o sistema de controle interno de uma entidade de pequeno porte pode ser menos formalmente estruturado.

Operacionalmente os controles internos são estabelecidos a partir da adoção dos seguintes mecanismos de salvaguarda:

[...]

a) **Segregação de Funções:** estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização.

b) **Sistema de Autorização e Aprovação:** compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos.

c) **Determinação de Funções e Responsabilidades:** a existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.

d) **Rotação de Funcionários:** corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho. Possibilita reduzir a oportunidade de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.

e) **Legislação:** corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa as contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos atuais vigentes.

f) **Contagens Físicas Independentes:** corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custo diante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa. (Attie, 2010)

[...]

No que concerne à Contabilidade, os controles também devem abranger também a adoção dos seguintes fundamentos:

[...]

a) **Documentação Confiável:** corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações. Documento hábil é aquele revestido de formalidades legais exigidas em cada espécie concreta, conforme sua natureza, para comprovar a operação realizada.

b) **Conciliação:** indica a precisão ou diferenças existentes entre diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e à eliminação tempestiva de possíveis pendências.

c) **Análise:** objetiva a identificação da composição analítica dos itens em exame. Exame minucioso de uma coisa em cada uma das suas partes.

d) **Plano de Contas:** compreende a classificação dos dados da empresa dentro de uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade que proceda o uso destas contas, fomenta a classificação e a utilização adequada de cada conta.

e) **Tempo Hábil:** determina o registro das transações dentro do período da competência e no menor espaço de tempo possível. (Attie, 2010)

[...]

As pessoas são os elementos fundamentais no ambiente de controle, sendo o elemento principal de indução de mudanças, mas também o mais vulnerável ao cometimento de erros, sendo recomendável a adoção dos seguintes mecanismos de gestão de pessoas:

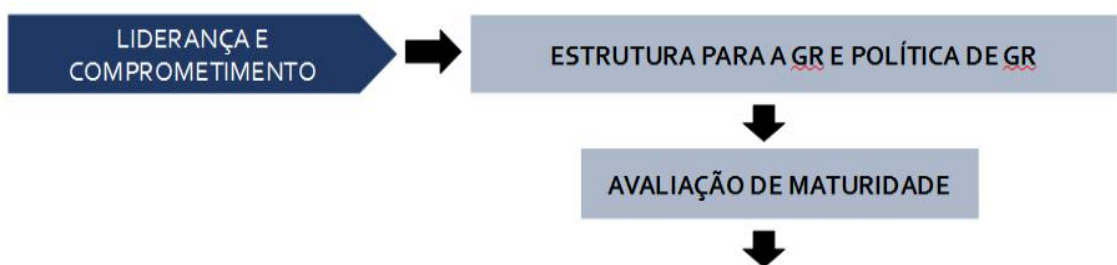
[...]

- a) **Seleção:** possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas.
- b) **Treinamento:** possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta. Entende-se que treinamento tem como finalidade melhorar o desenvolvimento profissional do ser humano na sua organização, e no desempenho das suas funções além de ser o processo.
- c) **Plano de Carreira:** determina a política da empresa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal.
- d) **Relatórios de Desempenho:** compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional.
- e) **Relatório de Horas Trabalhadas:** possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho.
- f) **Tempos e Métodos:** possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- g) **Custo-Padrão:** permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção.
- h) **Manuais Internos:** sugerem clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios.
- i) **Instruções Formais:** apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal-entendidas e a possibilidade de cobranças. (Steinberg, 2003)

[...]

A gestão de riscos e o controle interno podem ser tecnicamente integrados por intermédio da utilização conjunta da NBR ISO 31000:2018 e o COSO – ICIF – 2013, conforme o esquema a seguir.

Figura 6 – Modelo de Integração entre a Gestão de Riscos e Controles



Fonte: Araújo Júnior & Pinho Filho, 2019.

O controle interno e gerenciamento de risco são formas de se evitar ao máximo grandes casos de fraudes que venham a prejudicar a imagem e as finanças das empresas, contribuindo para o sistema de conformidade/integridade organizacional, o que é atualmente denominado *compliance*.

V.4. COMPLIANCE

O *compliance* nas organizações teve sua origem nos Estados Unidos com foco no sistema financeiro, com a criação do Banco Central Americano, em 1913. Logo após a política intervencionista do *New Deal* trouxe a gestão de *compliance* com objetivo de criar um sistema financeiro mais seguro e estável, após a quebra da Bolsa de Nova York em 1929. Apesar de iniciada nas instituições bancárias, o *compliance* se estende a todas as entidades empresariais e entes públicos, pois compreende a aderência a ética individual e coletiva, dentro das organizações. (Santos, 2011).

Ao se decidir criar um programa de integridade, a primeira medida a ser adotada é a identificação e a análise dos riscos aos quais ela está sujeita, seja na posição de autora, seja na posição de vítima, levando em consideração aspectos específicos daquela empresa, ou seja, seu porte, ramo de atividade, base territorial etc. Devem ser analisados os riscos legais e reputacionais que poderão advir da ocorrência de atos ilícitos, e que o programa de *compliance* pretenderá mitigar. (Veríssimo, 2017)

Para Santos (2011), as ferramentas de *compliance* contribuem para o enfrentamento da fraude, o que justifica a importância de as organizações investirem em um programa efetivo de gestão da ética. Esse programa deve compreender ações concretas que abrangem:

- Normas e diretrizes sobre valores éticos;
- Comportamentos que a empresa espera de seus funcionários em determinadas situações;

- Política de comunicação permanente;
- Canais de denúncias, sem que haja constrangimento ao funcionário denunciante.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) analisa que o aprimoramento das práticas de *compliance*, e de governança corporativa como um todo, ganha mais relevância à medida que o mercado e a sociedade valorizam organizações comprometidas com a integridade, razão pela qual a citada instituição oferece uma modelagem para a estruturação de sistemas de *compliance*, conforme a figura a seguir:

Figura 7 – Estrutura de Sistema de *Compliance*/Integridade.



Fonte: IBGC, 2017.

É indispensável que cada organização faça sua autoanálise e conheça suas necessidades e especificidades para definir o sistema de *compliance* que mais se adeque à sua realidade. Nesse sentido, destaca-se a importância de uma comunicação ampla e efetiva dos valores, regras, políticas e procedimentos de integridade em suas metas e orientações que, além de tudo, demonstre o comprometimento da alta administração com o tema, a fim de facilitar a efetiva aplicação do sistema de *compliance* e reforçar uma cultura de ética dentro da organização, gerando inclusive uma vantagem competitiva diante dos concorrentes e a critérios diferenciados na obtenção de investimentos, créditos ou financiamentos.

V.5. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Retomando ao conceito de Processo Administrativo, o Planejamento é um componente fundamental, especialmente no Setor Público, uma vez que o Estado é perene, no que se apresenta a seguinte conceituação: “É a função que estabelece os objetivos a serem atingidos e também como fazer para alcançar êxito nesta tarefa” (Maximiano, 2015), com os desdobramentos nos níveis Estratégico, Tático e Operacional, ao fim do qual se consubstancia um documento, o Plano Estratégico.

No tocante ao Setor Público é fundamental a vinculação entre o planejamento e

os instrumentos orçamentários previstos na CRFB de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, Lei Orçamentária Anual – LOA e Plano Plurianual – PPA, como segue:

Figura 8 – Modelo de Planejamento no Setor Público



Fonte: Bächtold, 2012: 63.

Infelizmente não verifica de um modo generalizado a concatenação sistematizada dos elementos sobreditos nos Órgãos e Entidades Estatais, haja vista as inúmeras constatações de auditoria emanadas de órgãos de controle relativamente à disjunção, ou mesmo inexistência formal/material dos instrumentos de planejamento (DPDF, 2019 “a”, “b” e “c”).

Existem diversos métodos de planejamento passíveis de utilização pelas organizações (de qualquer natureza), por exemplo o *Balanced Scorecard* – BSC (Kaplan & Norton, 1997) e o Planejamento Estratégico Situacional (Matus, 1993), cabendo a cada uma selecionar um formato de planejar que seja tecnicamente mais aderente à realidade contextual.

V.6. MODELO IA-CM

O *Internal Audit - Capability Model* – IA-CM (Modelo IA-CM), é uma modelagem com vistas à maturidade de gestão (evolutivo) para a auditoria interna no Setor Público (McRae & Sloan, 2018) desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA, com a seguinte estruturação:

De un modo simplificado, el Modelo IA-CM consiste en una escala de evaluación de 1 a 5 (1 -Inicial; 2 -Infraestructura; 3 -Integrado; 4 - Gestionado 5 –Optimizado) que mide la institucionalización de actividades y recursos (técnicos y políticos) fundamentales para la agregación de valor (a -Servicios y el rol de Auditoria Interna; b - Gestión de los Recursos Humanos; c -Prácticas Profesionales; d -Gestión del Desempeño y Transparencia; e -Cultura y Relaciones Organizacionales; f -Estructura de Gobierno). (de Pinho Filho, 2017)

O Modelo IA-CM é uma prática de gestão relevante porque exige que os setoriais de auditoria interna cumpram com uma série de requisitos organizados em áreas-chave (*Key Process Areas – KPAs*), com as quais se relacionam atividades que devem ser obrigatoriamente cumpridas para que uma determinada área-chave seja considerada cumprida.

De outro lado, para que um determinado nível de maturidade seja atingido, deve ser comprovada a proficiência em todos as áreas-chaves daquele nível, por exemplo para se atingir o Nível 2 é necessário o atingimento dos seguintes KPAs: 1) Auditorias de Conformidade; 2) Desenvolvimento Profissional Individual; 3) Pessoas são Identificadas e Recrutadas; 4) Arcabouço de Processos e Práticas Profissionais; 5) Plano de Auditoria Baseado nas Prioridades da Gestão e dos Stakeholders; 6) Orçamento Operacional de AI; 7) Plano de Negócios de AI; 8) Gerenciamento de Atividades de AI; 9) Acesso Total às Informações, Ativos e Pessoas da Organização; 10) Fluxo de Relatórios de Auditoria Estabelecido.

De outro lado, um determinado nível de maturidade somente é considerado atingido se o imediatamente anterior também for atingido, é dizer, o atingimento do Nível 3 é indispensável o atingimento do Nível 2, uma abordagem de desenvolvimento organizacional que é por natureza gradativa (construída por blocos) que é sintetizada por intermédio da figura a seguir:

Figura 15 – Matriz do Modelo IA-CM

Matriz do IA-CM						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Accountability	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estruturas de Governança
Nível 5 - Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança	Liderança no envolvimento com órgãos profissionais Projeção da Equipe	Aperfeiçoamento contínuo das práticas profissionais Planejamento de AI estratégico	Relatório Público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, poder e autoridade da AI
Nível 4 - Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão AI apoia órgãos profissionais Planejamento da mão-de-obra	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenho qualitativas e quantitativas	CAE assessora e influencia a alta gestão	Supervisão independente das atividades de AI CAE reporta-se à autoridade principal
Nível 3 - Integrado	Serviços de assessoramento Auditorias de desempenho	Construção de equipes e competências Staff profissionalmente qualificado Coordenação da Mão de obra	Arcabouço de Gestão da Qualidade Planos de Auditoria baseados em risco	Medidas de Desempenho Informação sobre custos Relatórios de gestão	Coordenação com outros grupos de revisão Componente integral da equipe de gestão	Supervisão gerencial da atividade da AI Mecanismos de financiamento
Nível 2 - Infraestrutura	Auditorias de conformidade	Desenvolvimento profissional individual Pessoas preparadas são identificadas e recrutadas	Arcabouço de processos e práticas profissionais Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e dos stakeholders	Orçamento operacional de AI Plano de negócios de AI	Gerenciamento dentro da atividade de AI	Acesso total às informações, ativos e pessoas da organização Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 - Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão nos cargos; ausência de práticas profissionais estabelecidas; falta de estrutura; falta de capacidade; inexistência de KPAs.					

Fonte: adaptado de McRae & Sloan, 2018.

Outro aspecto relevante diz respeito às cores das áreas-chaves da figura acima. Os quadrantes destacados na cor verde dependem exclusivamente do esforço intraorganizacional e quadrantes destacados pela cor cinza indicam os KPAs nos quais o atingimento pleno dependem de interações extraorganizacional.

A seleção do IA-CM como a primeira boa prática se deu porque a modelagem é por definição um padrão de governança (global) para a atividade de auditoria interna governamental, que traz no seu bojo a necessidade de adoção de uma série de inovações no âmbito interno, que depois transbordam para os entes que se relacionam com a unidade de auditoria interna (de Pinho Filho, 2017: 44), em vista da geração dos seguintes benefícios:

Por final, investigaciones científicas recientes indican que el perfeccionamiento de los órganos gubernamentales de control interno es un tema sustancioso que se relaciona profundamente con la capacidad estatal de generar transparencia, rendición responsable de cuentas, el uso eficaz de los recursos públicos, la satisfacción de las necesidades comunes, el bienestar y la ciudadanía. (de Pinho Filho, 2017:45)

Ante o exposto o CONACI (2019) aprovou, por intermédio de resolução, a utilização do Modelo IA-CM como o referencial técnico-metodológico para os membros do Colegiado, como segue, *in verbis*:

RESOLUÇÃO CONACI Nº 006/2019

Aprova o modelo IA-CM (*Internal Audit - Capability Model*) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno.

O PRESIDENTE DO CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI, no uso das atribuições conferidas pelo art. 19, inciso XIV, do Estatuto, assim como em conformidade com as deliberações emanadas pelo Fórum de Titulares na 32ª Reunião Técnica do CONACI – 32ª RTC, realizada no dia 27 de setembro de 2019, em Fortaleza/CE, e

CONSIDERANDO o que dispõe o art. 3º do Estatuto;
CONSIDERANDO a importância de uniformização de procedimentos e práticas da função de auditoria interna no âmbito do Conaci;
CONSIDERANDO a necessidade de identificação do grau de maturidade e desenvolvimento das ações que devem ser realizadas para o avanço em capacidade de auditoria interna;
CONSIDERANDO os benefícios que a adoção do IA-CM proporciona para o fortalecimento do sistema de controle interno no âmbito de sua atuação e nas demais esferas;
CONSIDERANDO que na 28ª Reunião Técnica do Conaci a Metodologia IA-CM foi aprovada como referencial técnico para utilização pelos órgãos que assim desejarem;

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar o Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) como referencial técnico de autoavaliação e construção de capacidades de auditoria interna pelos seus órgãos membros.

Art. 2º Recomendar a utilização da Planilha de avaliação do IA-CM e do roteiro para avaliação do IA-CM, anexos a esta resolução, para implantação do Modelo.

Art. 3º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

32ª Reunião Técnica do Conaci, Fortaleza/CE, 27 de setembro de 2019.
(CONACI, 2021)

Embora algumas das boas práticas objetos da presente investigação obrigatoriamente façam parte da implantação do Modelo IA-CM (Gestão de Riscos e Integridade, por exemplo), uma vez nem todos os membros do CONACI podem necessariamente estar implantando a modelagem, mas podem estar aplicando as demais práticas de modo estanque, o que também é importante de

ser percebido.

VII. PROPOSTA DE SEGMENTAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

Considerando-se os elementos lógicos anteriormente apresentados, se propõe a segmentação geral da dissertação integrando os seguintes componentes:

- Resumo.
- *Abstract*.
- Introdução.
- Parte I – O Sistema Brasileiro de Controle Interno.
- Parte II – O Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI.
- Parte III – Análise da Adoção de Boas Práticas de Governança.
- Parte IV – Resultados da Pesquisa.
- Conclusões e Recomendações.
- Referências.
- Abreviaturas e Siglas.
- Anexos.

VIII. PROPOSTA DE CRONOGRAMA

Por fim, se apresenta a de cronograma de atividades operacionais das quais resultarão a conclusão do trabalho de investigação científica, como segue:

Quadro nº 1 – Cronograma de Atividades Operacionais da Dissertação de Mestrado

N.º	ATIVIDADE	DATA PROVÁVEL	MESES							
			JUL 2020	AGO 2020	SET 2020	OUT 2020	NOV 2020	DEZ 2020	JAN 2021	FEV 2021
1	Envio do Projeto em Versão Preliminar para o Professor Orientador	23/07/2020								
2	Gravação do Vídeo sobre o Projeto	23/07/2020								
3	Publicação do Vídeo sobre o Projeto no Youtube	23/07/2020								
4	Postagem do Projeto no Ambiente Acadêmico da Atenas College University	23/07/2020								
5	Postagem do link do vídeo no Ambiente Acadêmico da Atenas College University	23/07/2020								
6	Envio de Projeto Considerando as Adequações Formuladas pelo	30/07/2020								

N.º	ATIVIDADE	DATA PROVÁVEL	MESES							
			JUL 2020	AGO 2020	SET 2020	OUT 2020	NOV 2020	DEZ 2020	JAN 2021	FEV 2021
	Professor Orientador									
7	Elaboração do Protocolo do Estudo de Caso	21/08/2020								
8	Elaboração do Estado da Arte da Dissertação	31/08/2020								
9	Elaboração de Artigo Científico do Estado da Arte da Dissertação	31/08/2020								
10	Elaboração do Questionário de Coleta de Dados	17/09/2020								
11	Adequações no Questionário de Coleta de Dados	30/09/2020								
12	Realização do Questionário	30/10/2020								
13	Análise de Resultados	31/12/2020								
14	Elaboração da Dissertação	31/01/2020								
15	Elaboração de Artigo Científico Relativo aos Resultados da Pesquisa	31/01/2020								
16	Defesa da Dissertação	03/02/2021								
17	Entrega da Versão Final da Dissertação	13/02/2021								

Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

IX. REFERÊNCIAS

ABNT (2018). NBR ISO 31000: *Gestão de riscos - princípios e diretrizes*. Rio de Janeiro: ABNT.

Araújo Júnior, J. B.; de Pinho Filho, L. C (2019). *Implantação da gestão de riscos no governo do distrito federal – GDF: uma iniciativa de inovação da gestão pública*. Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros, ISSN: 2178-2008, Ano X, Vol.X, n.37, jan./mar., pp. 4-20. Brasília: Faculdade Processus. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/64>>. (22/07/2020)

Archenti, N. (2014). *Cuestiones metodológicas*. Material de cátedra del Seminario de Tesis, Programa de Desarrollo Humano de FLACSO Argentina, Buenos Aires.

Andrade, A.; Rossetti, J. P. (2014). *Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 7. Ed. São Paulo: Atlas.

Attie, W. (2010). *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5 ed. Atlas: São Paulo.

Alves da Silva, C.; de Pinho Filho, L. C. & Luiz Venturi, J. Governança corporativa: um diálogo entre a gestão de riscos, controles internos, compliance e a contabilidade. **Revista Processus de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social**, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 35-53, nov. 2019. ISSN 2675-0236. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/ppds/article/view/167>>. (21/07/2020)

Bächtold, C. (2012) *Noções de administração pública*. Curitiba: IFPR.

Beuren, I. M. (2012). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Bovens, M. (2007) *Analysing and assessing accountability: A Conceptual Framework*. *European Law Journal*, v. 13, n. 4, July, pp. 447–468.

Chapman, C.S; Hopwood, A. G. & Shields, M. D. (2007). *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier.

Creswell, J. W. W. (2010). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

Choi, Frederick D. S.; Meek, G. K (2010). *International accounting*. 7 ed. Upper Saddle River: Pearson.

Coombes, P.; Wont, G. (2004). *Corporate governance and private equity*. In: **Global corporate governance guide 2004**. Londres: Globe White Page, 2004.

Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI. Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/>>. (21/07/2020)

_____ (2019). **Resolução CONACI Nº 006/2019**, de 27 set. 2019. Aprova o modelo IA-CM (*Internal Audit Capability Model*) como referencial metodológico no âmbito do Conselho Nacional de Controle Interno.

COSO (2013). *Internal control: integrated framework – ICIF – 2013*. COSO: Jersey City, 2013.

Crouhy, M.; Galai, D.; Mark, R. (2004). *Gerenciamento de risco: abordagem conceitual e prática: uma visão integrada dos riscos de crédito e de mercado*. Rio de Janeiro: Qualitymark: São Paulo.

Dantas, J. M. M. Sistema de custos para organizações de serviços complexos: o caso do setor público. **VII Congresso CONSAD de Gestão Pública**: BRASÍLIA-DF. Volume: Painel 31/091 Compras, contratações públicas e qualidade do gasto: novas abordagens e experiências. mar. 2014.

de Alencar, L. Z. A (2018). *O novo direito administrativo e governança pública: responsabilidade, metas e diálogo aplicados à Administração Pública do Brasil*. Belo Horizonte: Fórum.

de Castro, R. P. A. & Gonçalves, F. S. P. (2019). *Compliance e gestão de riscos*

nas empresas estatais. Belo Horizonte: Fórum.

de Pinho Filho, L. C. & Teotônio de Carvalho; J. N. (2006). *Governança corporativa no Brasil: características e desafios*. Monografia de Conclusão de Curso de Especialização não Publicada, Universidade Tuiuti do Paraná – UTP, Curitiba-PR.

Defensoria Pública do Distrito Federal – DPDF “a” (2019). Relatório de auditoria n.º 1-2019 – DPDF/DCI. Contas anuais de 2015. Relatadas por: Lúcio Carlos de Pinho Filho. Disponível em: <<http://transparencia.defensoria.df.gov.br/index.php/auditoria/>>. (23/07/2020)

_____ “b” (2019). Relatório de auditoria n.º 3-2019 – DPDF/DCI. Contas anuais de 2016. Relatadas por: Lúcio Carlos de Pinho Filho. Disponível em: <<http://transparencia.defensoria.df.gov.br/index.php/auditoria/>>. (23/07/2020)

_____ “c” (2019). Relatório de auditoria n.º 3-2019 – DPDF/DCI. Contas anuais de 2017. Relatadas por: Lúcio Carlos de Pinho Filho. Disponível em: <<http://transparencia.defensoria.df.gov.br/index.php/auditoria/>>. (23/07/2020)

Eisenhardt, K. M. (1989). *Agency theory: an assessment and review*. *Academy of Management Review*. Jan, vol 14, No 1, p. 57-74. Disponível em: <<http://classwebs.spea.indiana.edu/kenricha/Oxford/Archives/Oxford%202006/Courses/Governance/Articles/Eisenhardt%20-%20Agency%20Theory.pdf>>. (15/03/2021)

Google Forms. Disponível em: <<https://www.google.com/intl/pt-BR/forms/about/>>. (21/07/2020)

Gonçalves, J. R. (2015). *Metodologia científica e redação acadêmica*. 7. ed. Brasília: JRG.

Instituto dos Auditores Internos – IIA (2013). *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Declaração de Posicionamento do IIA.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4. ed. – São Paulo: IBGC.

_____ (2017). *Compliance à luz da governança corporativa*. São Paulo, SP: IBGC. (Série: IBGC Orienta).56 p.

Instituto dos Auditores Internos – IIA (2013). *As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Declaração de Posicionamento do IIA. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-compilamento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>>

IFAC. (2011). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Vol I, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY 10017. United States of America.

IVÀLUA (2011). *Guía práctica 8: la metodología cualitativa en evaluación de políticas públicas*. Barcelona, Ivàlua.

Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (2000). *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, October 1976, V. 3, No. 4, pp. 305-360. Reimpresso por Harvard University Press.

Koppel, J. G. S. (2005) *Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder*. *Public Administration Review* • January/February, Vol. 65, n. 1.

Kaplan, R. & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro, Elsevier.

LimeSurvey. Disponível em: <<https://www.limesurvey.org/pt/>>. Acesso em: 19 jul. 2020.

MacRae, E. & Sloan, B. C. (2018). *Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector*. 2. ed. IIA, Altamonte Springs.

Matus, C. (1993). *Política, planejamento & governo*. Brasília: IPEA.

Maximiano, A. C. A. (2015). *Fundamentos da administração: introdução à teoria geral e aos processos da administração*. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2015.

Miranda, R. F. A (2017). *Implementando a gestão de riscos no setor público*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

Miraval, F. (2016). *Gestión de la calidad según la norma ISO 9001:2015*. Buenos Aires: Editorial Dunken, 2016.

Oliveira, P. R. (2006). *Implantação de um processo para identificação e gestão dos riscos financeiros*. Brasília: SERPRO-SUPGF.

O'Connell, L. (2005). *Program Accountability as an Emergent Property: The Role of Stakeholders in a Program's Field*. *Public Administration Review*, 65, 1: 85-93, 2005.

O'Donnell, G. (1998) *Horizontal Accountability in New Democracies*. *Journal of Democracy* 9.3, July, Volume 9, Number 3, 112-126. The Johns Hopkins University Press, Journals Division 2715 N. Charles Street, Baltimore, MD. United States of America.

Thornhill, A., Lewis, P. & Saunders, M. N. K. (2019). *Research methods for business students*. 8. ed. New York, Pearson.

Tribunal de Contas da União – TCU (2014). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. Versão 2. Brasília: TCU.

Sá, A. L.; Hoog, W. A. Z. (2008). *Corrupção, fraude e contabilidade*. Curitiba: Juruá, 2008.

Santos, R. A. (2010). *Compliance como ferramenta de mitigação e prevenção da fraude organizacional*. 2010. 103 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de

Administração, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

Romzek, B.S. & Dubnick, M. J. (1987). *Accountability in the public sector: lessons from the challenger tragedy*. Public Administration Review, Vol. 47, n. 3 (May - Jun), pp. 227-238.

Romzek, B. S. & Ingraham, P. (2000). *Cross pressures of accountability: initiative, command, and failure in the ron brown plane crash*. Public Administration Review. Vol 60. n. 3 (May-Jun) pp. 240-253.

Sidorenko, A.; Demidenko, E. (2016). *Guide to effective risk management 3.0*. Disponível em: < https://www.researchgate.net/publication/323254437_FREE_RISK_MANAGEMENT_BOOK_GUIDE_TO_EFFECTIVE_RISK_MANAGEMENT_30/>. (21/07/2020)

Steinberg, H. (2003). *A dimensão humana da governança corporativa*. Rio de Janeiro: Gente, 2003.

Venki (2015). *Descubra o que são controles internos e qual a sua importância na gestão empresarial*. Disponível em: <<https://www.venki.com.br/blog/controles-internos/>> (21/07/2020)

Veríssimo, C. (2017). *Compliance: Incentivo à adoção de medidas anticorrupção*. São Paulo: Saraiva.

Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Bookman, São Paulo.

ANEXO 1

QUESTIONÁRIO AOS ÓRGÃOS MEMBROS DO CONACI

1) Visão Geral

O questionário foi enviado aos Órgãos que fazem CONACI, sendo a aplicado e compilado por intermédio do aplicativo *Google Forms*.

2) Texto de Introdução do Questionário

O questionário se refere a pesquisa do mestrado em Ciências Contábeis da *World Christian University – WCU* intitulada: "A INDUÇÃO À ADOÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA POR PARTE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO: UM ESTUDO DE CASO COM BASE NOS MEMBROS DO CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI", sobre a orientação dos Professores Doutores Luciana Soares Chagas e James Luiz Venturi.

A sua colaboração é fundamental para o êxito do trabalho, no que o resultado da pesquisa contribuirá para o debate sobre o Controle Interno no Brasil.

O formulário, composto por 40 (quarenta) questões (exclusivamente da tipologia SIM/NÃO), não identifica o respondente, razão pela qual peço a contribuição adicional de que seja respondido apenas 1 (um) questionário por Órgão, no período de 14 a 30 de abril de 2021.

Desde já, agradeço à Vossa insigne colaboração.

Cordialmente,

Lúcio Carlos de Pinho Filho
(prof.lpinho@gmail.com)

3) População Objeto do Questionário

O CONACI contava com 60 membros, quando da distribuição do questionário.

UNIÃO (MEMBRO TITULAR)	
1	Poder Executivo (Controladoria-Geral da União - CGU)

ESTADOS (MEMBROS TITULARES)	
1	Acre
2	Alagoas
3	Amapá
4	Amazonas
5	Bahia
6	Ceará
7	Distrito Federal
8	Espírito Santo
9	Goiás
10	Maranhão
11	Mato Grosso
12	Mato Grosso do Sul
13	Minas Gerais
14	Pará
15	Paraíba
16	Paraná
17	Pernambuco
18	Piauí
19	Rio de Janeiro
20	Rio Grande do Norte
21	Rio Grande do Sul
22	Rondônia
23	Roraima
24	Santa Catarina
25	São Paulo
26	Sergipe
27	Tocantins

CAPITAIS (MEMBROS TITULARES)	
1	Belém
2	Belo Horizonte
3	Campo Grande
4	Cuiabá
5	Fortaleza
6	João Pessoa
7	Macapá
8	Maceió
9	Manaus
10	Natal
11	Palmas
12	Porto Alegre

CAPITAIS (MEMBROS TITULARES)	
13	Porto Velho
14	Recife
15	Rio Branco
16	Rio de Janeiro
17	Salvador
18	São Luís
19	São Paulo
20	Vitória

MEMBROS ASSOCIADOS	
1	Aracati (CE)
2	Assembleia Legislativa (CE)
3	Assembleia Legislativa (ES)
4	Barra Mansa (RJ)
5	Cabo de Santo Agostinho (PE)
6	Câmara Municipal de Campinas (SP)
7	Contagem (MG)
8	Itabirito (MG)
9	Londrina (PR)
10	Niterói (RJ)
11	Uberaba (MG)
12	Vila Velha (ES)

4) Questões

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO
1	O ENTE FEDERATIVO AO QUAL O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO SE VINCULA POSSUÍ NORMA PRECONIZANDO A ADOÇÃO DE PADRÕES DE GOVERNANÇA POR PARTE DOS SEUS ÓRGÃOS E ENTIDADES?		
2	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA A IMPLANTAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		
3	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA PARA A SUPERVISÃO DA IMPLANTAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA NO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?"		
4	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES ADOTEM BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA?		
5	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA A ADOÇÃO DAS BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA NOS ÓRGÃOS E ENTIDADES DO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?		
6	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ADOTA O MODELO IA-CM COMO BOA PRÁTICA DE REFERÊNCIA?		
7	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL INICIAL DE MATURIDADE DO MODELO IA-CM?		
8	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL 2 DE MATURIDADE DO MODELO IA-CM?		
9	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL 3 DE MATURIDADE?		
10	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO RECOMENDA A ADOÇÃO DO MODELO IA-CM (NOS CASOS APLICÁVEIS, UNIDADES DE AUDITORIA DAS EMPRESAS ESTATAIS, POR EXEMPLO)?		
11	O ENTE FEDERATIVO AO QUAL O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO SE VINCULA POSSUÍ NORMA SOBRE A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS POR PARTE DOS SEUS ÓRGÃOS E ENTIDADES?		
12	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO
13	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA ORGÂNICA PARA A SUPERVISÃO DA IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS NO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?		
14	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES GERENCIEM RISCOS?		
15	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS POR PARTE DOS ÓRGÃOS E ENTIDADES DO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?		
16	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA A NBR ISO 31000:2018 COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?		
17	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O COSO ERM 2017 COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?		
18	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?		
19	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OU DESENVOLVEU SISTEMA INFORMATIZADO PARA A GESTÃO DE RISCOS?		
20	O ENTE FEDERATIVO AO QUAL O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO SE VINCULA POSSUÍ NORMA SOBRE A IMPLANTAÇÃO DA PROGRAMAS DE INTEGRIDADE POR PARTE DOS SEUS ÓRGÃOS E ENTIDADES?		
21	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA A IMPLANTAÇÃO DE PROGRAMA DE INTEGRIDADE (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		
22	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA ORGÂNICA PARA A SUPERVISÃO DA IMPLANTAÇÃO DA INTEGRIDADE NO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?		
23	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES GERENCIEM A INTEGRIDADE?		
24	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA A IMPLANTAÇÃO DE MECANISMOS DE INTEGRIDADE POR PARTE DOS ÓRGÃOS E ENTIDADES DO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?		
25	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO CONTA COM PLANO ESTRATÉGICO ATUALIZADO?		
26	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		
27	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS ÓRGÃOS E ENTIDADES QUANTO À GESTÃO ESTRATÉGICA (PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO, AVALIAÇÃO E MONITORAMENTO)?		
28	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>BALANCED SCORECARD – BSC</i> COMO BOA PRÁTICA DE REFERÊNCIA?		
29	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRO MÉTODO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO?		
30	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO DE PROCESSOS ORGANIZACIONAIS (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		
31	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS JURISDICIONADOS QUANTO À GESTÃO DE PROCESSOS?		
32	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>BUSINESS PROCESS MANAGEMENT – BPM</i> COMO REFERÊNCIA DE GESTÃO DE PROCESSOS?		
33	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM PARA A GESTÃO DE PROCESSOS?		
34	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO DE PROJETOS (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?		
35	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS JURISDICIONADOS QUANTO À GESTÃO DE PROJETOS?		
36	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>PROJECT MANAGEMENT BODY OF KNOWLEDGE – PMBOK</i> COMO REFERÊNCIA DE GESTÃO DE PROJETOS?		
37	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM PARA A GESTÃO DE PROJETOS?		
38	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS CONTROLES PRIMÁRIOS DOS ÓRGÃOS E ENTIDADE COM BASE NO COSO ICIF – <i>INTERNAL CONTROL</i> -		

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO
	<i>INTEGRATED FRAMEWORK</i> – 2013 (CONTROLES INTERNOS – ESTRUTURA INTEGRADA)?		
39	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA A NBR ISO 19011:2018 COMO REFERÊNCIA PARA OS TRABALHOS DE AUDITORIA?”		
40	PARA O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO O ESTÍMULO À ADOÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA POR PARTE DOS ÓRGÃOS E ENTIDADES É CONSIDERADA UMA ATIVIDADE RELEVANTE, ASSIM COMO A REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE INSPEÇÃO/FISCALIZAÇÃO?		