


A adoção e a indução 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 – Conaci¹


The adoption and induction of good governance practices by internal control: a case study based on the members of the national council of internal control – Conaci

La adopción e inducción de prácticas de buen gobierno por parte de los órganos de control interno: un estudio de caso basado en los miembros del consejo nacional de control interno – Conaci

Recebido: 12/04/2022 | Aceito: 22/09/2022 | Publicado: 17/10/2022

Lúcio Carlos de Pinho Filho²


 <https://orcid.org/0000-0002-3357-4110>


 <http://lattes.cnpq.br/7548673629065244>

World Christian University, WCU, Estados Unidos

E-mail: lucio.filho@institutoprocesso.com.br

Luciana Soares Chagas³


 <https://orcid.org/0000-0001-7891-0483>


 <http://lattes.cnpq.br/1968085707531585>

World Christian University, WCU, Estados Unidos

E-mail: consultora.lucianasoares@gmail.com

James Luiz Venturi⁴

 <https://orcid.org/0000-0001-7958-0121>

 <http://lattes.cnpq.br/7485768691149298>

Universidad Nacional de Pilar, UNP, Paraguai

E-mail: james.venturi@unilas.com.br

Resumo

O presente artigo buscou, a partir da realização de um estudo de caso quantitativo, a análise da adoção e indução de boas práticas de gestão que impulsionem a Governança no Setor Público, a partir da atuação dos Órgãos de Controle Interno que fazem parte no Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI. Nesse sentido, a partir dos referenciais teóricos relacionados com a Governança Corporativa e da Ciência da Administração, foi realizada a pesquisa documental da identificação e a partir da aplicação de um questionário fechado, o tratamento numérico dos dados para avaliar a adoção (âmbito interno) e a indução (âmbito externo) de boas práticas de gestão que podem contribuir para o aprimoramento das linhas de controle das organizações públicas, a partir da atividade de Auditoria Interna (3a Linha de Controle). Ademais das disposições legais existentes e os conceitos doutrinários

¹ A revisão linguística foi realizada por Roberta dos Anjos Matos Resende.

² Mestre em Desenvolvimento Humano e em Ciências Contábeis. Bacharel em Ciências Contábeis e em Administração Pública. Docente do UniPROCESSUS.

³ Doutoranda em Educação. Mestre em Psicanálise, Saúde e Sociedade. Licenciada em Pedagogia. Docente da Universidade Veiga de Almeida e UCAM.

⁴ Doutor em Ciências Empresariais. Mestre Turismo e Hotelaria. Bacharel em Administração. Docente da Unilas e *Universidad Nacional de Pilar* (Paraguai).

vigentes sobre o Controle Interno como função administrativa, como prática de gestão e como órgão é relevante a discussão do tema quando contempla a estruturação de um Estudo que além de combater a corrupção, seja efetivo (eficiência e eficácia).

Palavras-chave: Boas Práticas. Controle Interno. CONACI. Governança.

Abstract

This work sought, from the performance of a quantitative case study, the analysis of the adoption/induction of good management practices that boost Governance in the Public Sector, based on the performance of the Internal Control Bodies that are part of the National Council of Internal Control – CONACI. In this sense, based on the theoretical references related to Corporate Governance and Management Science, documentary research was carried out regarding the identification and, from the application of a closed questionnaire, the numerical treatment of data with a view to evaluating the adoption (internal scope) and induction (external scope) of good management practices that can contribute to the improvement of the lines of defense/control of public organizations, from the activity of Internal Audit (3th Control Line). Finally, in addition to the existing legal provisions and the doctrinal concepts in force on Internal Control as an administrative function, as a management practice and as an organ, the discussion of the theme is relevant when contemplating the structuring of a Study that, in addition to the fight against corruption, is effective (efficiency and effectiveness).

Keywords: Best Practices. CONACI. Internal Control. Governance.

Resumen

Este artículo buscó, a partir de la realización de un estudio de caso cuantitativo, el análisis de la adopción e inducción de buenas prácticas de gestión que impulsen la Gobernanza en el Sector Público, a partir del desempeño de los Órganos de Control Interno que forman parte del Consejo Nacional de Control Interno - CONACI. En este sentido, a partir de las referencias teóricas relacionadas con el Gobierno Corporativo y la Ciencia de la Gestión, se realizó la investigación documental de la identificación y a partir de la aplicación de un cuestionario cerrado, el tratamiento numérico de los datos para evaluar la adopción (ámbito interno) y la inducción (ámbito externo) de buenas prácticas de gestión que puedan contribuir a la mejora de las líneas de control de las organizaciones públicas, de la actividad de Auditoría Interna (3ª Línea de Control). Además de las disposiciones legales existentes y los conceptos doctrinales vigentes sobre el Control Interno como función administrativa, como práctica de gestión y como órgano, la discusión del tema es relevante cuando contempla la estructuración de un Estudio que, además de combatir la corrupción, sea eficiente y eficaz.

Palabras claves: Buenas Práticas. Control Interno. CONACI. Gobernanza.

Introdução

Para o Institucionalismo, campo de estudo das Ciências Econômicas orientado para a análise funcional das organizações (North, 1991), uma boa instituição é aquela que melhora os contornos (interno e externo) de sua atuação, o que ocorre a partir do trabalho que realiza, pela forma como influencia as outras organizações, ou pela confluência dessas ações.

No mundo contemporâneo, marcado por mudanças sociais, culturais e econômicas e, acima de tudo, pela crescente informatização (Calderón, 2016), cada vez mais os empreendimentos privados, públicos e do terceiro setor são impelidos a demonstrar eficiência e eficácia (efetividade) no que as funções do Processo Administrativo (Ciclo PDCA), em especial a de Controle, assumem relevância.

Tendo em vista a relevância do tema, os constituintes brasileiros compulsaram novos dispositivos na Carta Magna de 1988 para a Administração Pública (art. 37), com a distinção do Controle Externo (artigos 71, 72 e 73) e do Controle Interno (art. 74).

No caso brasileiro, o Controle Externo da Administração, a cargo dos Tribunais de Contas, constitui uma atividade realizada de modo mais consistente ao longo do tempo, sendo o Tribunal de Contas da União (TCU) uma organização centenária, e existem no país diversas pesquisas científicas sobre a atuação das cortes de contas.

O Controle Interno é um tema ainda em desenvolvimento no país, razão pela qual foi realizada a presente pesquisa científica com o debate e a análise da adoção (interna) e indução (externa) de práticas que convergem para a boa governança das organizações, considerando que além do papel relevante desses órgãos para combater as irregularidades administrativas, por intermédio de inspeções, um desafio ainda maior é a construção de um Serviço Público mais efetivo, o que é possível a partir do aprimoramento contínuo da gestão dos Órgãos e Entidades do Setor Público.

Nesse sentido, o corpo lógico do trabalho em tela começa a partir dos referenciais relacionados com a Governança e sua aplicação ao Setor Público, a seguir há considerações sobre o controle nas organizações com a definição do que constitui uma boa prática de gestão.

Delineadas as lentes conceituais por intermédio dos quais os fenômenos serão interpretados, é iniciada a explicitação dos objetos (geral e específicos), variáveis e hipóteses que serão manejadas na pesquisa.

Metodologicamente foi delineado um estudo de caso, uma estratégia investigativa, que possibilita a mescla de métodos e técnicas para que a partir de um caso (ou casos), sejam estabelecidas generalizações úteis para o debate científico, bem como para a reinterpretação dos fatos socioeconômicos, contexto no qual foi considerado o Sistema de Controle Interno Brasileiro, do qual foi decotado o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), instituição que congrega Órgãos de Controle Interno, 60 órgãos, os mais relevantes em termos de alcance orçamentário, financeiro e populacional.

Em sequência foram delineadas boas práticas de gestão que são relacionadas com a Governança e conseqüentemente com a capacidade das organizações de cumprirem o papel para o qual foram desenhadas. Por intermédio de questionário foram obtidos e analisados dados sobre a adoção desse conjunto de tecnologias por

parte dos membros do CONACI (âmbito interno), bem como a indução da utilização por parte dos órgãos e entidades que lhes são jurisdicionados.

Longe de esgotar o tema, o trabalho traz um tema que por sua relativamente recente incorporação ao texto constitucional carece de discussões e, acima de tudo, de uma instrumentalização concretamente traduzida na efetividade (eficiência + eficácia), transparência e probidade da Administração Pública em benefício do povo brasileiro.

I. ANTECEDENTES TEÓRICOS

I.1. A Governança Aplicada ao Setor Público.

As entidades são essencialmente constituídas pelo estabelecimento de relações contratuais entre as diversas partes interessadas (*stakeholders*), o Setor Público é o exemplo mais característico dessa relação, pois quando tratamos do 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 baseada em contratos e na assunção de responsabilidade por dois atores, é importante conhecer os pontos de fragilidade dessa relação. Segundo Jensen e Meckling (1976), em complemento com o pensamento de Eisenhardt (1989), o primeiro problema dessa relação está relacionado ao conflito entre o principal e o agente, na definição de que os níveis dos objetivos almejados pelo principal sejam incorporados pelo agente e transformados em resultados alcançados pela entidade.

O desafio do principal é desenvolver um sistema de valores, conseqüentemente 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 ao nível de risco que é desejado pelo principal.

A relação entre principal e 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 um sistema de informações que permita o controle e o acompanhamento do resultado dos objetivos acordados reconhecendo 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 e pode ser generalizada de uma forma mais ampla para outros meios e processos, apesar de originalmente ter como base o setor de seguros. Desse modo, a relação entre o principal e o agente está sujeita ao 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 entre principal e agente, subsidiada em processos gerenciais e em uma informação que permita estabelecer uma medida geral de avaliação no monitoramento dos contratos e que ao mesmo tempo permita identificar as melhores práticas, bem como as práticas inadequadas, corrigindo os desvios 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 precisaria se preocupar 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), para combater as ineficiências resultantes da relação imperfeita decorrente da teoria da agência e priorizando o processo de prestação regular de contas (*accountability*), a definição de sistemas de controle e acompanhamento das informações, especialmente relacionada aos custos, pode ser uma solução que melhore a relação entre principal e 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 de enfrentar consequências, ou seja, uma das partes tem de justificar sua decisão e a outra 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, 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 haja 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 a toda a informação fidedigna e de qualidade, disposta e capaz de tomar medidas em relação aos 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 um 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 no momento da entrega dos produtos para a 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 da 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, na qual 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 as preocupações dos principais *stakeholders* externos.

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

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

I.2. Macrovisão Normativa Nacional.

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 para identificar o processo de prestação de contas no Setor público, em que a Constituição da República Federativa do Brasil define no art. 6º os direitos gerais do conjunto da sociedade, como: 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 a obrigação do Estado em oferecer bens e serviços, que supram as necessidades e os desejos da sociedade.

Por sua vez, o art. 145 estabelece que a fonte dos recursos para suprir as obrigações do Estado perante a sociedade, definindo como fonte de receita a possibilidade de poder instituir 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 reconhece a competência dos órgãos de controle interno e externo dos diversos poderes da Federação como partes do processo de prestação

contas, o mesmo reconhecimento adotado pelo IFAC. Além de definir responsabilidades, a Carta Magna define a obrigatoriedade dos poderes da república em manter sistemas integrados de controle da gestão para 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 n.º 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 n.º 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 de que a relação ideal de uma 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 entre principal e agente, enfatizando que apesar dessa relação já estar bastante estudada no Setor Privado, o entendimento dessa relação no Setor Público precisa ser mais aprofundado, pois os resultados das pesquisas advindas do setor privado, relacionados ao tema, não podem ser transpostos de uma forma geral para o Setor Público.

Em qualquer forma de organização escolhida, o Estado, em uma sociedade organizada, pode ser interpretado como constituído por um conjunto enorme de relacionamentos entre principal e agente. Os atores mais importantes são o governo, a burocracia e as empresas públicas. O Governo se posiciona nessa relação como principal, atribuindo a si uma série de metas que devem ser cumpridas e com uma função objetiva que compreende oferecer todos os tipos de bens e serviços definidos pelo governo por meio de suas organizações. Para isso, o governo precisa contratar agentes, ou uma grande quantidade de agentes. Isso configura a relação entre principal e agente no Setor Público, cuja resolução da relação dependerá de estratégia, das práticas de gestão e dos resultados obtidos. Enfim, esses fatores convergem para o tema Governança no Setor Público e seus desdobramentos teóricos e práticos (Dantas, 2014).

II. MARCOS CONCEITUAIS

No capítulo em tela são apresentados os antecedentes e referenciais teóricos nacionais e internacionais que constituíram as lentes por intermédio da qual o objeto do trabalho científico foi operacionalizado (Archenti, 2014).

I.I. Fundamentos de Governança Aplicados ao Setor Público.

O Estado é uma racionalização sociocultural desenvolvida para a equalização das relações para o atingimento do bem comum (Matias-Pereira, 2010), bem como para a prestação de serviços de educação, saúde e segurança pública (Howlett, Ramesh & Pearl, 2013) com a prerrogativa de impor normas coercitivas gerais e exações tributárias para a sua manutenção.

Direta ou indiretamente, a atividade estatal influencia todo o tecido social (Howlett, Ramesh & Pearl, 2013), as organizações do Setor Público, assim como as demais, estão sujeitas a viver situações como a perda de foco das lideranças, ineficiência, ineficácia, captura de agentes por interesses escusos e diversos atos de corrupção (OCDE, 2011).

Organismos internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU), organizações da sociedade civil como o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e o Tribunal de Contas da União (TCU) trazem a importância da discussão do tema Governança e sua aplicação no Setor Público. É valiosa a síntese abaixo:

O propósito da governança não é, nem poderia ser, a criação de mais controles e de mais burocracia. Ao contrário, a governança provê formas de descobrir oportunidades de remover controles desnecessários, que se tornam empecilhos à entrega de resultados, pois seu objetivo é a melhoria do desempenho da organização para a geração de valor (adaptado de OCDE (2017). Por isso, a mera adoção burocrática de práticas, sem foco nos resultados, não conduz à boa governança e nem condiz com ela. Todas as práticas de governança servem para criar contextos favoráveis à entrega dos resultados esperados pelos cidadãos, com sustentabilidade. (TCU, 2020: 15)

Nesse contexto, o TCU conceitua a Governança Pública Organizacional⁵ nos seguintes termos:

É a aplicação de práticas de liderança, de estratégia e de controle, que permitem aos mandatários de uma organização pública e às partes nela interessadas avaliar sua situação e demandas, direcionar a sua atuação e monitorar o seu funcionamento, de modo a aumentar as chances de entrega de bons resultados aos cidadãos, em termos de serviços e de políticas públicas. Este conceito, derivado principalmente da governança corporativa, foi delineado e adotado pelo TCU em virtude do propósito de apoiar a melhoria do desempenho das organizações públicas jurisdicionadas. (TCU, 2020: 15).

Com base nos conceitos supracitados, a relação entre a governança e a gestão se estabelece da seguinte forma:

Figura 1 – Relação entre Governança e Gestão.

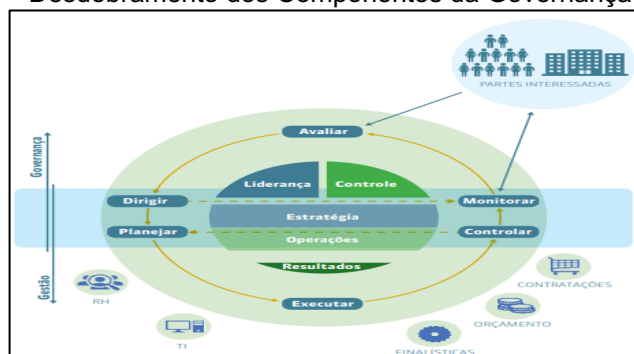
⁵ Termo derivado do conceito de Governança Corporativa divulgado no Brasil pelo IBGC: "Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. 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).



Fonte: TCU, 2020: 17.

A relação apresentada na figura 1 é desdobrada nos seguintes componentes:

Figura 2 – Desdobramento dos Componentes da Governança e Gestão.



Fonte: TCU, 2020: 20.

A Governança possui um conjunto de fundamentos mundialmente reconhecidos, Os Princípios de Governança, definidos pelo IBGC:

➤ **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*). Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.

➤ **Prestação de Contas**

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

➤ **Responsabilidade Corporativa**

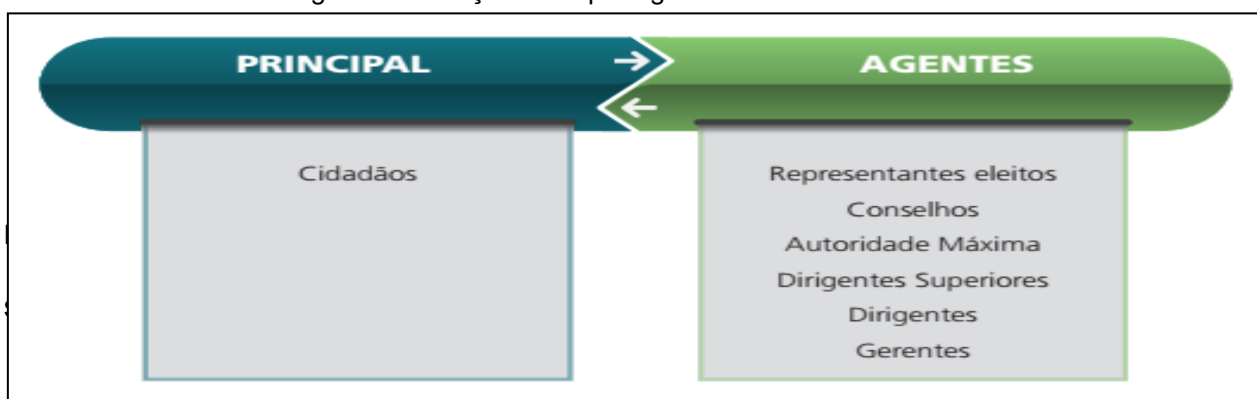
Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações. (IBGC, 2009).

Segundo a exegese de Andrade e Rosseti (2019), a aplicação dos Princípios de Governança é diretamente relacionada aos seguintes eixos temáticos:

- **Conflitos de Agência:** atritos decorrentes da separação entre a propriedade e a gestão.
- **Custos de Agência:** efeitos econômicos de desalinhamento entre os propósitos dos gestores e dos proprietários que acarretam a geração de riqueza das empresas.
- **Direitos Assimétricos:** problemáticas decorrentes da existência de emissão de ações com prerrogativas diferenciadas, bem como do acesso privilegiado a muitas 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, e 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) conforme o gráfico a seguir:

Figura 3 – Relação Principal-Agente no Setor Público.





Fonte: TCU, 2020: 52.

Estudos apontam que a aplicação das boas práticas de Governança no Setor Público contribui para atingimento dos seguintes resultados:

- a) garantir a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos;
- b) garantir que a organização seja, e pareça, responsável para com os cidadãos;
- c) ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito;
- d) ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos;
- e) possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisão;
- f) dialogar prestar contas à sociedade;
- g) garantir a qualidade e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos;
- h) promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- i) definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade;
- j) institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- k) selecionar a liderança tendo por base aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- l) avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança, mantendo um balanceamento adequado entre eles;
- m) garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- n) utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- o) controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável; e
- p) prover aos cidadãos dados e informações de qualidade (confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis). (TCU, 2020: 29 e 30)

Especificamente no caso da realidade brasileira, o TCU apresenta as seguintes observações:

No Brasil, diversas leis e decretos foram publicados de modo a institucionalizar direta ou indiretamente estruturas de governança. A Constituição Federal de 1988 estabelece, no caput do art. 1º, que “a República Federativa do Brasil [...] constitui-se em Estado Democrático de Direito”. Em termos de governança, isso significa dizer que o cidadão tem poder para escolher seus representantes e que o poder não está concentrado no governo, mas emana do povo. A Assembleia Nacional Constituinte de 1988, com vistas a criar as condições necessárias à governança do Estado, fixou direitos e garantias fundamentais dos cidadãos¹; organizou política e administrativamente o Estado² e os Poderes³ Definiu e segregou papéis e responsabilidades; instituiu sistema de freios e contrapeso⁴ e instituiu estruturas de controle interno e externo⁵.

...

Apesar do avanço que tais estruturas significam para a melhoria da capacidade de governança e gestão do Estado brasileiro, cabe reconhecer que para atender as demandas sociais é fundamental fortalecer ainda mais os mecanismos de governança como forma de reduzir o distanciamento entre Estado e sociedade.

A sociedade deve exercer seu papel de principal interessada nos resultados do Estado e demandar dele novas estruturas de governança que possibilitem a ela o desempenho de funções de avaliação, direcionamento e monitoramento de ações. Por isso, espera-se da liderança governamental um comportamento mais ético, profissional e focado no alcance de resultados que estejam alinhados com as expectativas da sociedade. (TCU, 2014: 14 e 15)

A prestação responsável de contas é essencial para uma boa Governança no Setor Público, pois fortalece o próprio Estado Democrático de Direito, aquele fundamentado na lei e na ordem, por incrementar a transparência, possibilitar a avaliação de desempenho, bem como corrigir os rumos das políticas públicas.

1.2. O Controle como função Administrativa, como Órgão e como Atividade

As organizações (públicas, privadas e do terceiro setor) são forjadas com vistas ao atingimento de objetivos sociais, econômicos e financeiros. Tem prazo definido ou indefinido, quando subjacentemente buscam a continuidade das atividades (Maximiano, 2018: 7), são basilares a eficiência (utilização racional de recursos e insumos) e a eficácia (atingimento de objetivos e resultados) que se plasmam na noção contemporânea de efetividade.

O avanço histórico da Ciência da Administração permite afirmar que, de modo formal (ou mesmo tácito) qualquer organização executa⁶ (Montana & Charnov, 2010: 106) o que se nominou pelo termo Processo Administrativo⁷ (ou processo de Administração), detalhado nas funções abaixo:

Quadro 1 – Funções da Administração.

⁶ Inclusive organizações deletérias, conforme o título da seguinte matéria: “O material jornalístico produzido pelo Estadão é protegido por lei. As regras têm como objetivo proteger o investimento feito pelo Estadão na qualidade constante de seu jornalismo. Para compartilhar este conteúdo, utilize o link: <<https://brasil.estadao.com.br/noticias/geral/grupo-vende-45-mil-numeros-de-rifa-e-cobra-mensalidade,70002335597>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

⁷ Também conhecido pela alcunha Ciclo PDCA (P: Plan; D: Do; C: Check; A: Act).

FUNÇÃO	DEFINIÇÃO
Planejamento	É o processo de definir objetivos, atividades e recursos.
Organização	É o processo de definir o trabalho a ser realizado, as responsabilidades pela realização, é o processo de distribuir os recursos disponíveis segundo algum critério.
Direção	É o processo de realizar atividades e utilizar recursos para atingir 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.

Fonte: Maximiano, 2016.

Posicionando-se a função Controle em destaque, a avaliação contínua de resultados ocorre na via interna (gestores e colaboradores, por exemplo) e externa (órgãos reguladores, clientes, fornecedores, entre outros), é um processo constituído das seguintes fases:

O controle é constituído por quatro fases: estabelecimento de critérios ou padrões, observação do desempenho, comparação do desempenho com o padrão estabelecido e ação corretiva para eliminar os desvios ou variações. Quanto à sua abrangência, o controle pode ocorrer em três níveis: estratégico, tático e operacional (Bächtold, 2012: 35 e 36).

A doutrinadora Odete Medauar oferece uma relevante síntese sobre as tipologias de controles com a aplicação na Administração Pública⁸:

3.2.1.3 Tipologia de Braibant, Questiaux e Wiener.

Os três publicistas franceses⁷ arrolam os seguintes tipos de controles sobre a Administração Pública:

I – Quanto aos órgãos:

1. controle interno: a Administração é controlada do interior, por si mesma;
2. controle externo:
 - a) realizado por instituições de caráter político, p. ex., partidos, sindicatos;
 - b) realizado por instituições especializadas de caráter essencialmente jurídico e técnico, p. ex., Ombudsman.

II – Quanto aos procedimentos:

1. sobre agentes
2. sobre os atos da Administração;
 1. permanente: exercido de modo sistemático e exaustivo.
 2. intermitente: por meio de inspeções, relatórios de atividade, ou mediante reclamação.
 1. por peças (*sur pièces*): exame de documentos e de processos (*dossiers*).
 2. in loco: por indagações diretas junto aos funcionários.
 1. de ofício.

⁸ “Entende-se por aparelho do Estado a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, em seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e três níveis (União, Estados-membros e Municípios). O aparelho do Estado é constituído pelo governo, isto é, pela cúpula dirigente nos Três Poderes, por um corpo de funcionários, e pela força militar. O Estado é mais abrangente que o aparelho, porque compreende adicionalmente o sistema constitucional-legal, que regula a população nos limites de um território. O Estado é a organização burocrática que tem o monopólio da violência legal, é o aparelho que tem o poder de legislar e tributar a população de um determinado território. (Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado – 1995 – Governo Federal).” (Bächtold, 2012: 32)

2. por iniciativa do órgão de controle.
3. por reclamação de um cidadão, associação ou autoridade pública.

III – Quanto às suas funções:

1. essencialmente preventivo: visa a impedir a Administração de cometer ilegalidades e erros, de agir arbitrariamente, de causar danos, ocorre antes da edição de atos;
2. essencialmente corretivo: objetiva censurar os erros cometidos, eliminar ou reparar as consequências desses erros; ocorrem após a emissão dos atos.

Quanto ao momento em que o controle se exerce:

1. controle preventivo⁹: antes que se produza a atuação do órgão ou se edite o ato;
2. controle concomitante ou simultâneo;
3. controle a *posteriori*¹⁰, ou seja, quando encerrada a gestão ou após editado o ato. (Medauar, 2014)

Em síntese, o Controle é uma função do Processo Administrativo, comum a qualquer organização, voltada para o atingimento de objetivos, conforme explicitado anteriormente, bem como se exterioriza na forma de um ente orgânico do estatal que realiza um papel controlador, ou por fim, como uma atividade operacional.

Com relação ao controle realizado por órgão são relevantes as seguintes considerações:

O controle realizado pela Administração sobre seus próprios órgãos e suas entidades indiretas recebe vários nomes: controle administrativo, controle intra orgânico, controle intra-administrativo.

A função de controle sobre si próprio apresenta-se inerente à atividade administrativa, havendo, inclusive, órgãos ou funcionários dotados dessa atribuição específica, por exemplo, supervisores, inspetores, corregedores. O controle interno visa ao cumprimento do princípio da legalidade, à observância dos preceitos da “boa administração”, a estimular a ação dos órgãos, a verificar a conveniência e a oportunidades medidas e decisões no atendimento do interesse público (controle de mérito), a verificar a proporção custo-benefício na realização das atividades e a verificar a eficácia de medidas na solução de problemas. Os principais mecanismos de controle interno serão indicados a seguir, precedidos de breve estudo sobre os recursos administrativos. (Medauar, 2018: 376 e 377)

De outro lado, o controle na perspectiva de uma atividade a ser realizada cotidianamente é compreendido 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, 2018)

Em síntese, o conceito de controle, as acepções (órgão + função + atividade) e os mecanismos para sua concreção são basilares para o presente trabalho de pesquisa, tendo em vista os objetivos relacionados com a estruturação de um sistema de controle (Venki, 2019):

⁹ Também designado pela expressão *ex ante*.

¹⁰ Também designado pela expressão *ex post*.

- Promover a fidedignidade e a imparcialidade na produção dos relatos gerenciais e financeiros; fornecimento de informações oportunas e facilmente acessíveis, possibilitando uma condução eficiente e eficaz dos processos empresariais.
- Realizar a análise e o monitoramento contínuo da aderência dos processos internos e das ações em geral aos objetivos do planejamento estratégico, evitando desvios de diretrizes.
- Salvaguarda do patrimônio organizacional, dando suporte ao gerenciamento de riscos e minimizando eventuais perdas financeiras decorridas de má gestão.

I.3. As Técnicas Administrativas – Boas Práticas de Gestão.

A grande finalidade da Administração como ciência é prover recursos intelectuais para que ocorra o planejamento, a organização, a direção e o controle de recursos diversos, econômicos financeiramente escassos, para atingir dos objetivos com eficiência e eficácia (Chiavenato, 2014: 4).

Para que o fim sobredito se materialize no cotidiano das instituições, os gestores (nos diversos níveis) desenvolvem ou se apropriam das Técnicas Administrativas (Batista, 2017), os procedimentos técnico-operacionais desenhados para que as atividades sejam realizadas de modo padronizado e compreensível, o que confere maior grau de confiabilidade e de comparabilidade (histórico, facilitando a comunicação interorganização e intraorganizacional).

O tema é tão relevante que a *International Organization for Standardization (ISSO)*, organização multilateral (internacional), constituída e mantida com o propósito de editar padrões técnicos que devem ser adotados pelos membros, de forma a que a produção de bens e serviços, bem como a realização de processos e rotinas seja realizada de modo padrão, o que facilita sobremaneira a troca e o aperfeiçoamento de saberes, bem como a realização das atividades comerciais (Silva, de Pinho Filho & Venâncio, 2020: 71) elaborou a ISO 31010:2012, Gestão de riscos, Técnicas para o Processo de Avaliação de Riscos (ABNT, 2012), um repositório estruturado de técnicas administrativas mundialmente consagradas com a indicação de parâmetros de utilização (1 - Visão Geral; 2 - Utilização; 3 - Entradas; 4 - Processos; 5 - Saídas; 6 - Pontos Fortes e Limitações), quais sejam:

1. *Brainstorming*;
2. Entrevistas estruturadas ou semiestruturadas;
3. Delphi;
4. Listas de verificação;
5. Análise preliminar de perigos (APP);
6. Estudo de perigos e operabilidade (HAZOP);
7. Análise de perigos e pontos críticos de controle (APPCC);
8. Avaliação de risco ambiental;
9. Técnica estruturada “E-se” (*What-If*);
10. Análise de cenários;
11. Análise de impactos no negócio;
12. Análise de causa-raiz;

13. Análise de modos de falha e efeito;
14. Análise de árvore de falhas;
15. Análise de árvore de eventos;
16. Análise de causa e consequência;
17. Análise de causa e efeito;
18. Árvore de decisões;
19. Análise de camadas de proteção (LOPA);
20. Análise da confiabilidade humana;
21. Análise *Bow tie*;
22. Manutenção centrada em confiabilidade;
23. *Sneak analysis* (SA) e *sneak circuit analysis* (SCA);
24. Análise de Markov;
25. Simulação de Monte Carlo;
26. Estatística Bayesiana e Redes de Bayes;
27. Curvas FN;
28. Índices de risco;
29. Matriz de probabilidade/consequência;
30. Análise de custo/benefício;
31. Análise de decisão por multicritérios (MCDA).

No contexto da pesquisa em tela, uma Boa Prática de Gestão é uma técnica ou um conjunto de técnicas que tomado como referencial. Tendo em vista a larga escala de utilização e os bons resultados comprovados pelo seu emprego ou em decorrência do efeito de regulação (normatização).

III. OBJETIVOS, VARIÁVEIS E HIPÓTESES

Considerando os fundamentos conceituais anteriormente apresentados, o objetivo geral do trabalho científico foi definido como segue:

- **OG:** Analisar a adoção de 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 (indução), considerando os dados obtidos até abril de 2021.

III.1. 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.

III.2. HIPÓTESES E VARIÁVEIS.

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, pois dependem diretamente das respostas que individualmente foram prestadas ao questionário que consta do Anexo 1, considerando o universo de 60 órgãos de controle interno que devem ser interpelados.

A delimitação do CONACI, como foco para o estudo de caso, ocorreu porque o citado Colegiado congrega os mais relevantes Órgãos de Controle Interno do país em termos de controle de execução orçamentária e 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 analista, uma vez que à luz da Carta Magna de 1988 somente no Poder Executivo teríamos a população de 5.598 instituições a considerar: 1 da União; 27 dos Estados e do Distrito Federal; 5.570 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.

IV. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Considerando a necessidade do cumprimento dos requisitos de um trabalho científico que busca alcançar o objetivo geral e específico, confirmando ou refutando as hipóteses (Archenti, 2014), a descrição do desenho metodológico proposto para o desenvolvimento de uma pesquisa científica é de fundamental importância.

IV.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 a obtenção de provas investigativas.

Do ponto de vista técnico-científico a decisão para a execução de uma investigação qualitativa, quantitativa ou mista é justificada a partir do objeto do estudo selecionado, uma política pública, por exemplo, o 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 a seguir:

Figura 5 – Escopos de Análise de um Estudo de Caso (exemplo).

		Campo Individual	Campo Institucional		
Projeto	SOBRE INDIVÍDUOS	- Percepções. - Resultados de políticas públicas.	- Dados e registros formais	Análise	Conclusões
	SOBRE A ORGANIZAÇÃO	Por que a organização funciona? Como a organização funciona? Que serviços são oferecidos?	- Normas. - Orçamento. - Recursos humanos. - Recursos tecnológicos. - <i>Stakeholders</i> . - Políticas públicas simultâneas. - Políticas públicas convergentes - Resultados		

Fonte: adaptado (Yin, 2010: 115).

Nesse contexto, foi realizado um Estudo de Caso de natureza predominantemente quantitativa, 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 uma técnica-chave para ser utilizada em qualquer pesquisa, pois possibilita a coleta de dados-chave para a descrição contextual com baixo custo, bem como foram previamente identificadas pesquisas científicas sobre o tema, com destaque para a recente pesquisa de Avaliação Nacional do Controle Interno baseado no COSO I e IA-CM (CONACI, 2021).

Em geral, quando se realiza um estudo de caso, a utilização de apenas uma técnica de coleta de dados é insuficiente (Yin, 2010), principalmente tratando da Análise Documental, pois não possibilita o confronto factual entre o desenho formal e a *práxis*, como a cultura organizacional e a utilização (ou não) de determinadas práticas de gestão numa empresa. Nesse sentido, foi aplicada a técnica de questionário, um “instrumento de coleta constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito por informantes, sem a presença do pesquisador” (Beuren, 2012: 130), que apresentou a vantagem de ser aplicado remotamente por intermédio da Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), especificamente com o Sistema *Google Forms*¹¹.

A seleção das técnicas de coletas de dados também considerou a restrição operacional da pesquisa, executada por apenas uma pessoa e o tempo de execução combinado com a indagação da validade da investigação (Salgado Lévano, 2007: 345), o que significa responder as seguintes questões:

- Os instrumentos de medição propostos medem o que tem que medir?
- Os resultados obtidos refletem a situação estudada de modo claro e representativo da realidade?

Essas cautelas convergem para a própria confiabilidade do estudo de caso, o que significa:

En este sentido, lo que hace que un estudio de casos, por ejemplo, pueda ser considerado “científico” no es la generalización de sus resultados, sino la capacidad de explicar el fenómeno en profundidad y esto se logra básicamente, mediante la presencia crítica del investigador en el contexto de ocurrencia del fenómeno en estudio, así como a través de la triangulación de las fuentes de información. (Salgado Lévano, 2007: 345)

Em termos operacionais é indispensável a integração interpretativa dos dados (Thornhill, Lewis & Saunders, 2019) que são originários de fontes distintas (Yin, 2010: 142-143), foi aplicado no *modus operandi* analítico a seguir, que esquematicamente tenta representar a triangulação de dados, o diálogo entre técnicas de obtenção distintas:

¹¹ *Google Forms*. Disponível em: <<https://www.google.com/intl/pt-BR/forms/> (04/04/2021)>.

Figura 6 – Processo Geral de Análise de Dados num Estudo de Caso.



Fonte: Adaptado de Iválua (2011: 49).

Uma vez coletados os dados primários resultantes da aplicação do questionário, o tratamento analítico foi realizado por intermédio da utilização do aplicativo *Microsoft Excel 365* (*LibreOffice Calc*), com a aplicação de técnicas de análise exploratória de dados (*Agresti & Finlay, 2012*), os resultados são apresentados na seção VII (Análise de Dados) a seguir.

V. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL E O CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI.

Nesta seção serão apresentados dois componentes fundamentais da presente pesquisa, o papel desempenhado pelo Controle Interno (órgão x função) e a apresentação de visão geral sobre Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), instituição que congrega os Órgãos de Controle Interno mais representativos do país.

V.1. O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL.

Em linha com os referenciais conceituais apresentados no Capítulo III, as organizações (públicas, privadas e do terceiro setor) são estruturadas para atingir propósitos totalmente aplicáveis na atividade estatal em todas as funções do Processo Administrativo, em especial a de Controle, devem ser consideradas as especificidades abaixo descritas:

O Estado é uma entidade que, como todas as outras pessoas jurídicas, é administrada por pessoas, seres humanos, que manifestam sua vontade. Em assim sendo, esse “organismo” é dotado de falibilidade em virtude dos mais diversos fatores. Ora, a Administração Pública, como a administração privada, como a administração eclesiástica, a administração do terceiro setor, enfim, toda e qualquer administração está sempre fadada ao cometimento de erros. Contudo, vivemos num Estado Democrático de Direito em que a coletividade é quem “sustenta” a Administração Pública, em geral, pelo pagamento de tributos, daí a necessidade de modos de controle do exercício de suas atividades, para que sempre se verifique se o objetivo maior, o “bem comum”, está sendo perseguido. Podemos dizer que o controle da Administração é uma consequência mesmo do conceito criado pelo Direito Romano da “república”, no latim *res publica*, que transmite a ideia de que o Estado é uma “coisa de todos”.

Desse modo surge a necessidade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade devam exercer sobre a conduta funcional de outro. A Declaração dos Direitos do Homem, de 1789, em seu art. 15, já estabelecia que “A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração”.

Sendo assim, parece lógico o seguinte raciocínio: se o Estado é uma coisa de todos, isso significa que sua administração deve ser sempre controlada e fiscalizada evitando assim imperfeições, falhas e abusos por parte de seus administradores (Marinela, 2017: 1.982).

Tratando de controles na Administração Pública do Brasil o Decreto-Lei n.º 200/1967 estabelece as seguintes disposições:

CAPÍTULO V DO CONTROLE

Art. 13. O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Todavia, por mais que um determinado comando jurídico seja existente e válido no mundo jurídico, isso não garante a efetividade e a concreção da diretriz normativa na realidade (de Pinho Filho, 2015: 68), contexto no qual a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 faz 28 menções da palavra “controle”, são destacados os trechos abaixo declinados:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

§1º O controle externo da Câmara Municipal será exercido com o auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados ou do Município ou dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios, onde houver.

§2º O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

§3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

§4º É vedada a criação de Tribunais, Conselhos ou órgãos de Contas Municipais.

...

Seção IX

DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - Apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

Art. 72. A Comissão mista permanente a que se refere o art. 166, §1º, diante de indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados, poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários.

§ 1º Não prestados os esclarecimentos, ou considerados estes insuficientes, a Comissão solicitará ao Tribunal pronunciamento conclusivo sobre a matéria, no prazo de trinta dias.

§ 2º Entendendo o Tribunal irregular a despesa, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

Ainda sobre o Controle Externo, o texto constitucional apresenta os seguintes dispositivos:

Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

§1º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - Mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - Idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - Mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.

§2º Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão escolhidos:

I - Um terço pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, sendo dois alternadamente dentre auditores e membros do Ministério Público junto ao Tribunal, indicados em lista tríplice pelo Tribunal, segundo os critérios de antiguidade e merecimento;

II - Dois terços pelo Congresso Nacional.

§3º Os Ministros do Tribunal de Contas da União terão as mesmas garantias, prerrogativas, impedimentos, vencimentos e vantagens dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, aplicando-se lhes, quanto à aposentadoria e pensão, as normas constantes do art. 40. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§4º O auditor, quando em substituição a Ministro, terá as mesmas garantias e impedimentos do titular e, quando no exercício das demais atribuições da judicatura, as de juiz de Tribunal Regional Federal.

...

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

O Controle Externo da Administração Pública, realizado pelo TCU, pelos 27 (vinte e sete) Tribunais de Contas Estaduais – TCEs (Tribunal de Contas de Mato Grosso – TCE/MT, por exemplo), pelos Tribunais de Contas dos Municípios – TCMs (Tribunal de Contas dos Municípios de Goiás – TCM/GO, por exemplo) e os Tribunais de Contas Municipais¹², é mais estruturado no país, sendo o TCU uma instituição centenária, com a data de fundação em 7 de novembro de 1890¹³.

Em termos operacionais, o que diferencia o âmbito de atuação de cada tribunal de contas é a origem do recurso a ser utilizado, por exemplo: se um recurso é provido pelo Governo Federal num contrato ou convênio, o TCU é que detém a competência legal de realização de controle dos atos.

O texto constitucional apresentou uma inovação muito relevante que foi a ampliação do delineamento do Sistema de Controle Interno (SCI), como segue (negrito nosso):

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.

¹² O Rio de Janeiro/RJ e São Paulo/SP são municípios que mantêm tribunais de contas próprios. Conforme o art. 31, §4º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é vedada a criação de novos tribunais de contas municipais

¹³ Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/historia/historia-do-tcu.htm>>. Acesso em: 24 mar. 2021.

§ 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.

1.982)

Especificamente sobre o papel do SCI, a doutrina jurídica administrativista apresenta as seguintes considerações:

Controle interno é aquele exercido por órgãos de um Poder sobre condutas administrativas produzidas dentro de sua esfera¹⁰. Desse modo, o controle que um órgão ministerial exerce sobre os vários departamentos administrativos que o compõem se caracteriza como interno, e isso porque todos integram o Poder Executivo. No Judiciário, por exemplo, é controle interno o que a Corregedoria exerce sobre os atos dos serventuários da Justiça.¹¹ (Carvalho Filho, 2017: 528)

Ainda na perspectiva doutrinal, a literatura especializada apresenta as considerações sobre os pressupostos da atuação do controle interno:

Para um controle interno eficiente no cumprimento de suas finalidades, em qualquer Poder, Órgão ou esfera de governo, independentemente do nome que lhe atribua, é necessária a observância dos seguintes preceitos básicos:

- a) ser estruturado adequadamente e constituído por servidores motivados, treinados, atualizados e com conhecimentos específicos e instrução necessária à execução de suas atividades;
- b) terem seus membros discricção, responsabilidade, ética e profissionalismo;
- c) manter absoluto sigilo profissional;
- d) terem seus membros conhecimentos técnicos: contabilidade pública geral, direito, administração pública, finanças, auditoria, código de ética, bem como do Regimento Interno e dos atos normativos que regulam a atividade;
- e) ter como alicerce os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência;
- f) manter um alto padrão de comportamento moral e funcional e ser cumpridor dos deveres funcionais;
- g) estabelecer metas e planos de trabalho e velar pela sua execução.

Enfim, deve-se tentar, no âmbito da Administração Pública, obter-se o máximo, utilizando-se o mínimo. Para tanto, existem diversas comissões de fiscalização, corregedorias, controladorias, comissões revisoras, grupos especiais e um sem-número de tantos outros órgãos internos destinados ao controle dos atos administrativos.

...

a) As Controladorias

Controladorias são Órgãos do próprio Poder Executivo responsáveis por assistir direta e imediatamente o Chefe do Executivo quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relacionados à defesa do patrimônio público e à transparência da gestão, exercendo atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, e ouvidoria.

Cabe também às controladorias, como órgão central de controle interno, a supervisão técnica dos órgãos que compõem os sistemas de Controle e correição, bem como as ouvidorias, se houver.

No caso da Controladoria-Geral da União, suas competências estão definidas pela Lei n. 10.683, de 28 de maio de 2003, alterada nos artigos que se

referem à Controladoria por várias leis, sendo a última alteração introduzida pela Lei n. 13.341, de 29 de setembro de 2016.

Cabe também à CGU o controle do nepotismo, por meio do “sistema vínculo”. Tal sistema é uma forma de controle da administração para dar cumprimento ao Decreto n. 6.906, de 21 de julho de 2009, e tem como objetivo prevenir a ocorrência de nepotismo no âmbito do Poder Executivo Federal. Funciona por meio de um formulário eletrônico a ser preenchido via internet para uma base de dados de informação de vínculos familiares entre agentes públicos federais. (Marinela, 2017: 1.999 e 2.008)

A estruturação do SCI nos Poderes (Executivo; Legislativo; Judiciário) dos Entes Federados (União; Estados; Municípios) é relativamente recente no país, pois a Controladoria-Geral da União (CGU)¹⁴, órgão de referência no país foi criada em 28 de maio de 2003 por intermédio da promulgação da Lei n.º 10.683, fator que motivou a realização de trabalho dissertativo, como forma de contribuição ao debate do tema.

Diferentemente dos Tribunais de Contas, que desde o texto constitucional contam com definições estruturais (quantidade de membros e regras para acesso aos cargos máximos, entre outros) que são plasmadas nas leis orgânicas estaduais, não há uma unidade normativa e funcional dos Órgãos de Controle interno nacional, o que pode ser ilustrado pelas figuras a seguir, que apresentam a base normativa de Órgãos que fazem parte do CONACI (entidade cujo papel será detalhado mais adiante):

Figura 7 – Instrumentos Normativos – Membros do CONACI (Estados)

Estado	Nome Instrumento Normativo
Alagoas	Decreto Nº 50.817/2016
Amapá	Decreto Nº 7.549/2013
Amazonas	Lei Delegada Nº 123/2019
Bahia	Decreto Nº 18.874/2019
Ceará	Lei Nº13.325/2003
Distrito Federal	Lei Nº 3.105/2002
Espírito Santo	Lei Complementar Nº 856/2017
Goiás	Lei Nº 20.491/2019 Cria O Órgão E O Decreto Nº 9543/2109 Aprova O Regulamento
Mato Grosso	Lei Complementar N.º 550/2014
Mato Grosso do Sul	Lei Complementar Nº 230/2016
Minas Gerais	Lei Nº 23.304/2019
Pará	Lei Nº 6.176/1998
Paraíba	Lei Nº11.264/2018
Paraná	Decreto Nº11.290/2018
Pernambuco	Lei Nº 16.520/ 2018 e Lei Complementar Nº 141/2009
Piauí	Lei Complementar Nº 28/2003, Lei Complementar Nº 57/2005 e Lei c Nº 241 De 22/04/2019
Rio de Janeiro	Lei Estadual Nº 7.989/2018
Rio Grande do Norte	Lei Complementar Nº 638/2018
Rio Grande do Sul	Lei Complementar Nº 13.451/2010
Rondônia	Decreto Nº 23.277/2018
Roraima	Decreto Nº 12.524/201
Santa Catarina	Lei Complementar Nº 741/2019
Tocantins	Leis Nº 2.735/2013 Lei Nº 3.421/2019.
Acre*	Decreto Estadual nº 3.847/2009 e pela Lei Complementar Estadual nº 247/2012
Maranhão*	Lei 10.204/2015
São Paulo*	Decreto 64.152/2019
Sergipe*	Lei nº8496/2018

¹⁴ “A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades de defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. A CGU também deve exercer, como Órgão Central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e o Sistema de Ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária”. Disponível em: < <https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucionalA>>. (24/03/2021)

Fonte: CONACI, 2020b: 12.

Figura 8 – Instrumentos Normativos – Membros do CONACI (Municípios).

Estado	Nome Instrumento Normativo
Belém	Lei Nº 9.538/2019.
Belo Horizonte	Lei 11.065/2017 E Decreto 16.738/2017
Campo Grande	Lei Nº 5.793/2017
Cuiabá	Lei Municipal Nº 5.494/2011
Florianópolis	Regimento Interno/2019**
Fortaleza	Decreto Nº 13.926/2016
Goiânia	Art. Nº 104 Da Lei Orgânica Do Município
João Pessoa	Lei Nº 12.150/2011
Macapá	Lei Complementar Nº 033/2005, bem como Lei Complementar Nº 117, de 24 de julho de 2017
Maceió	Lei Nº. 6.593/2016.
Manaus	Lei Nº 2.464/2019
Natal	Lei Complementar Nº 141/2014
Palmas	Lei Nº 1671/2009
Porto Alegre	Lei Complementar Nº 625/2009
Porto Velho	Lei Complementar Nº 767/2019.
Recife	Decreto Nº 30.247/2017
Rio Branco	Lei Nº 1.785/2009
Rio De Janeiro	Lei Nº 2.068/1993
Salvador	Lei Complementar Nº 72/2019
São Luís	Lei Nº 4.822/2007
São Paulo	Lei Nº 15.764/2013
Vitória	Lei Nº 8530/2013
Aracaju*	Lei Nº 2981/2001
Bon Vista*	Lei nº 939/2016
Carilins*	Projeto de Lei Ordinária (nº 005.00022/2020)
Teresina*	Lei Orgânica do Município de teresina

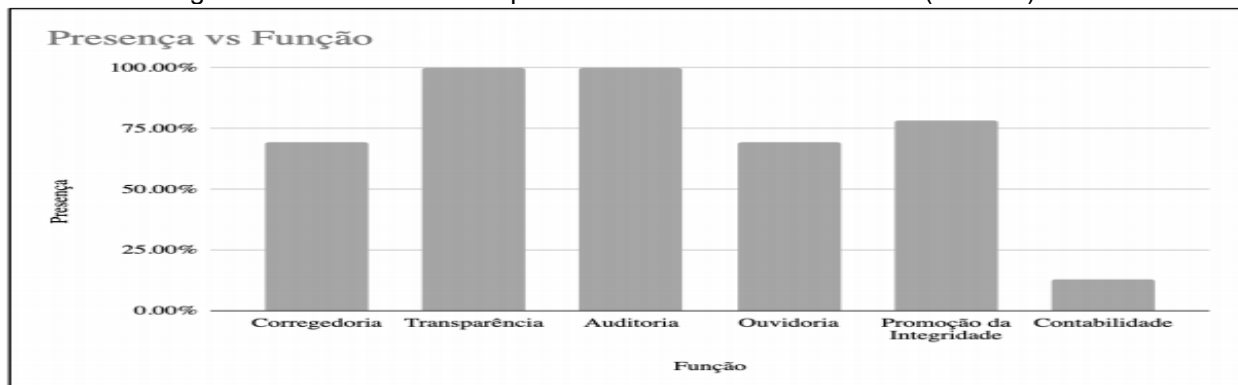
Fonte: CONACI, 2020b: 58.

Há no Brasil órgãos de controle interno que são permanentes na estrutura do Estado (Rio de Janeiro), mas há casos em que não são, como o Distrito Federal. Assim, o governante pode alterar a estrutura e mudar a nomenclatura da Unidade livremente, como é o caso do Distrito Federal, onde a denominação Controladoria-Geral, que vem de 2015 até os dias atuais, já foi substituída por Secretaria de Estado de Transparência e Controle (STC de 2011 até 2014), entre outras denominações.

Para a uniformização normativa e funcional do Controle Interno foi formulada a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) n.º 45/2009 (Glock, 2017), que todavia não prosperou nas casas legislativas, sendo um entrave que precisa ser superado para o fortalecimento do SCI nacional.

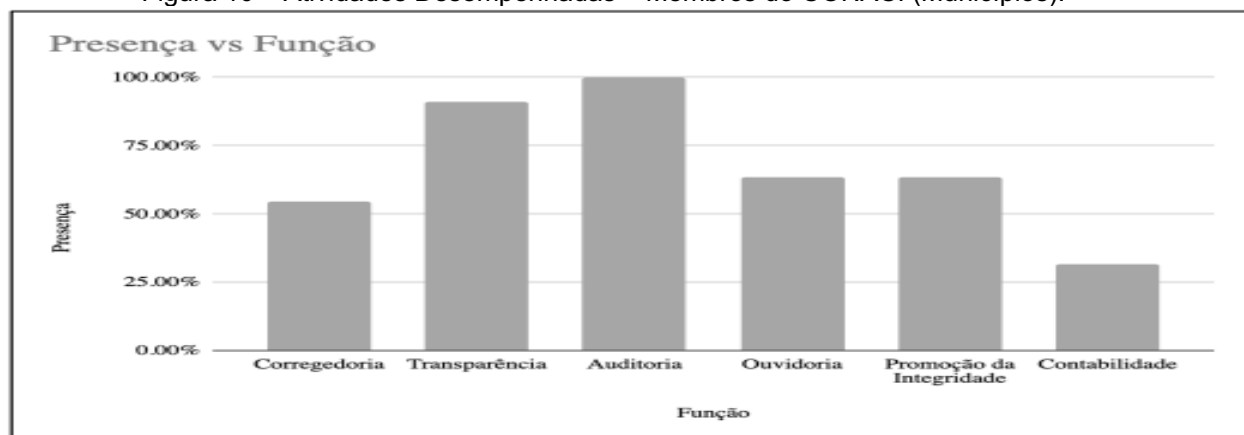
Sobre as funções realizadas pelos Órgãos de Controle Interno, a pesquisa científica (CONACI, 2020b) indicou que os membros do CONACI desempenhavam as seguintes atividades:

Figura 9 – Atividades Desempenhadas – Membros do CONACI (estados).



Fonte: CONACI, 2020b: 52.

Figura 10 – Atividades Desempenhadas – Membros do CONACI (Municípios).



Fonte: CONACI, 2020b: 63.

As 6 atividades inventariadas são, de modo sumarizado, compreendidas da seguinte forma:

- 1) Corregedoria: realização de apurações e aplicação de sanções disciplinares, especialmente com a realização dos Processos Administrativos Disciplinares (PADs) e com os Processos Administrativos de Responsabilização (PARs) (Oliveira, 2021: 565).
- 2) Transparência: execução de ações orientadas para: a) observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção; b) divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações; c) utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação; d) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública; e) desenvolvimento do controle social da Administração Pública (Oliveira, 2021: 107).
- 3) Auditoria: realização de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas (Oliveira, 2021: 1.433).
- 4) Ouvidoria: por meio de mecanismos proativos e reativos recebem e tratam as manifestações encaminhadas por usuários de serviços públicos, tais como elogios, reclamações e denúncias (Oliveira, 2021: 444).
- 5) Promoção da Integridade: adoção de medidas e ações institucionais integradas para a prevenção (para estimular a adoção de boas práticas), detecção, punição e remediação de fraudes e atos de corrupção (Oliveira, 2021: 221).
- 6) Contabilidade: normatização, registros, pagamentos e consolidação de dados contábeis (SUCON, 2021).

As figuras 9 e 10 indicam que a Auditoria é o denominador comum, a atividade realizada por todos os membros do CONACI, essa função que foi decotada para

efeitos da pesquisa em tela.

A palavra auditoria admite uma ampla acepção de significados, e é entendida muitas vezes como um processo (atividades ordenados para a geração de um resultado) ou um ente administrativo (controle interno, controle externo, auditoria externa, auditoria interna, entre outros).

De qualquer modo, a atividade de auditoria é fundamental para os sistemas econômicos tendo em vista que o seu produto, a opinião de auditoria (Attie, 2018), atesta aos interessados que um determinado processo, produto, ou serviço foi executado em conformidade com determinado desempenho esperado, de tal forma que a NBR ISO 19011:2018¹⁵, apresenta a seguinte conceituação (mundialmente aceito), a saber:

3.1 auditoria processo sistemático, independente e documentado para obter evidência objetiva (3.8) e avaliá-la objetivamente, para determinar a extensão na qual os critérios de auditoria (3.7) são atendidos (ABNT, 2018)

Em conformidade com a NBR ISO 19011:2018, a Auditoria é um processo estruturado e disciplinado, a opinião de auditoria é sustentada em elementos concretos, evidências, que são registros, fatos e informações verificáveis e vinculadas aos critérios de auditoria, que podem ser:

A. Normativos: se referem ao exame do cumprimento de requisitos legais, por exemplo: se numa obra foram cumpridos os requisitos da Lei nº 8.666/1993 ou uma norma específica de acessibilidade para portadores de necessidades especiais.

B. Orçamentários: são voltados para a análise dos custos da obra e a sua adequação aos preços referenciais de mercado, bem como ao orçamento previamente estabelecido/licitado.

C. Técnicos: se relacionam à análise do cumprimento de padrões construtivos previamente estabelecidos na fase de projeto da obra.

D. Temporal: são orientados para a verificação do cumprimento do cronograma físico-financeiro do empreendimento.

E. Qualitativo: são dirigidos à averiguação do atingimento da política pública, se a obra atingiu a finalidade planejada, bem como se está sendo adequadamente mantida. (Silva, de Pinho Filho & Venâncio, 2020: 72).

Noutro giro, a atividade auditorial, para além da análise de legalidade, atualmente é compreendida como uma atividade que prioriza a agregação de valor e no aprimoramento de processos e controles organizacionais, conforme o gráfico abaixo:

¹⁵ "A NBR ISO 19011:2018 foi elaborada pela *International Organization for Standardization* – ISO, organização multilateral internacional, que tem por como finalidade precípua a edição de padrões técnicos a serem seguidos pelos respectivos membros, de modo que processos técnicos e a produção de bens e serviços sejam realizadas do modo padronizado, facilitando a realização das atividades comerciais o intercâmbio de conhecimentos." (Silva, de Pinho Filho & Venâncio, 2020: 71)

Figura 11 – Evolução da Atividade de Auditoria.

Período	Objetivos da Auditoria	Extensão da Verificação	Importância dos Controles Internos
Antigo - 1500	Detecção de Fraudes	Detalhada	Não reconhecida
1500 - 1850	Detecção de Fraudes	Detalhada	Não reconhecida
1850 - 1905	Detecção de Fraudes	Detalhamento e testes	Não reconhecida
1905 - 1933	Determinação da imparcialidade da posição financeira relatada. Detecção de fraudes e erros.	Detalhamento e testes	Baixo reconhecimento / Reconhecimento crescente
1933 - 1940	Determinação da imparcialidade da posição financeira relatada.	Testes	Ênfase substancial
1940 - 1960	Determinação da imparcialidade da posição financeira relatada.	Testes	Ênfase substancial

Fonte: CONACI, 2020b: 44 e 45.

Para além da avaliação de legalidade (inspeção), a nova fronteira a ser trilhada pela auditoria governamental é o incremento da efetividade (eficácia e eficiência conjugadas) da ação estatal por intermédio da avaliação do desempenho operacional e da recomendação contínua de adoção de boas práticas de gestão, o que pode inclusive ser medido por intermédio de métricas de apuração de benefícios qualitativos e quantitativos, como exemplificado abaixo:

Figura 12 – Benefícios Econômicos Decorrentes da Atuação dos Membros do CONACI.

	Estados*	Capitais**
Benefício estimado	Frequência (%)	Frequência (%)
Entre R\$100 e R\$500 milhões	25.00%	11.11%
Entre R\$50 e R\$100 milhões	25.00%	22.22%
Entre R\$10 e R\$50 milhões	41.67%	44.44%
Menos de R\$10 milhões	8.33%	22.22%

Fonte: CONACI, 2020b: 72.

Numa visão ainda mais arrojada, que é estimulada pelo Instituto dos Auditores Internos – IIA, por intermédio da boa prática denominada Modelo IA-CM – *Internal Audit – Capability Model* (MacRae & Sloan, 2018), que será pormenorizada no capítulo vindouro, as auditorias internas inclusive passam a realizar atividades consultivas, em auditoria, por intermédio do repasse de conhecimento para a implantação de controles e processos como um exemplo dessa nova tendência a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) com o projeto de Implantação da Gestão de Riscos no Poder Executivo do Distrito Federal (Araújo Júnior & de Pinho Filho, 2019: 14).

Noutro giro, é cientificamente interessante avaliar se os Órgãos de Controle interno adotam boas práticas de gestão e as irradiam para as unidades jurisdicionadas (auditadas). Esse ponto é fundamental para estabelecer um diferencial mais nítido entre a atuação do Controle Interno (enfoque consultivo na efetividade das ações do

poder ao qual esteja vinculado) e do Controle Externo, voltado para a legalidade (atividade precípua de julgamento de contas ordinárias, extraordinárias e especiais, embora os cortes de contas realizem análises operacionais).

V.2. O CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI.

Para congregar os Órgãos de Controle interno do país, o CONACI foi estruturado com histórico e objetivos sintetizados no respectivo Estatuto, como segue:

TÍTULO I DA CONSTITUIÇÃO E COMPETÊNCIA

Art. 1º. O Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais – CONACI, criado no VII Encontro do Fórum Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, realizado em Brasília-DF, no dia 06 de julho de 2007, sob a denominação de Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, posteriormente denominado Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios das Capitais, no VI Encontro do CONACI, realizado em Florianópolis no dia 24 de novembro de 2010, passa a denominar-se Conselho Nacional de Controle Interno no VII Encontro Nacional realizado nos dias 17, 18 e 19 de agosto de 2011, em Brasília-DF, é uma associação de direito privado, sem fins lucrativos, devendo reger-se por este Estatuto e por suas próprias deliberações.

Parágrafo único. Serão admitidos como membros titulares do CONACI os representantes dos órgãos de controle interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das Capitais dos Estados e da União.

Art. 2º. O Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI tem sede e foro na capital da República e vigência por prazo indeterminado.

Art. 3º. Compete ao CONACI, com vistas ao desenvolvimento de uma atuação mais eficaz no controle da gestão pública, por meio de:

I – Participação na formulação, na implementação e na avaliação das políticas nacionais de gestão pública;

II – Coordenação e articulação das ações de interesse comum dos Órgãos Estaduais e Municipais de Controle Interno;

III – Promoção de intercâmbio de informações, de experiências nacionais e internacionais sobre gestão pública e de cooperação técnica entre os seus membros;

IV – Realização de seminários, conferências, cursos e de outros eventos de interesse dos seus membros;

V – Desenvolvimento de programas e projetos de interesse comum dos seus membros.

Parágrafo único. O Conselho representará seus associados, nos termos do artigo 5º, inciso XXI, da Constituição Federal, para a defesa dos interesses comuns aos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das Capitais e da União.

VI – Divulgação de atos e ações de interesse do CONACI e de seus membros.

...

Art.10. O Fórum dos Titulares dos Órgãos de Controle Interno dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios-Sede das capitais e da União é o órgão

máximo do Conselho, tendo poderes deliberativos e normativos, sendo composto pelos membros do Conselho, quites com suas contribuições anuais, da seguinte forma:

I – Até 26 assentos para os Estados Brasileiros;

II – Um assento para o Distrito Federal;

III – Até 26 assentos para os Municípios-Sede das capitais;

IV – Um assento para a União. (CONACI, 2021)

A Instituição congrega um total de 60 membros, os mais representativos do país em termos de execução orçamentária-financeira, a exemplo da Controladoria-Geral da União (CGU), com jurisdição sobre o Poder Executivo Federal (orçamento, finanças, correição, atos de pessoal, entre outros), o atual rol de membros é indicado no quadro a seguir:

Quadro 2 – Membros do CONACI.

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
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)

Fonte: CONACI, 2021.

O CONACI realiza diversos trabalhos para o desenvolvimento do Controle Interno do país (CONACI, 2020a), uma atividade árdua e ao mesmo tempo necessária. De outro lado, o êxito das ações realizadas pelos membros do Colegiado pode ser irradiado para as demais unidades de controle interno que ainda não fazem parte do Colegiado.

Para tornar a pesquisa tecnicamente viável, o universo de pesquisa foi decotado para a adoção e a indução de boas práticas de governança no âmbito dos membros do CONACI, no qual serão muito úteis futuras pesquisas que abordem o tema.

VI. BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA.

A Governança Corporativa (Aplicada ao Setor Público) constituiu o objeto central das reflexões que constam dos Capítulos I (Antecedentes) e (Marco Teórico), todavia, é necessário revisitar o tema a partir de novas perspectivas que possibilitem

a intelecção e a concreção das conceituações que lhes são correlacionadas. Nesse sentido, a Governança (pública, privada e terceiro setor) pode ser esquematicamente representada como um sistema de valor fundamentado em 4 componentes para o atingimento das finalidades precípuas das organizações, como segue:

Figura 13 – Pilares da Governança Corporativa como um Sistema de Valores.



Fonte: Oliveira (2006).

Os quatro componentes acima descritos são conceituados a partir das seguintes definições (Andrade & Rosseti, 2019):

- **Relacionamento entre as partes:** práticas gerenciais e jurídicas orientadas para a minimização de conflitos entre o agente executor (gestores) e o agente principal (acionistas, proprietários e cidadãos).
- **Propósitos estratégicos:** mecanismos de definição e de revisão sistemática das diretrizes dos negócios (visão, missão, objetivos e metas).
- **Estrutura de poder:** explicitação dos mecanismos de comando (governo) dos negócios, bem como as expectativas esperadas (ou que podem esperar da outra).
- **Práticas de gestão:** recursos operacionais, técnicos e gerenciais orientados para a 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 organizacionais.

Nesse contexto, as práticas de gestão constituem um dos pilares do sistema de governo das organizações, de modo que a adoção consistente das consideradas de referência tem o condão de influenciar os outros 3 pilares.

Outro formato de compreensão gráfica da Governança Corporativa é o ofertado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), denominado Modelo de Três Linhas de Defesa¹⁶:

¹⁶ O modelo das Três Linhas de Defesa foi recentemente atualizado, mas permanece útil como recurso lógico para a ilustração dos conceitos abordados no presente trabalho científico.

Figura 14 – O Modelo de Três Linhas de Defesa.



Fonte: IIA, 2013.

- **1ª Linha de Defesa:** estão/devem estar as operações (vendas e contabilizações, por exemplo) e as medidas de controle primário (conferências e 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 de auditoria independente (ou o controle externo), avalia (deve avaliar) o funcionamento adequado, da 1ª, 2ª e 3ª linhas de defesa, a alta gestão deve mantê-las continuamente em padrões adequados.

Enfim, a 2ª Linha de Defesa representa justamente as Práticas de Gestão, um dos pilares da Governança. Assim, para efeitos da investigação científica em tela é importante compreender se os órgãos de controles internos vinculados ao CONACI adotam e/ou induzem a utilização das boas práticas de gestão, o que conseqüentemente contribui para o incremento da capacidade de Governança Estatal.

Foi definido no Capítulo II (Marco Teórico) o que constitui uma boa prática de gestão. Foram decotadas, para efeitos da pesquisa, os seguintes processos organizacionais que serão descritos nas seções subsequentes:

1. Modelo IA-CM.
2. Gestão de Riscos.
3. Integridade (Compliance).
4. Planejamento Estratégico.
5. Gestão de Processos de Negócio.
6. Gerenciamento de Projetos.

7. Controles Internos Organizacionais.

VI.1. MODELO IA-CM.

O *Internal Audit - Capability Model* – IA-CM (Modelo IA-CM) é uma modelagem para a 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 Auditoría 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, pois 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 é considerado atingido apenas se o imediatamente anterior também for atingido. Para 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 são as cores das áreas-chaves da figura acima. Os quadrantes destacados na cor verde dependem exclusivamente do esforço intraorganizacional e os quadrantes destacados pela cor cinza indicam os *KPAs* nos quais o atingimento pleno dependem de interações extraorganizacional.

A seleção do IA-CM como primeira boa prática ocorreu 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 fin, 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)

A implantação do IA-CM é complexa, mas gera resultados consistentes (de Pinho Filho, 2017: 44), referências na adoção dessa boa prática a CGU e a CGDF, conforme o Anexo 2.

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), nem todos os membros do CONACI podem necessariamente implantar a modelagem, mas podem aplicar as demais práticas de modo estanque, o que também é importante perceber.

VI.2. GESTÃO DE RISCOS.

Pesquisas indicam que quanto mais aprimorada é a gestão de riscos das organizações (Miraval 2015), mais viável a sua continuidade no tempo, bem como sua

capacidade de respostas para as mudanças, tema que é sublinhado a partir do atual contexto de enfrentamento da pandemia da SARS-CoV-2 (Aveni & de Pinho Filho, 2020a: 284).

Para que haja uma qualidade nas implantações de gestão de risco é necessário um escopo bem delimitado e uma estrutura que possa conferir a capacidade de gerenciamento e de responsabilização ao gestor que vai gerir toda essa estrutura. A gestão de risco é feita tanto para o ambiente interno como o externo das organizações para que seja conferida a capacidade de previsibilidade, bem como para retificar as falhas e solucionar os problemas materializados tempestivamente (Alves da Silva, de Pinho Filho & Luiz Venturi, 2019:41).

Nesse contexto, A NBR ISO 31000:2018 emerge como um paradigma internacional para a gestão de risco, que ao fornecer princípios e diretrizes abrangentes auxilia as organizações nas análises e nas avaliações de risco. É aplicável para a maioria das atividades, incluindo o planejamento operações de gestão e processos de comunicação (Aveni & de Pinho Filho, 2020b: 110). O risco muitas vezes é caracterizado pela referência aos eventos potenciais, nas consequências ou combinações destes.

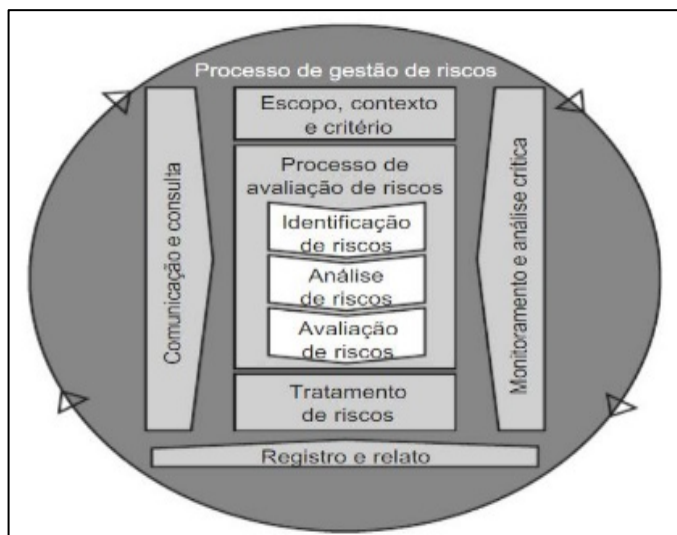
Sinteticamente, a Norma NBR ISO 31000:2018 forja a gestão de risco como um conjunto de princípios, estruturas e processos com os seguintes objetivos:

- 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 o 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: 7).

Assim, a gestão de riscos engloba: atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização nos 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 (Aveni & de Pinho Filho, 2020b: 113).

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

Figura 16 – O Processo de Gerenciamento de Riscos.



Fonte: ABNT, 2018b.

Esse processo todo 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 17 – Modelo de Matriz de Riscos



Fonte: IBGC, 2017.

Enfim, não basta identificar, analisar e avaliar os riscos, é fundamental tratar os riscos, emergindo um conceito essencial 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 (Alves da Silva, de Pinho Filho & Luiz Venturi, 2019:42).

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 aceitam tanto o COSO ERM 2017 como a NBR ISO 31000:2018 como referenciais consistentes para a implantação da gestão de riscos em órgãos públicos, essa boa prática é identificada na CGU, CGDF e na Controladoria-Geral do Estado de Goiás (CGE-GO), conforme o Anexo 2.

VI.3. INTEGRIDADE (**COMPLIANCE**).

O *compliance* nas organizações teve a sua origem nos Estados Unidos voltada para o sistema financeiro com a criação do Banco Central Americano, em 1913. Logo após a política intervencionista do *New Deal* trouxe a gestão de conformidade para criar um sistema financeiro mais seguro e estável após a quebra da Bolsa de Nova Iorque em 1929. Apesar de iniciada nas instituições bancárias, a discussão se estende para todas as entidades empresariais e entes públicos, pois compreende a aderência da ética individual e coletiva dentro das organizações (de Pinho Filho & Almeida, 2018: 20).

As ideias do *compliance* como um mecanismo de garantia de conformidade legal evoluíram para uma concepção mais ampla, a integridade na Administração Pública (de Pinho Filho & Gualberto, 2108: 29), que se notabilizaram com a promulgação da Lei n.º 12.846/2013 (Lei Anticorrupção).

Em termos operacionais, ao decidir criar um programa de integridade, a primeira medida adotada é a identificação e a análise dos riscos, considerando aspectos específicos das operações realizadas, ou seja, o porte, o ramo de atividade, a base territorial, entre outros. Devem ser analisados os riscos legais e reputacionais que poderão advir da ocorrência de atos ilícitos e que o programa pretenderá mitigar (de Pinho Filho & Gualberto, 2018: 27).

Diversos procedimentos 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 (de Pinho Filho & Almeida, 2018: 20):

- 1) Normas e diretrizes sobre valores éticos;
- 2) Comportamentos que a empresa espera de seus funcionários em determinadas situações;
- 3) Política de comunicação permanente;
- 4) 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 conforme 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 integridade, como na figura a seguir:

Figura 18 – Estrutura de Sistema de *Compliance*/Integridade.



Fonte: IBGC, 2017.

Como referências identificadas da prática podem ser citadas a CGU, CGDF, CGE-GO e a Controladoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE-RJ).

VI.4. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.

Retomando ao conceito de Processo Administrativo apresentado no Capítulo II, o Planejamento como “a função que estabelece os objetivos a serem atingidos e como fazer para alcançar êxito nesta tarefa” (Maximiano, 2016), é por si só relevante porque é um componente do sistema de governança das organizações (vide a Figura 13).

No que se refere ao Setor Público, é fundamental a vinculação entre o planejamento e os instrumentos orçamentários previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (artigos 165 ao 169), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), Lei Orçamentária Anual (LOA) e Plano Plurianual (PPA), como segue:

Figura 19 – Modelo de Planejamento no Setor Público.



Fonte: Bächtold, 2012: 63.

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 apropriado para a realidade contextual.

Como exemplificações de planejamento estratégico entre os membros do CONACI podem ser citadas a Controladoria-Geral do Estado de Pernambuco (CGE-PE) e a Controladoria-Geral do Município de Belo Horizonte (CGM-BH), conforme o Anexo 2.

VI.5. GESTÃO DE PROCESSOS DE NEGÓCIOS (BPM).

As organizações (públicas, privadas e do terceiro setor) interagem com o contexto interno e externo demandando insumos que são processados para que sejam entregues os resultados colimados (de Sordi, 2014: 4). Enfim, são executados os processos definidos como:

[...]

3.24

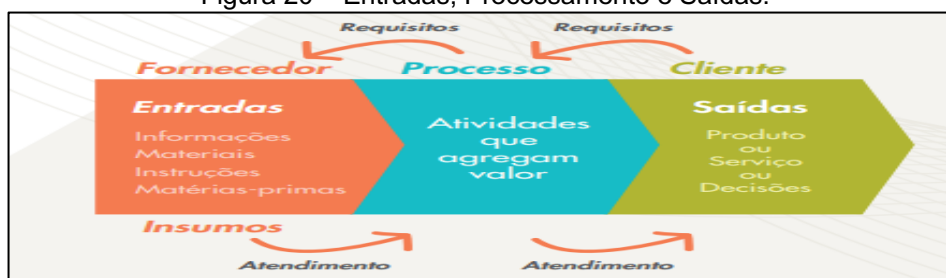
Processo

conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que utilizam entradas para entregar um resultado pretendido (ABNT, 2018a)

[...]

Graficamente as assertivas supramencionadas podem ser encadeadas como:

Figura 20 – Entradas, Processamento e Saídas.



Fonte: FNQ, 2014.

Sobre o tema da Gestão de Processos a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ) apresenta os seguintes aportes, *in verbis*:

[...]

A orientação por processos é um dos Fundamentos da Excelência, pois busca eficiência e eficácia nos conjuntos de atividades que formam a cadeia de agregação de valor para os clientes e demais partes interessadas.

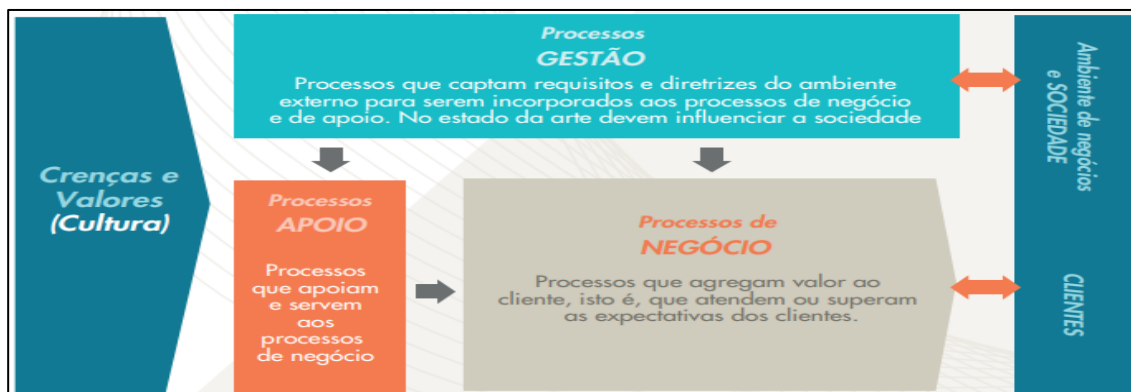
...

Para uma organização ser considerada de classe mundial, ou seja, ter uma gestão de excelência, não basta somente ter uma Gestão de Processos. Isso significa que há processos sendo monitorados, mantidos sob controle e que estão funcionando conforme foi planejado. No entanto, oferece uma visão limitada da organização.

[...]

Resta patente que o gerenciamento de processos é relevante para as instituições (embora muitas vezes seja negligenciado), empreitada com a qual se alinha a concepção de Cadeia de Valor (o conjunto de atividades que geram os resultados relevantes para as partes interessadas), conseqüentemente as diversas tipologias de processos organizacionais existentes, conforme abaixo:

Figura 21 – Cadeia de Valor.



Fonte: FNQ, 2014.

As engenharias e a ciência da computação trouxeram grandes contribuições para a discussão do tema, pois auxiliaram no desenvolvimento de técnicas de desenho e análise de processos, assim foi cunhado o conceito de *workflow*:

[...]

Como já citamos anteriormente, *workflow* é uma expressão de língua inglesa que significa fluxo de trabalho. É um termo utilizado para definir a forma como as pessoas realizam suas funções, ou seja, aquela série de tarefas que precisam ser feitas para entregar algo. (Scopi, 2021)

[...]

Nesse contexto, o desenho de processos assume um papel crucial, há técnicas consagradas que podem auxiliar sobremaneira a compreensão das atividades realizadas num empreendimento (Maximiano, 2016), dentre as quais: 5W2H, Matriz GUT.

Com foi um processo intelectualmente compreendido, convém que ele seja desenhado (como modo de reflexão, comunicação, capacitação e melhoramento), com notações (padrões lógico-conceituais que tornam os fluxos processuais a serem desenhados compreensíveis), dentre os quais (HEFLO, 2021):

- Fluxograma.
- Fluxograma horizontal.
- Mapofluxograma.
- *UML – Unified Modeling Language.*
- *BPMN – Business Process Model and Notation.*

Dentre as notações acima, o BPMN é o padrão de mapeamento que atualmente recebe mais destaque/utilização:

[...]

Atualmente, o mais usado e reconhecido internacionalmente dos tipos de modelagem de processos é o BPMN, que inclusive conta com uma instituição normativa oficial.

A grande vantagem da BPMN é que ela apresenta o processo de uma forma bastante clara e intuitiva, algo que era muito difícil de se fazer antes de sua criação.

Além disso, como seus símbolos são padronizados, usando formas e cores pré-definidas, qualquer um que conheça a notação poderá entender facilmente um processo modelado que tenha usado esses mesmos critérios,

facilitando a entrada de novos integrantes em uma equipe ou a apresentação das modelagens para clientes internos e externos.

A notação se baseia no uso de 5 elementos principais:

1. Objetos de fluxo
2. Objetos de conexão
3. *Swim lanes* (piscinas e raias)
4. Artefatos
5. Objetos de dados

[...]

Um bom exemplo de utilização no BPMN é ofertado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a partir da publicação dos Riscos e Controles nas Aquisições (RCA), disponível a partir do endereço eletrônico:

<<http://www.tcu.gov.br/arquivosrca/ManualOnLine.htm>>

Uma primeira observação importante é que desenhar processos, independentemente da notação utilizada, não significa que a organização esteja executando o gerenciamento de processos (*Business Process Management – BPM*), o que para além dos aspectos tecnológicos e técnico-conceituais exige o comprometimento contínuo dos profissionais envolvidos e o patrocínio das lideranças.

Outro aspecto considerado é a complexidade intrínseca da tarefa de gerir processos, o que requer a definição do escopo¹⁷ a ser abrangido: é indispensável a definição do nível de detalhamento do trabalho a ser executado, num horizonte que abrange macroprocessos até o nível de tarefa (o mais granular), posto que quanto mais profundamente se pretende avançar, maior o esforço para elaborar e manter as documentações atualizadas.

Na compreensão da cadeia de valor, além da identificação do que são os componentes¹⁸ de negócio de apoio e de gestão é indispensável a compreensão e o alinhamento que devem existir entre a estratégia (e os desdobramentos nos níveis estratégico, tático e operacional), os processos e os recursos (tecnologias, materiais, financeiros e pessoas).

Uma dificuldade técnica adicional é a identificação da transversalidade dos processos organizacionais, no que as falhas na compreensão de interrelações existentes podem levar as organizações a tomar decisões equivocadas.

Como reflexão final, embora gerir processos seja árduo, os benefícios para a indução da melhoria contínua (*kaizen*, segundo a filosofia gerencial japonesa) recompensa os esforços. Além disso, outras práticas de gestão como o *Compliance* (conformidade), os Controles Internos e a Gestão de Riscos podem receber valorosos aportes de informações originárias do gerenciamento de processos, conforme indicam diversos referenciais técnico-normativos internacionalmente reconhecidos como a NBR ISO 19011 (ABNT, 2018) e a NBR ISO 31000 (ABNT, 2018).

¹⁷ Nem toda a organização precisa desenhar processos até o nível de tarefa. Outras, como os bancos, desenham e elaboram manuais e procedimentos no menor nível de granularidade, tendo em vista a criticidade e riscos associados aos serviços realizados.

¹⁸ Macroprocesso, processo, subprocesso, atividade e tarefa.

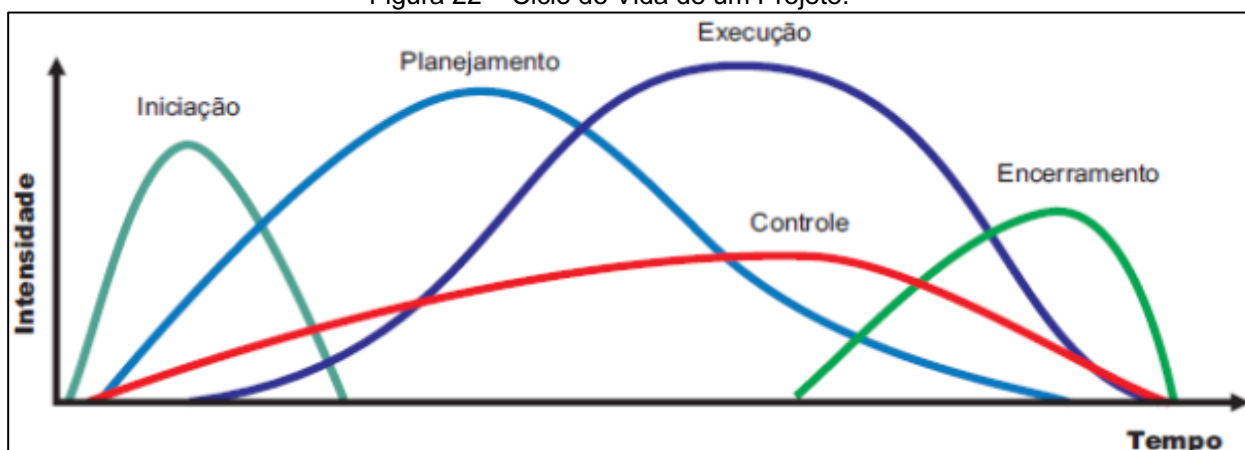
VI.6. GESTÃO DE PROJETOS.

As organizações (em escala global), cada vez mais lidam com um cenário complexo (Aveni & de Pinho Filho, 2020b: 1108), razão pela qual iniciam diversas iniciativas para as mudanças. Todavia, uma grande quantidade dessas ações não logra o resultado pretendido ou são descontinuadas no tempo¹⁹ (Kerzner, 2011:2), implicando no desperdício de recursos escassos.

Em vista desse cenário o *Project Management Institute – PMI* desenvolveu, em 1987, o *Project Management Body of Knowledge* (PMBOK, Terribili Filho, 2011: 52), um corpo de conhecimentos e de técnicas de gerenciamento de projetos tem o objetivo de “realizar as entregas planejadas em um projeto, com a qualidade esperada, no prazo previsto e dentro do orçamento aprovado” (Terribili Filho, 2011: 39), que podem ser utilizados em organizações de qualquer natureza, sendo um referencial internacionalmente reconhecido (Kerzner, 2011:2-3).

Um projeto é conceituado como “um esforço – empreendimento – temporário, com início e fim planejados, que gera um ou vários entregáveis singulares” (Terribili Filho, 2011: 39), perpassando as etapas abaixo:

Figura 22 – Ciclo de Vida de um Projeto.



Fonte: Rocha, 2021.

O destino de todo o projeto concluído com êxito é se tornar uma rotina (um processo), é fundamental a concatenação da gestão de projetos com a gestão de riscos e a gestão de processos de negócio.

O gerenciamento de projetos no Setor Público Brasileiro é uma realidade, embora praticada em silos, ou seja, não é uma prática institucionalizada em todos os poderes, órgãos e entidades, mas há bons casos de implantação de escritórios de projetos, como o do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO) e do Exército Brasileiro (EB), bem como uma considerável produção científica sobre o tema no Brasil, 131 artigos científicos produzidos entre 1998 e 2014 (Clemente, Marx & de Carvalho, 2017: 6).

¹⁹ “Apenas 35% dos projetos iniciados são bem-sucedidos e os prejuízos chegam a bilhões de dólares. Com isso, cresce a demanda por especialistas na área” (AECweb, 2021).

VI.7. CONTROLES INTERNOS ORGANIZACIONAIS.

A organização estadunidense COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) publicou a obra Controle Interno – Estrutura Integrada, (*Internal Control - Integrated Framework - ICIF*) 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 especial com a promulgação nos Estados Unidos da América (EUA) da Lei Sarbanes-Oxley (Alves da Silva, de Pinho Filho & Luiz Venturi, 2019:43).

No ano de 2013 houve a publicação de uma versão atualizada com base na premissa de que o controle interno auxilia as instituições a alcançar objetivos importantes, a sustentar e a *melhorar* o seu desempenho. Assim, a estrutura de controles proposta no ICIF permite que as organizações desenvolvam sistemas de controle interno que com razoável segurança se adaptem aos ambientes legais e operacionais das organizações (Alves da Silva, de Pinho Filho & Luiz Venturi, 2019:43), reduzindo os riscos para níveis aceitáveis, bem como apoiando a tomada de decisões estratégicas, táticas e operacionais pelos agentes da governança, conforme segue:

Figura 23 – COSO (Controle Interno - Estrutura Integrada – 2013).



Fonte: COSO – ICIF – 2013.

Ainda no campo conceitual, o ICIF visa auxiliar a administração, a estrutura de governança, o público externo e outras partes a interagir com a entidade nas respectivas funções relacionadas ao controle interno organizações (Alves da Silva, de Pinho Filho & Luiz Venturi, 2019:44). Para isso, esclarece o que constitui um sistema de controle interno e oferece uma visão de como 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.

No campo operacional, 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 envolvido.
- 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, 2018)

[...]

Especificamente nas operações contábeis financeiras, os procedimentos de controle 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, 2018).

[...]

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

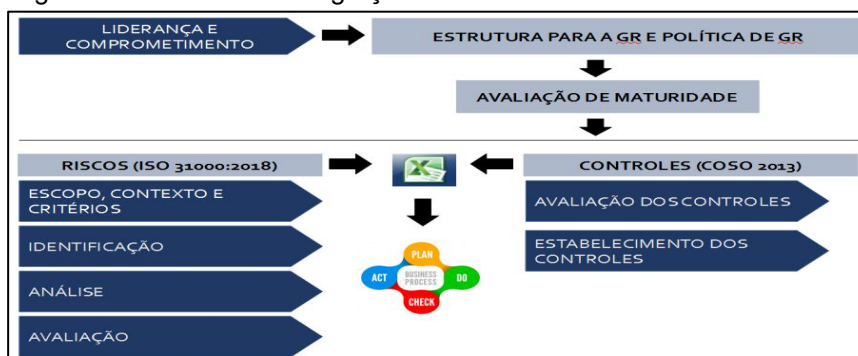
[...]

- 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).
 - j)
- [...]

A gestão de riscos e os controles internos (entendidos como função administrativa) 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 24 – Modelo de Integração entre a Gestão de Riscos e Controles



Fonte: Araújo Júnior & de Pinho Filho, 2019: 11.

O controle interno e o gerenciamento de risco são formas de evitar ao máximo grandes casos de fraudes que possam prejudicar a imagem e as finanças das empresas, contribuindo para o sistema de conformidade e integridade organizacional.

Em síntese, o capítulo em tela indica que a hipótese H1 é confirmada, ou seja, existem boas práticas de governança adotadas e disseminadas pelos membros do CONACI.

VII. ANÁLISE DA ADOÇÃO E INDUÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA NO ÂMBITO DOS MEMBROS DO CONACI

Para a concreção operacional da pesquisa, foi encaminhado ao CONACI o questionário apresentado no Anexo I (Questionário aos Membros do CONACI) para a

distribuição aos respectivos membros, que foi processado por intermédio de um recurso de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) (*Google Forms*).

O objetivo foi captar informações quantitativas de todos os elementos que compuseram a população objeto de estudo²⁰, para a obtenção do máximo de dados que possibilitassem a interpretação e a formulação de generalizações²¹, em combinação com outros dados e informações documentais coligidas durante o trabalho investigativo.

O CONACI contava com 60 membros, quando houve a aplicação do questionário, a ação ocorreu entre os dias 14 e 30 de abril de 2021, considerando a participação espontânea e não identificada dos respondentes, dos quais 7 ofertaram respostas, configurando um percentual de responsividade de 11,67%.

As 40 questões encaminhadas foram do tipo “SIM” e “NÃO”, organizadas nos 8 eixos temáticos abaixo declinados:

- a) Governança Corporativa, com 5 questões.
- b) IA-CM, com 5 questões.
- c) Gestão de Riscos, com 9 questões.
- d) Integridade, com 5 questões.
- e) Planejamento Estratégico: 5 questões.
- f) Gestão de Processos de Negócio: 4 questões.
- g) Gerenciamento de Projetos: 4 questões.
- h) Controles Internos Organizacionais: 3 questões.

Assim, as seções subseqüentes apresentam as análises individualizadas e conjunta dos dados coletados a partir do questionário sobredito, como segue.

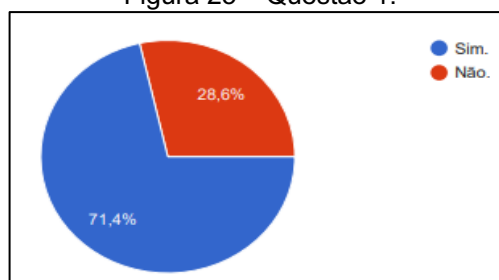
VI.1. ANÁLISE INDIVIDUALIZADA DAS QUESTÕES.

Dessa forma, a análise foi segmentada em subseções alinhadas com os tópicos sobreditos, como segue.

VI.1.1 – GOVERNANÇA CORPORATIVA.

Iniciando pelos quesitos relacionados ao eixo da Governança Corporativa, a primeira questão, “O Ente Federativo ao Qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Preconizando a Adoção de Padrões de Governança por Parte dos Seus Órgãos e Entidades”, foram apresentadas 5 respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 25 – Questão 1.



Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

²⁰ Censo (fonte).

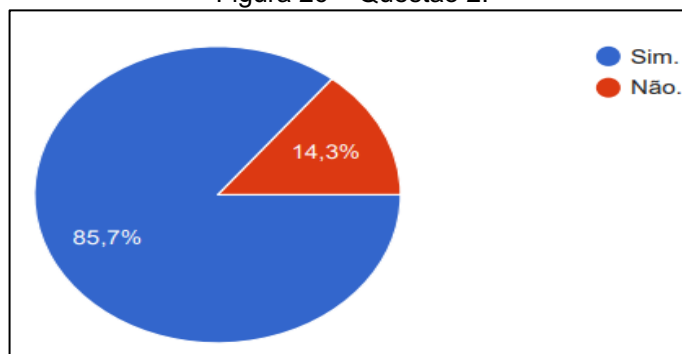
²¹ Esse é um dos objetivos do estudo de caso (Yin, 2010).

- **Análise:** considerando o Regime Jurídico Administrativo em vigor no Brasil, no qual a Administração Pública faz o que é previsto em norma, é fundamental que os Entes Federados e os Poderes promulguem normas de implantação de ações e processos que conduzam para a boa governança.



Sobre a segunda questão, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação de Boas Práticas de Governança (Comitê ou Unidade Setorial)?”, recebeu 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 26 – Questão 2.

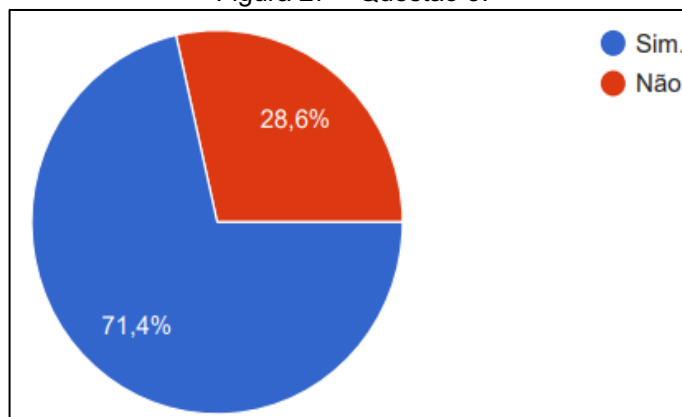


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de conscientização dos respondentes sobre a relevância do tema, que se conflagra na manutenção de estrutura orgânica interna para tratar os temas objeto da pesquisa.

Sobre a questão 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?”, foram apresentadas 5 respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 27 – Questão 3.

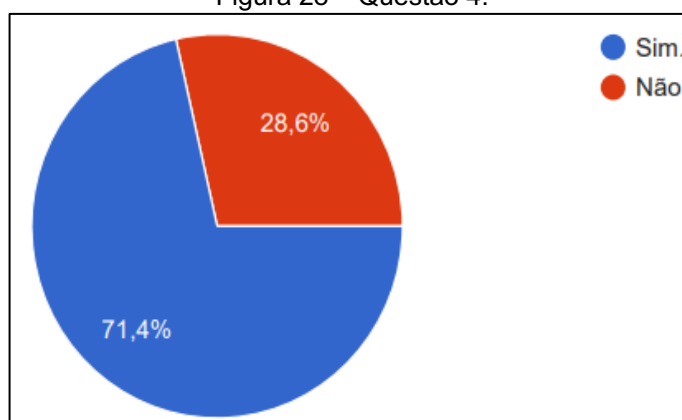


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de conscientização dos respondentes sobre a relevância do tema, que se conflagra na manutenção de estrutura orgânica com o viés de implantação para tratar os temas objetos da pesquisa.

Quanto ao quarto quesito, “O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Adotem Boas Práticas de Governança?”, foram apresentadas 5 respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 28 – Questão 4.

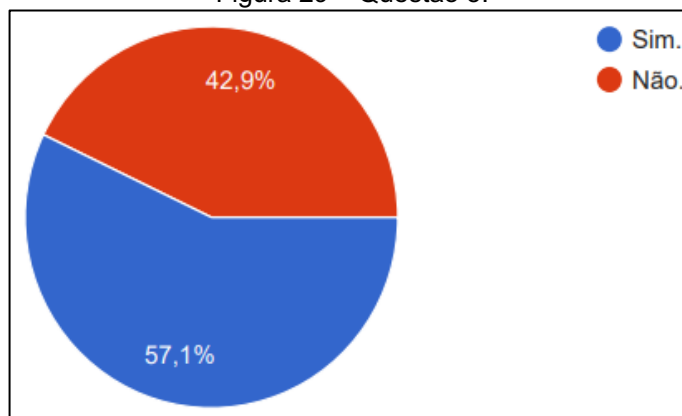


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** Segundo os fundamentos conceituais do Modelo IA-CM a realização de atividades consultivas pelas auditorias internas é uma das melhores formas de agregação de valor da gestão, pois os profissionais de auditoria detêm conhecimentos qualificados.

A quinta questão, “O Órgão de Controle Interno Audita a Adoção das Boas Práticas de Governança nos Órgãos e Entidades do Ente Federativo ao Qual se Vincula?”, apresentou 4 respostas positivas (57,1%) e 3 negativas (42,9%):

Figura 29 – Questão 5.



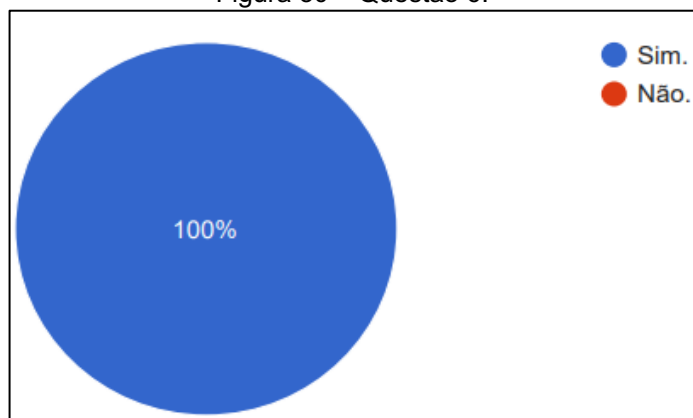
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a avaliação dos mecanismos de governança é uma nova fronteira para as auditorias internas, é uma atividade que deve ser praticada nos níveis 3 e 4 do Modelo IA-CM com o foco nos processos que agregam, ou que podem agregar valor para as organizações.

VI.1.2. O MODELO IA-CM.

A questão 6, “O Órgão de Controle Interno Adota o Modelo IA-CM Como Boa Prática de Referência?” apresentou 100,00% de respostas positivas:

Figura 30 – Questão 6.

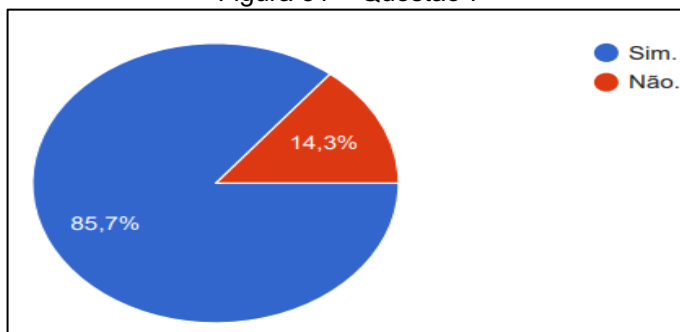


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a totalidade dos respondentes afirmaram utilizar o Modelo IA-CM como pano de fundo para a maturidade organizacional, indica a convergência com as diretrizes técnicas emanadas pelo CONACI, em especial com relação a uma prática que é referência mundial para a atuação das auditorias internas governamentais, que traz como arrasto tecnológico a adoção obrigatória de uma série de modernizações conceituais e procedimentais, como a implantação da gestão de riscos. Pode-se inferir que a adoção do IA-CM por todos os respondentes também influenciou as demais respostas ao questionário.

Sobre a sétima questão, Q7 “O Órgão de Controle Interno Está no Nível Inicial de Maturidade no Modelo IA-CM?”, 85,70% dos respondentes, se encontram no nível inicial do modelo de maturidade sob análise:

Figura 31 – Questão 7

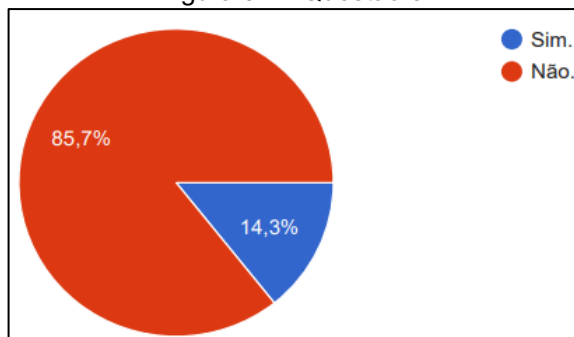


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** tendo em vista o incentivo/diretriz para a utilização da modelo de maturidade ser recente (Resolução CONACI n.º 6/2019), bem como a implantação das atividades é mais complexa, e o resultado obtido pode ser considerado normal.

Sobre a questão 8 “O Órgão de Controle Interno Está no Nível 2 de Maturidade do Modelo IA-CM?”, 1 respondente (14,30%) se encontra no Nível do 2 do IA-CM:

Figura 32 – Questão 8.

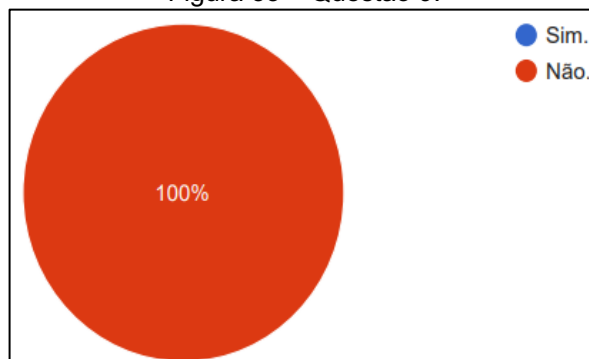


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** apesar do incentivo/diretriz para a utilização de modelo de maturidade ser recente (Resolução CONACI n.º 6/2019), o fato de 1 respondente estar no Nível 2 de maturidade, o que requer inclusive a validação por avaliador independente, serve de referência, bem como de *benchmarking* para os demais Órgãos de Controle Interno.

A nona questão, “O Órgão de Controle Interno Está no Nível 3 de Maturidade do Modelo IA-CM?”, não apresentou resposta positiva:

Figura 33 – Questão 9.

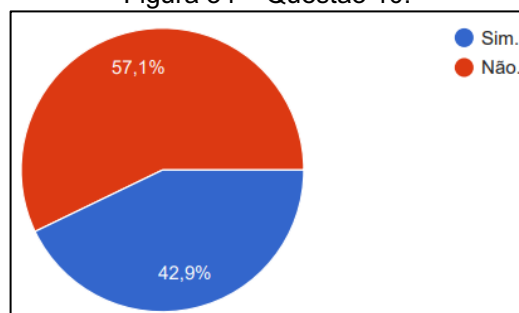


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado é explicado pela conjunção das respostas 8 e 9 acima.

Sobre a questão 10, “O Órgão de Controle Interno Recomenda a Adoção do Modelo IA-CM (nos casos aplicáveis, como nas Unidades de Auditoria das Empresas Estatais, por exemplo)?”, foram constatadas 3 respostas positivas (42,90%) e 4 negativas (57,10%):

Figura 34 – Questão 10.



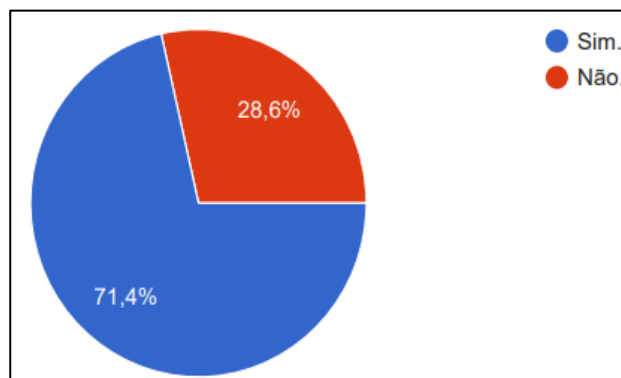
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o Modelo IA-CM pode ser irradiado, como é o caso da CGU, nas Empresas Estatais Federais.

VI.1.3. GESTÃO DE RISCOS.

A partir da décima primeira questão é abordada a gestão de riscos, questionando se “O Ente Federativo ao Qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Sobre a Implantação da Gestão de Riscos por Parte dos Seus Órgãos e Entidades?”, foram obtidas 5 respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 35 – Questão 11.

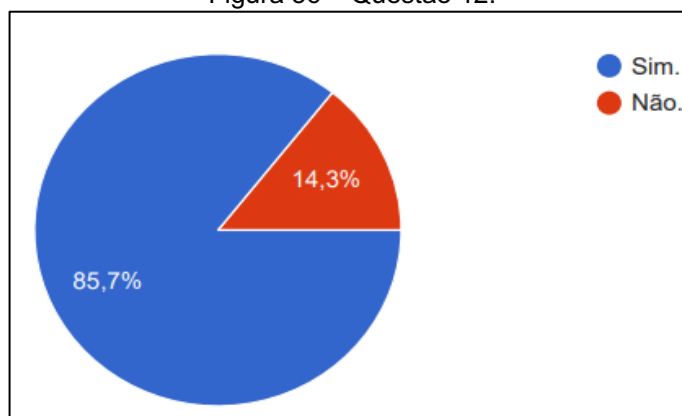


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a inexistência de norma não é condição *sine qua non* para a implantação da gestão de riscos, pois é uma prática obrigatória para o modelo IA-CM. Todavia é interessante a existência de norma específica no caso de órgãos que não apresentem aderência com a modelagem em comento.

Sobre a décima segunda pergunta, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação da Gestão de Riscos (Comitê ou Unidade Setorial)?”, foram observadas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 36 – Questão 12.

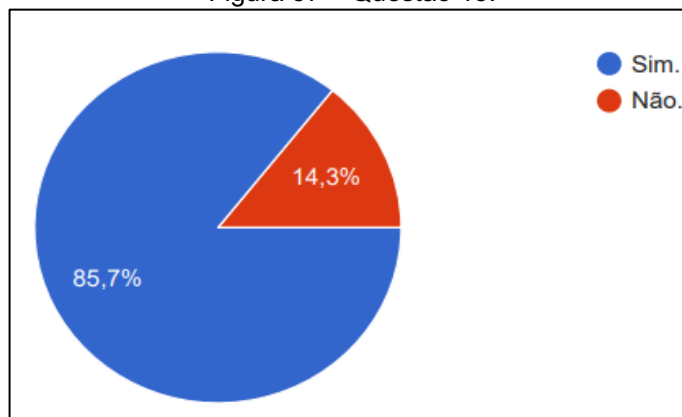


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de conscientização dos respondentes na relevância do tema, que se conflagra na manutenção de estrutura orgânica interna para tratar os temas objeto da pesquisa.

A décima terceira questão, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Orgânica Para a Supervisão da Implantação da Gestão de Riscos no Ente Federativo ao Qual se Vincula?”, apresentou 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 37 – Questão 13.

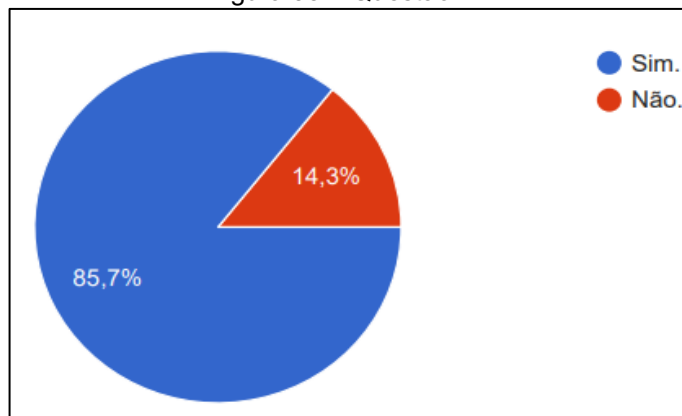


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de engajamento dos respondentes na relevância do tema, que se conflagra na manutenção de estrutura orgânica para a indução do emprego da gestão de riscos nas unidades jurisdicionadas.

O décimo quarto quesito, “O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Gerenciem Riscos?”, apresentou 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 38 – Questão 14.

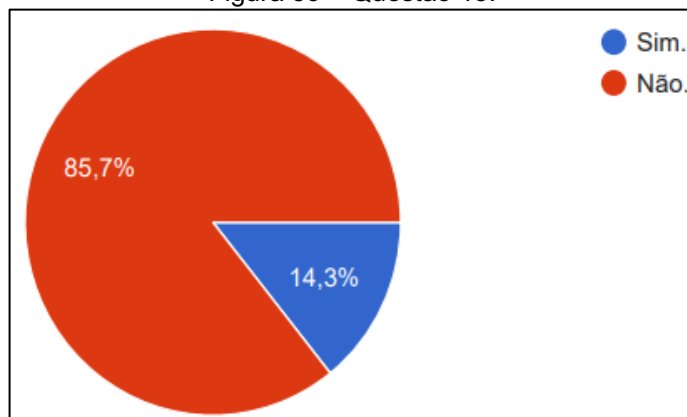


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a realização de ações consultivas por parte das auditorias internas governamentais para a implantação de boas práticas de gestão que fortaleçam a governança dos jurisdicionados é uma forte diretriz da implantação do Modelo IA-CM.

Sobre a décima quinta questão, “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?”, um respondente indicou realizar a atividade:

Figura 39 – Questão 15.

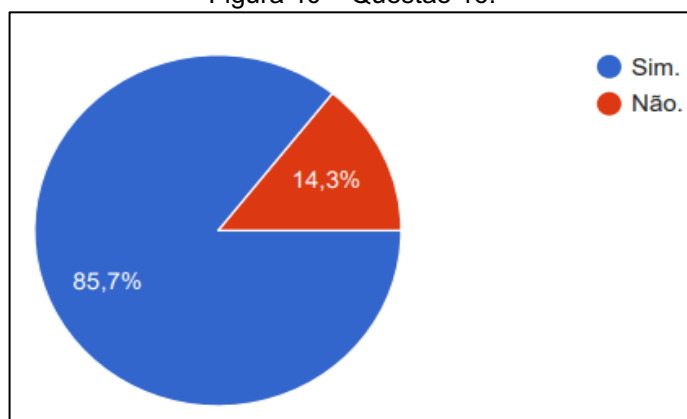


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a realização da auditoria baseada em riscos, com base na NBR ISO 19011:2018, é um estágio que ocorre após a implantação dos processos de gerenciamento de riscos, com base na NBR ISO 31000:2018, COSO ERM ou outra abordagem. Auditar com base em riscos é avaliar a proficiência do processo de gerenciamento de riscos e não utilizar a análise de riscos para inspecionar mais ou menos um jurisdicionado.

Sobre a questão 16, “O Órgão de Controle Interno Utiliza a NBR ISO 31000:2018 como Boa Prática de Gestão de Riscos”, foram observadas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 40 – Questão 16.

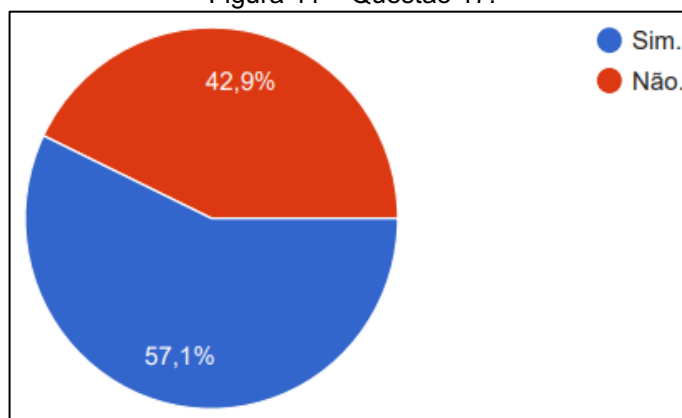


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** não há preponderância entre os referenciais de gestão de riscos. De qualquer modo, a NBR ISO 31000:2018 é um paradigma mundialmente referendado. Nesse contexto, os 7 respondentes se valem de referenciais para a gestão de riscos, sendo as questões 16, 17 e 18 consolidadas para efeitos na análise conjunta de dados a ser entabulada na seção subsequente.

A questão 17, “O Órgão de Controle Interno Utiliza o COSO ERM 2017 como Boa Prática de Gestão de Riscos?”, apresentou 4 respostas positivas (57,10%) e 3 negativas (42,90%):

Figura 41 – Questão 17.

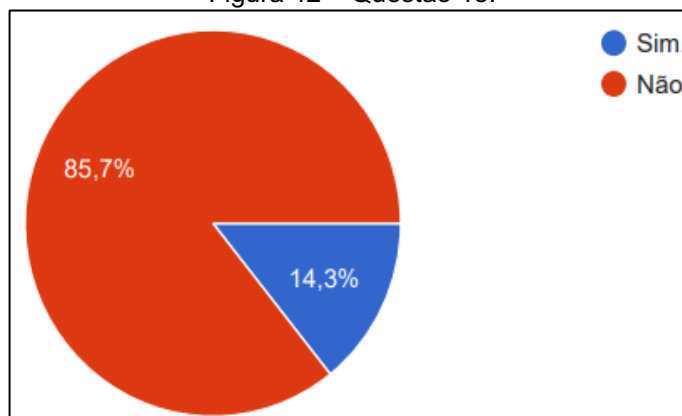


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** vide a questão 16.

Sobre a 18ª pergunta, 18 “O Órgão de Controle Interno Utiliza Outra Modelagem como Boa Prática de Gestão de Riscos?”, um respondente indicou a utilização de outra abordagem para a condução do processo gestão de riscos.

Figura 42 – Questão 18.

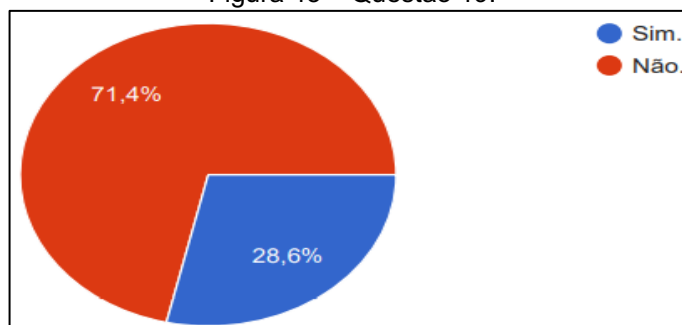


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** além da NBR ISO 31000:2018 e do COSO ERM 2017 há outras abordagens conceituais relevantes para o gerenciamento de riscos como o capítulo do PMBOK de que trata os riscos em processos.

A questão de n.º 19, “O Órgão de Controle Interno Utiliza ou Desenvolveu Sistema Informatizado para a Gestão de Riscos?”, indicou 2 respostas positivas (28,60%) e 5 (71,40%) respostas negativas:

Figura 43 – Questão 19.



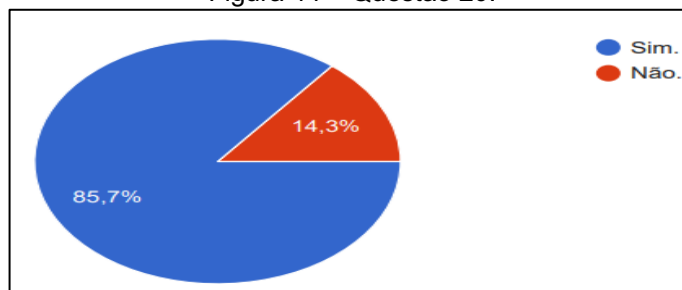
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a aquisição ou o desenvolvimento de sistema de informação não é uma condição necessária para a implantação da gestão de riscos. A questão foi formulada apenas para evidenciar que há órgãos que internalizaram a atividade de modo tão consistente que traduziram um processo em sistema de informação sustentado por recursos de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), o que indica que a atividade realizada tende a perenizar.

VI.1.4. INTEGRIDADE.

A partir da vigésima questão são apresentados os quesitos relacionados com o tema integridade/*compliance*, indagando se “O Ente Federativo ao qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Sobre a Implantação da Programas de Integridade por Parte dos Seus Órgãos e Entidades”, e são observadas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 44 – Questão 20.



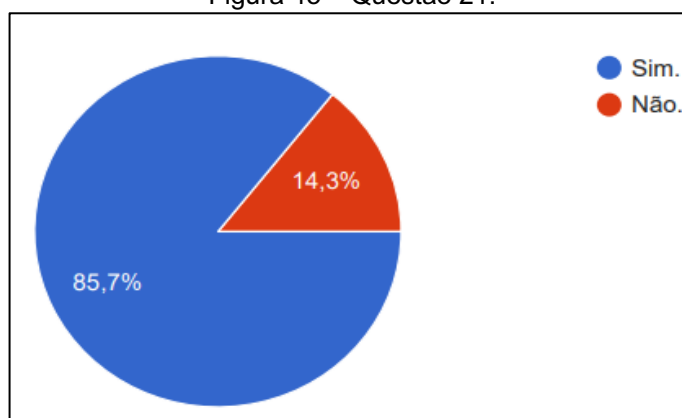
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a inexistência de norma não é condição *sine qua non* para a implantação de mecanismos de integridade, tendo em vista que é uma prática obrigatória para o modelo IA-CM. Todavia é

interessante a existência de norma específica no caso de órgãos que não apresentem aderência com a modelagem em comento.

A vigésima primeira questão, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação de Programa de Integridade (Comitê ou Unidade Setorial)?”, apresentou 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 45 – Questão 21.

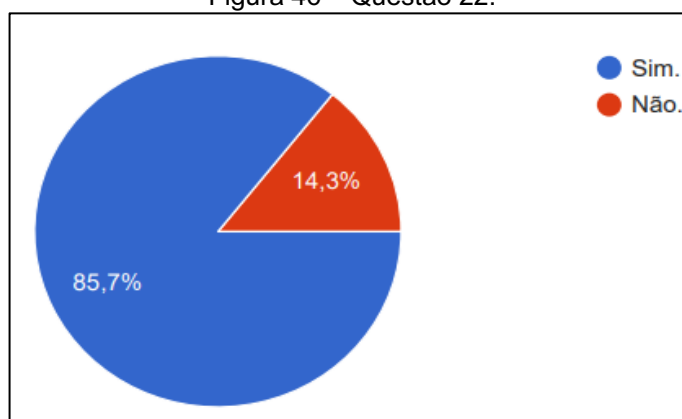


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de conscientização dos respondentes na relevância do tema, que conflagra na manutenção de estrutura orgânica interna para tratar os temas objetos da pesquisa.

O vigésimo segundo questionamento, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Orgânica Para a Supervisão da Implantação da Integridade no Ente Federativo ao Qual se Vincula?”, indicou 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 46 – Questão 22.

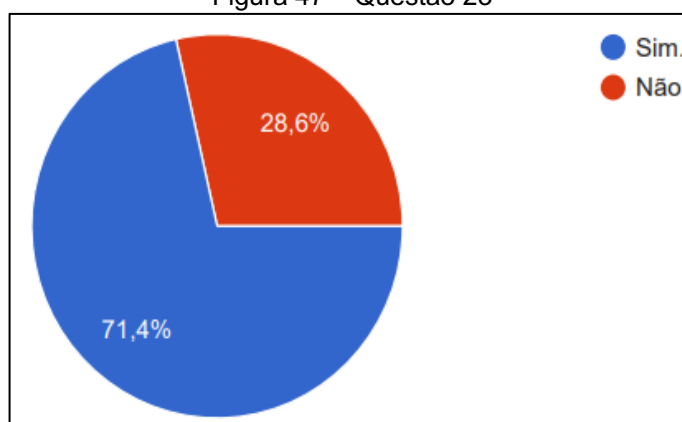


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de conscientização dos respondentes na relevância do tema, cristalizado na existência de estruturas para que o processo de integridade/*compliance* seja induzido nas unidades jurisdicionadas.

Sobre a questão de n.º 23, “O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Gerenciem a Integridade?”, foram verificadas 5 respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 47 – Questão 23

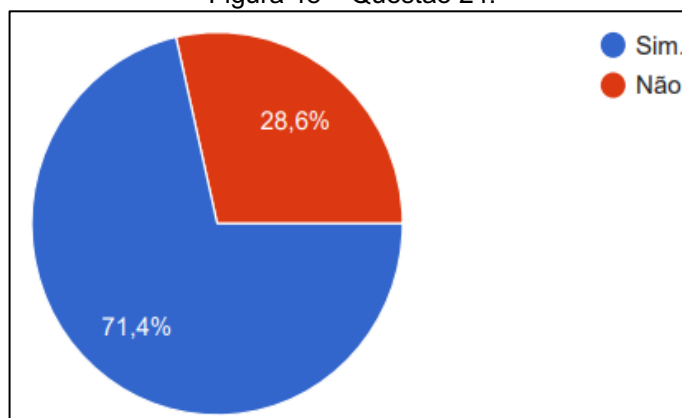


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a realização de ações consultivas por parte das auditorias internas governamentais para a implantação de boas práticas de gestão que fortaleçam a governança dos jurisdicionados é uma forte diretriz da implantação do Modelo IA-CM.

O vigésimo quarto quesito, “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?”, apresentou respostas positivas (71,40%) e 2 negativas (28,60%):

Figura 48 – Questão 24.



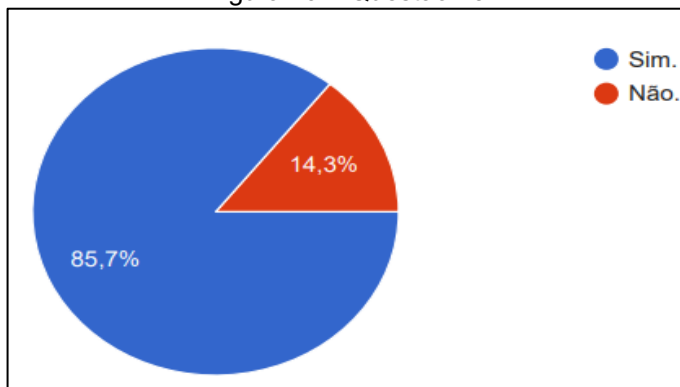
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a realização de ações consultivas por parte das auditorias internas governamentais para a implantação de boas práticas de gestão que fortaleçam a governança dos jurisdicionados é uma forte diretriz da implantação do Modelo IA-CM.

VI.1.5 – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.

Com a questão n.º 25 começam as questões de gestão estratégica, foi formulada a questão, “O Órgão de Controle Interno Conta com Plano Estratégico Atualizado?”, tendo sido recebidas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 49 – Questão 25.

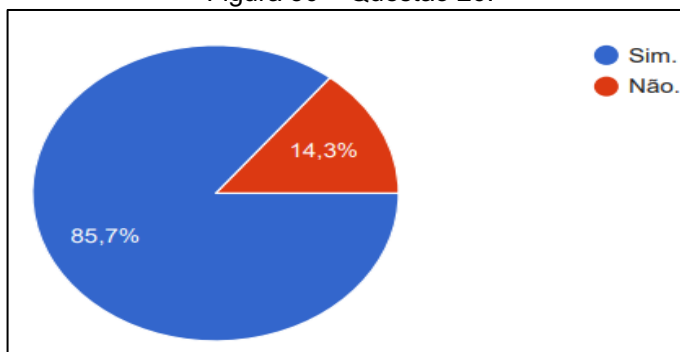


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a estratégia organizacional pode ser formulada de modo tácito ou formal (Maximiano, 2016). Todavia, a estruturação de um plano de negócio e de diretivas estratégicas são condicionantes para o atingimento do Nível 2 do Modelo IA-CM.

No vigésimo sexto quesito, “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão Estratégica (Comitê ou Unidade Setorial)?”, foram constatadas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 50 – Questão 26.



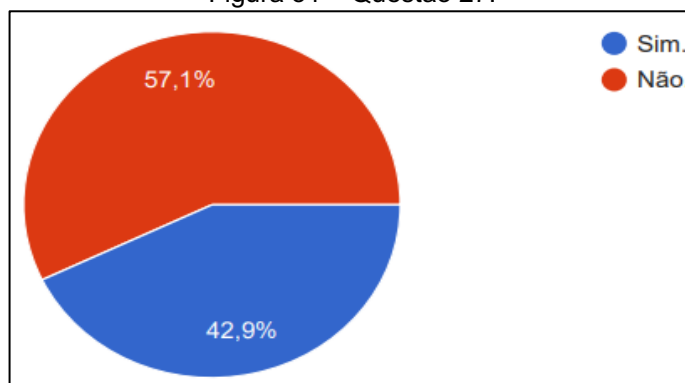
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado apurado indica um elevado grau de engajamento dos respondentes na relevância do tema, que se

conflagra na manutenção de estrutura orgânica interna para tratar os temas objeto da pesquisa.

O questionamento de n.º 27 “O Órgão de Controle Interno Audita os Órgãos e Entidades Quanto à Gestão Estratégica (Planejamento, Execução, Avaliação e Monitoramento)?”, apresentou 3 respostas positivas (42,90%) e 4 respostas negativas (57,10%):

Figura 51 – Questão 27.

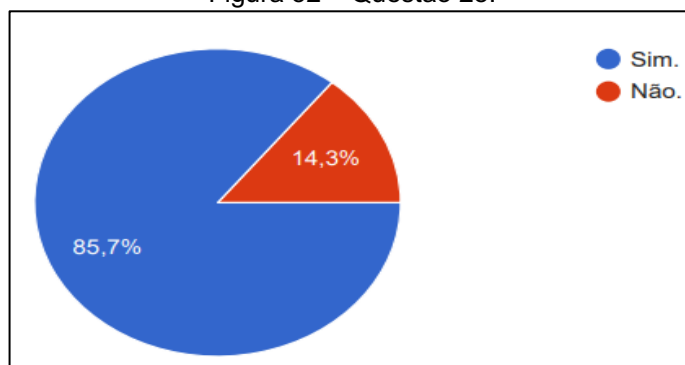


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** como anteriormente mencionado, a Estratégia é um dos pilares do Sistema de Governança Corporativa. A auditoria focada nos aspectos estratégicos é preceito do Modelo IA-CM é uma atividade a ser internalizada pelos Órgãos de Controle Interno (não há Governança se as organizações não sabem para onde estão caminhando).

Na questão 28 foi indagado se “O Órgão de Controle Interno Utiliza o *Balanced Scorecard – BSC* como Boa Prática de Referência?”, tendo sido recebidas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 52 – Questão 28.



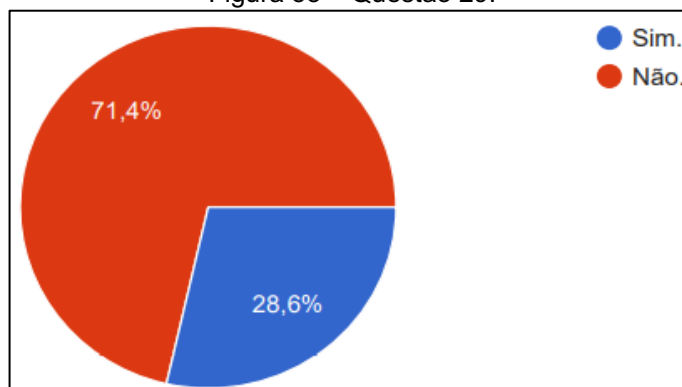
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** conforme indicado no capítulo anterior, o BSC é um método de planejamento considerado paradigmático. O resultado é

relevante, considerando que 6, entre 7 respondentes, declararam utilizar essa tecnologia. Todavia, outros mecanismos de planejamento podem ser utilizados, de modo que as questões 28 e 29 são analisadas em conjunto, todos os respondentes utilizam abordagens formais para realizar a atividade de planejamento.

Em complemento ao questionamento anteriormente formulado, no item 29 foi indagado se “O Órgão de Controle Interno Utiliza outro Método de Planejamento Estratégico?”, sendo recepcionada 1 resposta positiva:

Figura 53 – Questão 29.



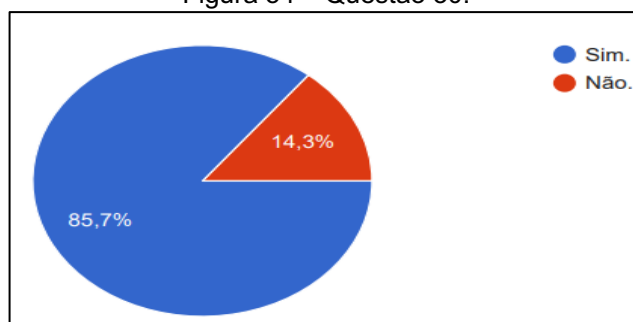
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** vide a questão 28.

VI.1.6. GESTÃO DE PROCESSOS.

A partir da trigésima questão começam os questionamentos da gestão de processos organizacionais, indagando se “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão de Processos Organizacionais (Comitê ou Unidade Setorial)?”, no que foram indicadas 6 respostas positivas (85,70%) e 1 negativa (14,30%):

Figura 54 – Questão 30.



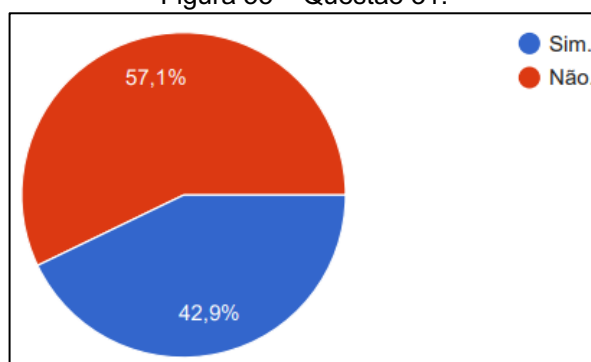
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** a gestão de processos é uma boa prática de governança que contribui para que os processos gerenciais ocorram de forma

padronizada, é um resultado relevante no contexto da presente pesquisa.

No que tange ao item 31, “O Órgão de Controle Interno Audita os Jurisdicionados Quanto à Gestão de Processos?”, foram percebidas 3 respostas positivas (42,90%) e 4 negativas (57,10%):

Figura 55 – Questão 31.

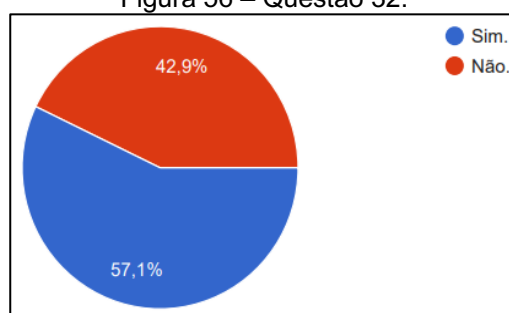


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a auditoria de processos organizacionais é uma prática que precisa ser fortalecida nos Órgãos de Controle Interno, pois procedimentos gerenciais e operacionais bem desenhados resultam em mais segurança para as operações.

O trigésimo segundo quesito, “O Órgão de Controle Interno Utiliza o *Business Process Management (BPM)* como Referência de Gestão de Processos?”, apresentou 4 respostas positivas (57,10%) e 3 negativas (42,90%):

Figura 56 – Questão 32.

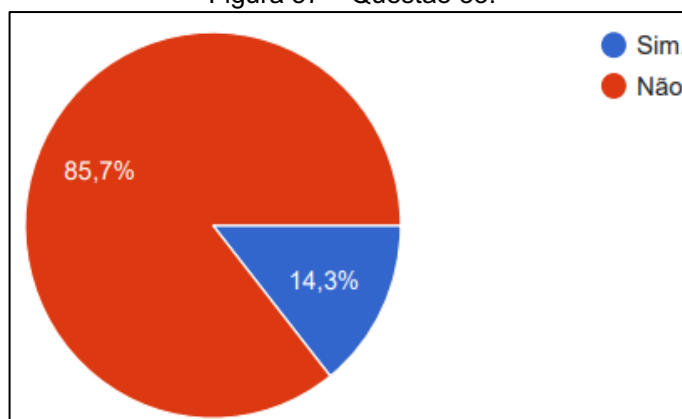


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a questão 32 e 33 são analisadas em conjunto, pois não há hierarquia ou julgamento de valor entre qual é ou não a melhor abordagem para a gestão de processos organizacionais. O BPM é a referência mais utilizada atualmente, mas outras abordagens são válidas, de tal forma que todos os respondentes indicaram utilizar algum método referencial para gerir processos.

Com relação à questão 33 “O Órgão de Controle Interno Utiliza Outra Modelagem para a Gestão de Processos?”, foram recepcionadas as seguintes afirmações:

Figura 57 – Questão 33.



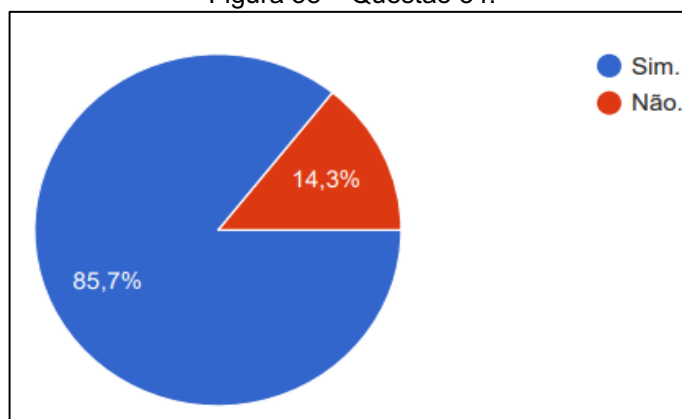
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** vide a questão 33.

VI.1.7. GESTÃO DE PROJETOS.

A partir do questionamento n.º 34 começa a avaliação sobre a gestão de projetos com a seguinte pergunta: “O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão de Projetos (Comitê ou Unidade Setorial)?”, sendo consignadas as seguintes respostas:

Figura 58 – Questão 34.

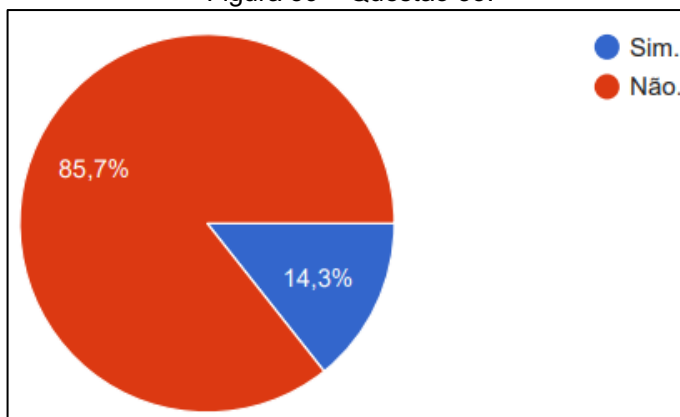


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** a maioria dos respondentes (6; 85,70%) indicaram manter uma estrutura interna para a gestão de projetos, é um resultado relevante tendo em vista que a gestão de projetos contribui para que sejam concretizadas as iniciativas desenvolvidas pelas organizações, o que contribui para a racionalização da utilização de recursos.

Sobre a questão n.º 35 “O Órgão de Controle Interno Audita os Jurisdicionados Quanto à Gestão de Projetos?”, foi captada 1 resposta positiva, como segue:

Figura 59 – Questão 35.

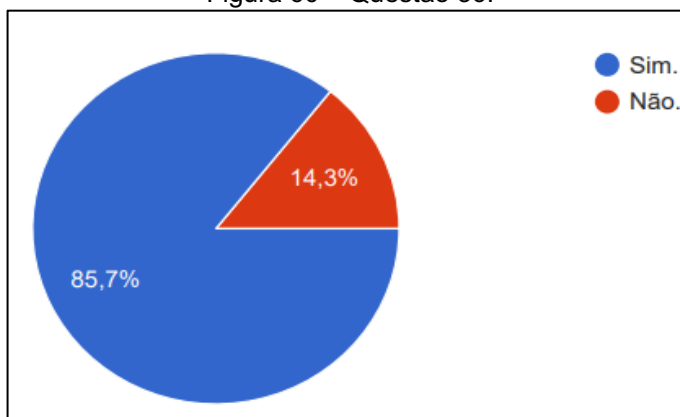


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** o resultado indica que a auditoria dos mecanismos de planejamento combinada com a gestão de projetos é um tema que deve ser mais explorado nas auditorias.

Sobre a trigésima sexta questão, “O Órgão de Controle Interno Utiliza o *Project Management Body Of Knowledge – PMBOK* como Referência de Gestão de Projetos?”, foram coligidos os seguintes resultados:

Figura 60 – Questão 36.

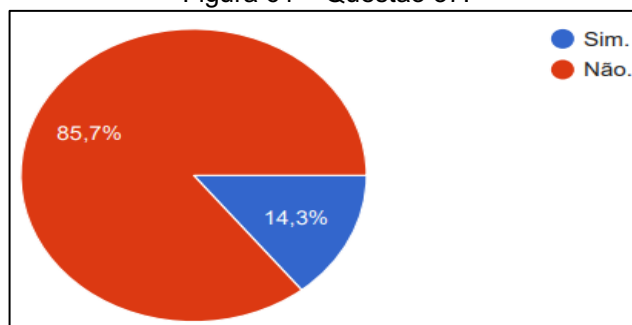


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** 6 respondentes (85.70%) adotam o PMBOK, um resultado que pode ser explicado pelo fato de que esse é o referencial mais utilizado mundialmente, todavia não é o único referencial existente. Desse modo, em conjunto com a questão n.º 37 todos os respondentes utilizam métodos formais para o gerenciamento de projetos.

Em complemento ao quesito sobredito, por intermédio da questão n.º 37 foi indagado se a Questão 37 “O Órgão de Controle Interno Utiliza outra Modelagem para a Gestão de Projetos?”, tendo sido registrada 1 (14,30%) resposta positiva:

Figura 61 – Questão 37.



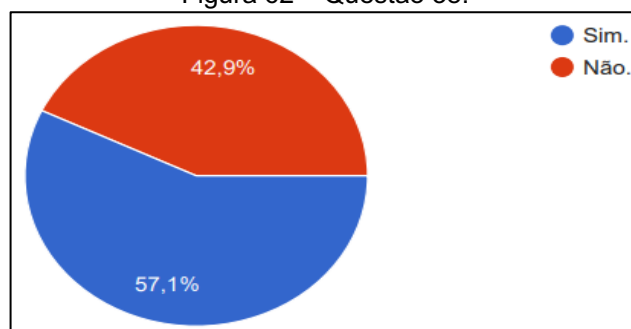
Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** vide a questão nº 36.

VI.1.8 – CONTROLES INTERNOS.

A partir da trigésima oitava questão começam os questionamentos relacionados aos controles internos (como processo), indagando se “O Órgão de Controle Interno Audita os Controles Primários dos Órgãos e Entidade com Base no COSO ICIF – *Internal Control - Integrated Framework* – 2013 (Controles Internos - Estrutura Integrada)?”, foram registradas 4 respostas positivas (57,10%) e 3 (42,90%) negativas:

Figura 62 – Questão 38.

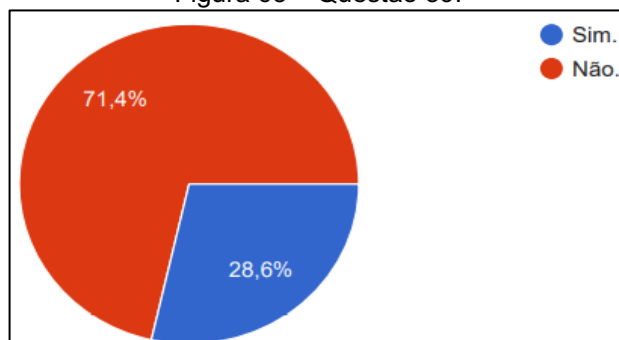


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

➤ **Análise:** o COSO ICIF 2013 não é a única abordagem existente para a modelagem de controles internos organizacionais, mas é o método mais utilizado e recomendado.

Sobre a questão n.º 39 “O Órgão de Controle Interno Utiliza a NBR ISO 19011:2018 Como Referência Para os Trabalhos de Auditoria?”, foram registradas 2 respostas positivas (28,60%) de utilização:

Figura 63 – Questão 39.

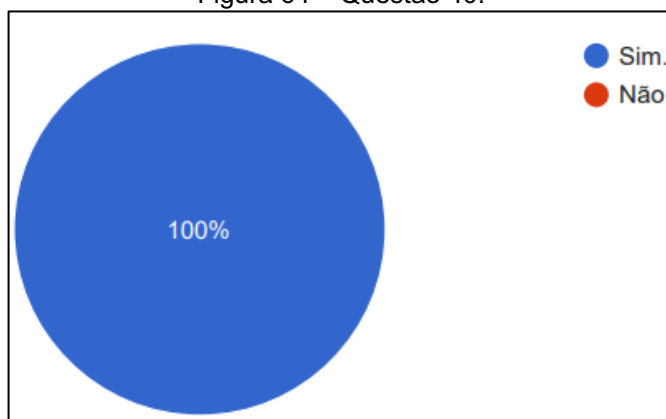


Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a NBR ISO 19011:2018, além de constituir um referencial para a realização do trabalho de inspeção serve de base para a auditoria baseada em riscos, bem como para outras auditorias de processos. É um recurso que pode ser mais utilizado pelos órgãos de controle interno.

A derradeira questão, n.º 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?”, apresentou a totalidade de respostas positivas:

Figura 64 – Questão 40.



Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

- **Análise:** a reflexão de que para além dos trabalhos inspeccionais tradicionalmente realizados os órgãos de controle interno devem se orientar para a realização de trabalhos que conduzam para a adoção das boas práticas de governança. Essa é uma das constatações mais importantes para efeitos da investigação científica em tela.

VI.2. ANÁLISE AGREGADA DAS QUESTÕES.

A análise agregada das respostas é o elemento que dá sentido ao esforço de coleta de dados numa pesquisa de abordagem quantitativa. Desse modo, as respostas tomadas em conjunto foram tabuladas como a seguir:

Tabela 1 – Síntese das Respostas ao Questionário.

Nº	A) GOVERNANÇA CORPORATIVA	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) 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?	ADOÇÃO	5	71,40	2	21,60
2	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA A IMPLANTAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
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?	INDUÇÃO	5	71,40	2	21,60
4	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES ADOTEM BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA?	INDUÇÃO	5	71,40	2	21,60
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?	INDUÇÃO	4	57,10	3	42,90
Nº	B) IA-CM	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
6	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ADOTA O MODELO IA-CM COMO BOA PRÁTICA DE REFERÊNCIA?	ADOÇÃO	7	100,00	-	-
7	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL INICIAL DE MATURIDADE DO MODELO IA-CM?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
8	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL 2 DE MATURIDADE DO MODELO IA-CM?	ADOÇÃO	1	14,40	6	85,70
9	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO ESTÁ NO NÍVEL 3 DE MATURIDADE?	ADOÇÃO	-	-	7	100,00
10	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO RECOMENDA A ADOÇÃO DO MODELO IA-CM (NOS CASOS APLICÁVEIS, UNIDADES DE AUDITORIA DAS EMPRESAS ESTATAIS, POR EXEMPLO)?	INDUÇÃO	3	42,90	4	57,10
Nº	C) GESTÃO DE RISCOS	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
11	O ENTE FEDERATIVO AO QUAL O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO SE VINCULA POSSUÍ NORMA SOBRE A IMPLANTAÇÃO DA GESTÃO	ADOÇÃO	5	71,40	2	28,60

	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)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
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?	INDUÇÃO	6	85,70	1	14,30
14	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES GERENCIEM RISCOS?	INDUÇÃO	6	85,70	1	14,30
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?	INDUÇÃO	1	14,30	6	85,70
16	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA A NBR ISO 31000:2018 COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
17	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O COSO ERM 2017 COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?	ADOÇÃO	4	57,10	3	42,90
18	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM COMO BOA PRÁTICA DE GESTÃO DE RISCOS?	ADOÇÃO	1	14,30	6	85,70
19	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OU DESENVOLVEU SISTEMA INFORMATIZADO PARA A GESTÃO DE RISCOS?	ADOÇÃO	2	28,60	5	71,40

Nº	D) INTEGRIDADE	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
20	O ENTE FEDERATIVO AO QUAL O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO SE VINCULA POSSUI NORMA SOBRE A IMPLANTAÇÃO DA PROGRAMAS DE INTEGRIDADE POR PARTE DOS SEUS ÓRGÃOS E ENTIDADES?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
21	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA A IMPLANTAÇÃO DE PROGRAMA DE INTEGRIDADE (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
22	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA ORGÂNICA PARA A SUPERVISÃO DA IMPLANTAÇÃO DA INTEGRIDADE NO ENTE FEDERATIVO AO QUAL SE VINCULA?	INDUÇÃO	6	85,70	1	14,30
23	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO REALIZA AÇÕES CONSULTIVAS PARA QUE OS ÓRGÃOS E ENTIDADES GERENCIEM A INTEGRIDADE?	INDUÇÃO	5	71,40	2	28,60
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?	INDUÇÃO	5	71,40	2	28,60

Nº	E) PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
25	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO CONTA COM PLANO ESTRATÉGICO ATUALIZADO?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
26	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO ESTRATÉGICA (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
27	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS ÓRGÃOS E ENTIDADES QUANTO À GESTÃO ESTRATÉGICA (PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO, AVALIAÇÃO E MONITORAMENTO)?	INDUÇÃO	3	42,90	4	57,10
28	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>BALANCED SCORECARD – BSC</i> COMO BOA PRÁTICA DE REFERÊNCIA?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
29	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRO MÉTODO DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO?	ADOÇÃO	2	28,60	5	71,40
Nº	F) GESTÃO DE PROCESSOS DE NEGÓCIO	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
30	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO DE PROCESSOS ORGANIZACIONAIS (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
31	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS JURISDICIONADOS QUANTO À GESTÃO DE PROCESSOS?	INDUÇÃO	3	42,90	4	57,10
32	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>BUSINESS PROCESS MANAGEMENT – BPM</i> COMO REFERÊNCIA DE GESTÃO DE PROCESSOS?	ADOÇÃO	4	57,10	3	42,90
33	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM PARA A GESTÃO DE PROCESSOS?	ADOÇÃO	1	14,30	6	85,70
Nº	G) GESTÃO DE PROJETOS	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO
34	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO MANTÉM ESTRUTURA INTERNA PARA GESTÃO DE PROJETOS (COMITÊ OU UNIDADE SETORIAL)?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
35	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS JURISDICIONADOS QUANTO À GESTÃO DE PROJETOS?	INDUÇÃO	1	14,30	6	85,70
36	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA O <i>PROJECT MANAGEMENT BODY OF KNOWLEDGE – PMBOK</i> COMO REFERÊNCIA DE GESTÃO DE PROJETOS?	ADOÇÃO	6	85,70	1	14,30
37	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA OUTRA MODELAGEM PARA A GESTÃO DE PROJETOS?	ADOÇÃO	-	-	7	100,00
Nº	H) CONTROLES INTERNOS ORGANIZACIONAIS	FOCO	SIM	(%) SIM	NÃO	(%) NÃO

38	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO AUDITA OS CONTROLES PRIMÁRIOS DOS ÓRGÃOS E ENTIDADE COM BASE NO COSO ICIF – <i>INTERNAL CONTROL - INTEGRATED FRAMEWORK</i> – 2013 (CONTROLES INTERNOS – ESTRUTURA INTEGRADA)?	ADOÇÃO	4	57,10	3	42,90
39	O ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO UTILIZA A NBR ISO 19011:2018 COMO REFERÊNCIA PARA OS TRABALHOS DE AUDITORIA?”	ADOÇÃO	2	28,60	5	71,40
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?	INDUÇÃO	7	100,00	-	-

Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

As respostas ao questionário (Sim e Não) podem ser quantificadas viabilizando a apuração da média (\bar{y}), que pode ser relativizada com relação ao número de respondentes (n), resultando numa Média Ponderada (Agresti & Finlay, 2012: 59), conforme a fórmula a seguir:

$$\bar{y} = \frac{n_1\bar{y}_1 + n_2\bar{y}_2}{n_1 + n_2}$$

Uma vantagem técnica da Média Ponderada reside em tornar as análises dinâmicas. Ao reduzir ou adicionar variáveis (ou respondentes), ainda assim será possível efetuar o cálculo da média, um indicador inteligível e estável ao longo do tempo.

Um passo adicional é a elaboração de uma escala classificação que possibilite a interpretação do resultado do indicador (média ponderada), que inspirado na exegese de Gonçalves (2020: 44 e 44) pode assumir a seguinte estruturação:

Figura 63 – Escala Avaliativa.

HORIZONTE PERCENTUAL	CATEGORIZAÇÃO
0,00% – 24,99%	INICAL
25,00% – 49,99%	BAIXO
50,00% - 74,99%	MÉDIO
75,00% - 100,00%	ALTO

Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

Outro aspecto relevante é a secção das questões relacionadas com a “adoção” e a “indução” das boas práticas de governança, de modo que possam calcular e categorizar os resultados. Assim, as 40 questões são assim seccionadas:

- Variável “V1”: Adoção de Boas Práticas de Governança (Âmbito Intraorganizacional): 26 questões, ajustadas agregando itens correlacionados sobre a gestão de riscos, o planejamento estratégico, gestão de processos e gestão de projetos, se agregam em 18 quesitos.
- Variável “V2”: Indução de Boas Práticas de Governança (Âmbito Extraorganizacional): 14 questões.

Estabelecida a secção sobredita, é possível a extração de um indicador relacionado com a adoção de boas práticas de governança, conforme a tabela abaixo:

Tabela 2 – Variável 1

Nº	QUESTÃO	FOCO	SIM	NÃO	SOMA
1	O Ente Federativo ao Qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Preconizando a Adoção de Padrões de Governança por Parte dos Seus Órgãos e Entidades?	Adoção	5	2	7
2	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação de Boas Práticas de Governança (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7
3	O Órgão de Controle Interno Adota o Modelo IA-CM Como Boa Prática de Referência?	Adoção	7	0	7
4	O Ente Federativo ao Qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Sobre a Implantação da Gestão de Riscos por Parte dos Seus Órgãos e Entidades?	Adoção	5	2	7
5	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação da Gestão de Riscos (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7
6	O Órgão de Controle Interno Utiliza a NBR ISO 31000:2018, COSO ERM, ou Outra Modelagem como Boa Prática de Gestão de Riscos?	Adoção	7	0	7
7	O Órgão de Controle Interno Utiliza ou Desenvolveu Sistema Informatizado para a Gestão de Riscos?	Adoção	2	5	7
8	O Ente Federativo ao qual o Órgão de Controle Interno se Vincula Possui Norma Sobre a Implantação de Programas de Integridade por Parte dos Seus Órgãos e Entidades?	Adoção	6	1	7
9	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna Para a Implantação de Programa de Integridade (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7
10	O Órgão de Controle Interno Conta com Plano Estratégico Atualizado?	Adoção	6	1	7
11	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão Estratégica (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7

Nº	QUESTÃO	FOCO	SIM	NÃO	SOMA
12	O Órgão de Controle Interno Utiliza o <i>Balanced Scorecard – BSC</i> ou Outro Método de Planejamento como Boa Prática de Referência?	Adoção	7	0	7
13	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão de Processos Organizacionais (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7
14	O Órgão de Controle Interno Utiliza o <i>Business Process Management – BPM</i> ou Outra Modelagem como Referência de Gestão de Processos?	Adoção	5	2	7
15	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Interna para Gestão de Projetos (Comitê ou Unidade Setorial)?	Adoção	6	1	7
16	O Órgão de Controle Interno Utiliza o <i>Project Management Body Of Knowledge – PMBOK</i> ou Outra Modelagem como Referência de Gestão de Projetos?	Adoção	6	1	7
17	O Órgão de Controle Interno Audita os Controles Primários dos Órgãos e Entidade com Base no COSO ICIF – <i>Internal Control - Integrated Framework – 2013</i> (Controles Internos – Estrutura Integrada)?	Adoção	4	3	7
18	O Órgão de Controle Interno Utiliza a NBR ISO 19011:2018 como Referência para os Trabalhos de Auditoria?”	Adoção	2	5	7
SOMATÓRIO (Σ)			75	23	98
MÉDIA PONDERADA (\bar{y})			5,36	1,64	7,00
MÉDIA PONDERADA PERCENTUAL ($\hat{y} \%$)			76,53%	23,47%	100,00%

Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

O indicado $\hat{y} \%$ sobre as respostas “sim”, de 76,53%, cotejado com a Figura 63 (Escala Avaliativa), aponta que a adoção de boas práticas de governança pelos Órgãos de Controle Interno é Alta, confirmando a hipótese H2, “Os Órgãos membros do CONACI logram adotar com Boas Práticas de Governança na autogestão organizacional, o que pode ser analiticamente quantificado”.

Sobre a Variável 2, foram observados os seguintes resultados:

Tabela 3 – Variável 2.

Nº	QUESTÕES	FOCO	SIM	NÃO	SOMA
1	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura para a Supervisão da Implantação de Boas Práticas de Governança no Ente Federativo ao Qual se Vincula?	Indução	5	2	7
2	O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Adotem Boas Práticas de Governança?	Indução	5	2	7
3	O Órgão de Controle Interno Audita a Adoção das Boas Práticas de Governança nos Órgãos e Entidades do Ente Federativo ao Qual se Vincula?	Indução	4	3	7

Nº	QUESTÕES	FOCO	SIM	NÃO	SOMA
4	O Órgão de Controle Interno Recomenda para Jurisdicionados a Adoção do Modelo IA-CM (nos casos aplicáveis, Unidades de Auditoria das Empresas Estatais, por exemplo)?	Indução	3	4	7
5	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Orgânica Para a Supervisão da Implantação da Gestão de Riscos no Ente Federativo ao Qual se Vincula?	Indução	6	1	7
6	O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Gerenciem Riscos?	Indução	6	1	7
7	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?	Indução	1	6	7
8	O Órgão de Controle Interno Mantém Estrutura Orgânica Para a Supervisão da Implantação da Integridade no Ente Federativo ao Qual se Vincula?	Indução	6	1	7
9	O Órgão de Controle Interno Realiza Ações Consultivas Para que os Órgãos e Entidades Gerenciem a Integridade?	Indução	5	2	7
10	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?	Indução	5	2	7
11	O Órgão de Controle Interno Audita os Órgãos e Entidades Quanto à Gestão Estratégica (Planejamento, Execução, Avaliação e Monitoramento)?	Indução	3	4	7
12	O Órgão de Controle Interno Audita os Jurisdicionados Quanto à Gestão de Processos?	Indução	3	4	7
13	O Órgão de Controle Interno Audita os Jurisdicionados Quanto à Gestão de Projetos?	Indução	1	6	7
14	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?	Indução	7	0	7
SOMATÓRIO (Σ)			60	38	98
MÉDIA PONDERADA (\hat{y})			4,29	2,71	7,00
MÉDIA PONDERADA (%)			61,22%	38,78%	100,00%

Fonte: elaborado por Lúcio Carlos de Pinho Filho.

O valor \hat{y} % sobre as respostas “sim”, de 61,22%, comparado com a Figura 63 (Escala Avaliativa), aponta que a indução de boas práticas de governança pelos Órgãos de Controle Interno é Média, confirmando parcialmente a hipótese H3, “Os Órgãos membros do CONACI induzem a adoção das Boas Práticas de Governança nas unidades jurisdicionadas, o que pode ser analiticamente quantificado”.

A diferença de resultados entre H2 e H3 pode ser explicada pelo fato de que desde 2014 o CONACI estimula a adoção do Modelo IA-CM, o que foi reforçado com

a resolução que recomenda esse modelo de maturidade como referencial, o qual traz como requisito a internalização de práticas, um esforço *interna corporis*, que posteriormente se irradia para os demais Órgãos e Entidades. Essa inferência se sustenta no conhecimento teórico auferido sobre a modelagem no exame de casos bem-sucedidos de implantação (Controladoria-Geral da União – CGU, como o expoente) e no fato de que todos os respondentes do questionário indicaram que utilizam o IA-CM.

A modelagem analítica utilizada no artigo, ademais da simplicidade, pode ser utilizada em uma nova pesquisa com a ampliação da base de respondentes e com o incremento ou a supressão de questões, contribuindo para o desenvolvimento de futuras pesquisas sobre o tema.

CONCLUSÃO

As diversas fontes bibliográficas pesquisadas (abordagem qualitativa), indicam a existência de boas práticas (Governança, Gestão de Riscos, Modelo IA-CM, Integridade, Gestão Estratégica, Gestão de Projetos, Gestão de Processos e Controle Internos Organizacionais) que podem ser adotadas e disseminadas pelos Órgãos de Controle Interno, que podem contribuir para o aperfeiçoamento da Gestão Pública confirmando a hipótese H1 “: Existem Boas Práticas de Governança que podem ser adotadas e disseminadas pelos Órgãos membros do CONACI”.

A aplicação de questionário (abordagem qualitativa), combinada com a utilização de modelo analítico, possibilitou a confirmação da hipótese H2 “Os Órgãos membros do CONACI logram adotar com Boas Práticas de Governança na autogestão organizacional, o que pode ser analiticamente quantificado”, bem como parcialmente corroborar a hipótese H3 “Os Órgãos membros do CONACI induzem a adoção das Boas Práticas de Governança nas unidades jurisdicionadas, o que pode ser analiticamente quantificado”.

Em síntese, se constata a existência, a adoção e a indução de boas práticas de governança no âmbito do CONACI, ressaltando as limitações dos resultados obtidos, especificamente nas hipóteses H2 e H3, sobre a quantidade de respondentes, 7 de 60, o que representa 11,67% da população objeto do estudo.

Das respostas coletadas, destacaram-se individualmente o fato de que todos os respondentes utilizarem o Modelo IA-CM, bem como confirmaram de modo uníssono que o estímulo para que os Órgãos e Entidades da Administração Pública adotem bons referenciais de gestão é tão importante quanto a própria realização de atividades de auditoria já tradicionalmente realizadas. Foram um relevante indicativo de que os órgãos de Controle Interno despertam para um modo de atuação que os distinguirá do papel consolidado do Controle Externo (fiscalização e julgamento de contas).

Um aspecto relevante revelado pela pesquisa bibliográfica é a falta de uniformidade de estruturação legal e orgânica dos órgãos de controle interno, que foi demonstrada na pesquisa conduzida pelo CONACI e Banco Mundial (2020). É importante o esforço com vistas a um modelo estrutural que seja mais equânime entre os Órgãos de Controle Interno, respeitando as diferenças de capacidades socioeconômicas dos entes federativos.

Por fim, o Anexo 2 apresenta uma série não exaustiva de fontes de pesquisa quantitativa e exemplos de boas práticas de gestão adotadas pelos membros do CONACI, o que pode possibilitar *benchmarks*, principalmente pelos demais Órgãos de Controle Interno, inclusive com práticas que não foram referenciadas no corpo analítico do presente estudo, como a Gestão da Qualidade (CGM-BH e CGU, como referências).

REFERÊNCIAS

ABNT (2012). *NBR ISO 31010:2012 - Gestão de riscos - técnicas para o processo de avaliação de riscos*. Rio de Janeiro, ABNT.

_____ (2018a). *NBR ISO 19011:2018: Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão*. Rio de Janeiro, ABNT.

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

AECweb. (2021). *Boa gestão aumenta chances de sucesso*. Disponível em: <<https://www.aecweb.com.br/revista/materias/boa-gestao-aumenta-chances-de-sucesso/6492>>. (25/06/2021)

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>>. (18/03/2021)

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

Agresti, A. & Finlay, B. (2012). *Métodos estatísticos para as ciências sociais*. 4. ed. Porto Alegre: Penso.

Andrade, A. & Rosseti, J. P. (2019). *Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências*. 7. ed. São Paulo, Atlas.

Attie, W. (2018). *Auditoria: conceitos e aplicações*. 7. ed. São Paulo, Atlas.

Aveni, A. & de Pinho Filho, L. C. (2020). *Rethinking biological hazard risk analysis after pandemic Covid-19*. Revista JRG De Estudos Acadêmicos, 3(6), 283–295. Disponível em: <<https://doi.org/10.5281/zenodo.4734741>>. (24/06/2021)

_____ (2020b) *Gestão de risco na pandemia da SARS-CoV-2 (Covid-19). Uma proposta de árvore de decisões*. Em Coordenadores et al. ASPECTOS

MULTIDISCIPLINARES QUE ENVOLVEM DIREITO, GESTÃO E FINANÇAS ACERCA DA COVID-19. Portal de Livros Abertos da Editora Processus, [S.I.], v. 12, n. 12, p. 01-353, set. 2020. Disponível em: <<http://periodicos.procesus.com.br/index.php/plaep/article/view/241>>. (10/06/2021)

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.I.], 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>>. (18/03/2021)

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

Barreto, J. L. M. (2020). *Governança no sistema prisional do Distrito Federal focado na dimensão do controle: estudo de caso na subsecretaria do sistema prisional, fundação de amparo ao trabalhador preso e fundo penitenciário*. 114 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 out. 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. (15/02/2021)

_____. Decreto nº 9.203 de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm>. (15/02/2021)

Batista, A. B. C. (2017). *Métodos e técnicas administrativas*. São Paulo, Érica.

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.

Calderón, F. (2016). “*Reconsideración del desarrollo humano*”, en Castells, M. y Himanen, P. (Eds.), *Reconceptualización del desarrollo en la era global de la información*, Fondo de Cultura Económica, Santiago de Chile (pp. 265-303).

Carvalho Filho, J. S. (2017). *Manual de direito administrativo*. 31. ed. São Paulo: Atlas.

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

Chiavenato, I. (2014). *Administração em novos tempos: os novos horizontes em administração*. Barueri, Manole.

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

Clemente, D. H.; Marx, R. & Carvalho, M. M. Gestão de projetos no setor público: uma análise bibliométrica (1988-2014). GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas, Bauru, Ano 12, no 2, abr-jun/2017, p. 1-20. Disponível em: <<https://revista.feb.unesp.br/index.php/gepros/article/view/1630/768>>. (25/06/2021)

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

Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI. (2021). ESTATUTO DO CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO – CONACI Disponível em: <<http://www.conaci.org.br/>>. (18/03/2021)

_____ (2020a). Relatório de gestão: biênio 2019-2020. Belo Horizonte, CONACI.

_____ (2020b). *Avaliação nacional do controle interno baseado no COSO I e IA-CM*. Belo Horizonte, CONACI.

_____ (2019). *Resolução CONACI Nº 006/2019, de 27/11/2019*. 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*. Jersey City, COSO.

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

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. *Adoção das melhores práticas de governança corporativa e lei de acesso à informação: estudo e análise de caso nas empresas estatais controladas pelo governo do Distrito Federal*. Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos

e Financeiros, [S.l.], v. 6, n. 21, p. 59-103, mar. 2015. ISSN 2178-2008. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/143>>. (24/03/2021)

_____. *Propuesta de fortalecimiento institucional. Control interno – Distrito Federal*. Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros, [S.l.], v. 8, n. 29, p. 40-47, mar. 2017. ISSN 2178-2008. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/88>>. Acesso em: 24 jun. 2021.

de Pinho Filho, L.C.; GUALBERTO, Thainá Carvalho Santos. *O programa de integridade em empresas celebrantes de contrato com o Distrito Federal: uma análise à luz da lei 6.112/2018*. Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros, [S.l.], v. 9, n. 34, p. 23-33, jun. 2018. ISSN 2178-2008. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/74>>. Acesso em: 24 jun. 2021.

de Pinho Filho, L. C. & Almeida, G. C. O Brasil tem jeito? Uma análise de esforços governamentais e empresariais no uso de Compliance como ferramenta de combate a corrupção no Brasil. Revista Processus de Estudos de Gestão, Jurídicos e Financeiros, [S.l.], v. 9, n. 33, p. 18-25, mar. 2018. ISSN 2178-2008. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/egjf/article/view/77>>. Acesso em: 24 jun. 2021.

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.

de Oliveira, D. P. R. (2009). Administração de processos: conceitos, metodologias, práticas. 3. ed. São Paulo: 2009.

de Sordi, J. O. (2015). *Gestão por processos: uma abordagem da moderna administração*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.

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)

indiana.edu/kenricha/Oxford/Archives/Oxford%202006/Courses/Governance/Articles/Eisenhardt%20-%20Agency%20Theory.pdf >. (15/03/2021)

FNQ (2014). *Gestão de riscos*. São Paulo, FNQ.

Glock, J. O. (2017). *A importância da PEC 45/2009 e do projeto de lei complementar PLP 295/2016 para o combate à corrupção*. JusBrasil. Disponível em: <<https://joseglock.jusbrasil.com.br/artigos/448210542/a-importancia-da-pec-45-2009-e-do-projeto-de-lei-complementar-plp-295-2016-para-o-combate-a-corrupcao>>. (23/06/2021).

Google Forms. Disponível em: <<https://www.google.com/intl/pt-BR/forms/04/04/2021>>.

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

Gonçalves, H. M. (2020). *Análise de investimentos*. Atenas College University (ebook).

HEFLO. *Os 5 tipos de mapeamento de processos mais usados e a solução definitiva*. Disponível em: <<https://www.heflo.com/pt-br/mapeamento/tipos-de-mapeamento-de-processos>>. (10/03/2021)

Holanda, V. B. (2002). *Controladoria Governamental no contexto do governo eletrônico - uma modelagem utilizando o enfoque sistêmico e a pesquisa-ação na coordenadoria de controle interno da secretaria da fazenda do estado de São Paulo*, Tese de Doutorado: FEA/USP.

Howlett, M., Ramesh, M. & Perl, A. (2013). *Políticas públicas seus ciclos e subsistemas: um enfoque integral*. Rio de Janeiro, Elsevier.

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

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, IBGC.

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-apresentacao/s/2-comp-lemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>> (20/03/2021)

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

Jensem, 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.

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

Kerzner, H. (2011). *Gerenciamento de projetos: uma abordagem sistêmica para planejamento, programação e controle*. São Paulo: Blucher.

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.

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

Mariano, A. M., & Rocha, M. S. (2017). Revisão da literatura: apresentação de uma abordagem integradora. In *AEDM International Conference—Economy, Business and Uncertainty: Ideas for a European and Mediterranean industrial policy*. Reggio Calabria (Italia). Disponível em: <https://e3d07c79-71ce-4f38-9ae6-60516df6b782.filesusr.com/ugd/344d4e_63c8f403712b44beacb0e45f3a5a07ec.pdf>. (12/08/2021)

Marinela, F. (2017). *Direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva.

Matias-Pereira, J. (2010). *Governança no setor público*. São Paulo: Atlas.

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

Marconi, M. A. & Lakatos, E. M. (2018a). *Metodologia científica*. São Paulo, Atlas.

_____ (2018b). *Técnicas de pesquisa*. São Paulo, Atlas.

Maximiano, A. C. A. (2016). *Introdução à administração: edição compacta*. 2. ed. Atlas, São Paulo.

_____ (2018). *Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

Medauar, O. (2018). *Direito administrativo moderno*. 21. ed. Belo Horizonte, Fórum.

_____ (2014). *Controle da administração pública*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

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

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

Montana, P. J. & Charnov, B. H. (2010). *Administração*. 3. ed. São Paulo, Saraiva.

North, D. C. (1991). *Institutions*. *Journal of Economic Perspectives*, 5(1): 97-112.

OCDE (2011). *Avaliação da OCDE sobre o sistema de integridade da administração pública federal brasileira: gerenciando riscos por uma administração pública íntegra*. Brasil: OECD, 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/AvaliacaoIntegridadeBrasileiraOCDE/AvaliacaoIntegridadeBrasileiraOCDE.PDF>>. (19/03/2021)

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.

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

Oliveira, R. C. R. (2021). *Curso de direito administrativo*. 9. ed. Rio de Janeiro: Método.

Przeworski, A. (2003) *Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agente × principal*. In: Bresser-Pereira, L. C. (Org.). *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 5. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2003. p. 39-73

Rocha, W. (1999). *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese de Doutorado: FEA/USP.

Rocha Lira, F. (2021). *Ciclo de vida de projeto*. Disponível em: <<https://felipelirarocha.wordpress.com/2013/07/13/ciclo-de-vida-de-projeto/>>. (25/06/2021)

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.

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

Salgado Lévano, A. C. (2007). *Investigación cualitativa: diseños, evaluación del rigor metodológico y retos*. *Liberabit*, 13(13), 71-78. Disponível em: <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1729-4827200700000009&lng=pt&tlng=es>. (12/03/2021)

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.

SCOPI. *Workflow: entenda o que é e como criar para sua empresa*. <<https://www.scopi.com.br/blog/como-criar-um-workflow/>>. (10/03/2021)

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/>. (13/03/2021)

Silva, C. A.; de Pinho Filho, L. C. & Venâncio, T. B.S. *NBR ISO 19011/2018, um referencial internacional para a atividade de auditoria*. Revista Processus Multidisciplinar, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 70-78, out. 2020. ISSN 2675-6595. Disponível em: <<http://periodicos.processus.com.br/index.php/multi/article/view/254>>. (23/03/2021)

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

SUCON (2021). *Subsecretaria de contabilidade*. Disponível em: <<https://www.economia.df.gov.br/sucon/>>. (23/06/2021)

Terribli Filho, A. (2011). *Gerenciamento de projetos em 7 passos: uma abordagem prática*. São Paulo: Makron Books.

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

TCU (2014). *Riscos e controles nas aquisições – RCA*. TCU: Brasília. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/arquivosrca/ManualOnLine.htm>>. (10/03/2021).

_____ (2014). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. 2. ed. Brasília, TCU.

_____ (2020). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública*. 3. ed. Brasília, TCU.

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/>>. (21/03/2021)

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

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

ANEXO 1 QUESTIONÁRIO AOS ÓRGÃOS MEMBROS DO CONACI

1) Visão Geral.

O questionário foi enviado aos Órgãos que fazem CONACI, foi 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

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

CAPITAIS (MEMBROS TITULARES)	
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)?		

Nº	QUESTÃO	SIM	NÃO
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 - INTEGRATED FRAMEWORK – 2013</i> (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?		

ANEXO 2 BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA IDENTIFICADAS

CGDF

- Implantação da Gestão de Riscos:
<<http://www.cg.df.gov.br/gestao-de-riscos/>>
- Implantação de Controles:
<<http://www.cg.df.gov.br/gestao-de-riscos/>>
- Implantação do Modelo IA-CM:
<<http://www.cg.df.gov.br/ia-cm-na-cgdf-ia-cm-at-cgdf/>>
- Governança:
< <http://www.cg.df.gov.br/governanca/>>

CGE-CE

- Planejamento Estratégico:
<<https://www.cge.ce.gov.br/planejamento-estrategico/>>

CGE-GO

- Auditoria em *Compliance*:
<<https://www.controladoria.go.gov.br/o-que-fazemos/auditoria.html>>

CGE-PE

- Integridade:
<<https://www.scge.pe.gov.br/programa-de-integridade/>>
- Planejamento Estratégico:
<<https://www.scge.pe.gov.br/planejamento-estrategico/>>

CGM-BH:

- Gestão da Qualidade:
<<https://prefeitura.pbh.gov.br/sites/default/files/estrutura-de-governo/controladoria/2021/pe-ctgm-2020-2023-vf-revista-30jun20.pdf>>
- Planejamento Estratégico:
<<https://prefeitura.pbh.gov.br/sites/default/files/estrutura-de-governo/controladoria/2021/pe-ctgm-2020-2023-vf-revista-30jun20.pdf>>

CGU

- Integridade:
<<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/etica-e-integridade>>
- Gestão da Qualidade:
<<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>>
- Gestão de Processos:
<<https://www.venki.com.br/blog/exemplo-de-mapeamento-de-processos/>>
- Governança:
<<https://www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/quem-e-quem/secretaria-executiva#gabinete-se>>
- Implantação do Modelo IA-CM:
<<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/pgmq>>