

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDERSON DE FREITAS ZUCOLOTTO

**PERCEPÇÕES DE AUDITORES SOBRE AS ATIVIDADES DO CONTROLE
INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

VITÓRIA-ES

2022

ANDERSON DE FREITAS ZUCOLOTTO

**PERCEPÇÕES DE AUDITORES SOBRE AS ATIVIDADES DO CONTROLE
INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Robson Zuccolotto.

VITÓRIA-ES

2022

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

Z94p Zucolotto, Anderson de Freitas, 1989-
Percepções de auditores sobre as atividades do controle interno na Administração Pública do Estado do Espírito Santo / Anderson de Freitas Zucolotto. - 2022.
64 f. : il.

Orientador: Robson Zucolotto.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -
Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Auditoria interna. 2. Democracia. 3. Administração pública. I. Zucolotto, Robson. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 657

ANDERSON DE FREITAS ZUCOLOTTO

**“PERCEPÇÕES DE AUDITORES SOBRE AS ATIVIDADES DO CONTROLE
INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO”**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade Federal do
Espírito Santo como requisito para a obtenção do título
de Mestre em Ciências Contábeis

Vitória, 21 de julho de 2022

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Robson Zuccolotto
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof. Dr. Rafael de Lacerda Moreira
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof. Dr. Janilson Antonio da Silva Suzart
Controladoria-Geral da União



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
ROBSON ZUCCOLOTTO - SIAPE 1549183
Departamento de Ciências Contábeis - DCC/CCJE
Em 26/07/2022 às 09:37

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/523355?tipoArquivo=O>



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO

PROTOCOLO DE ASSINATURA



O documento acima foi assinado digitalmente com senha eletrônica através do Protocolo Web, conforme Portaria UFES nº 1.269 de 30/08/2018, por
RAFAEL DE LACERDA MOREIRA - SIAPE 1737732
Departamento de Ciências Contábeis - DCC/CCJE
Em 28/07/2022 às 10:11

Para verificar as assinaturas e visualizar o documento original acesse o link:
<https://api.lepisma.ufes.br/arquivos-assinados/525323?tipoArquivo=O>

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, João Batista Zucolotto e Ivone Maria de Freitas, que mesmo com toda simplicidade e dificuldade que enfrentaram em suas vidas, lutaram para que eu pudesse estudar, fazendo com que eu chegasse até aqui.

Ao José Renato de Oliveira Pin, por sempre estar ao meu lado, me motivando e apoiando, inclusive quando nesta dissertação me faltavam palavras e o branco absoluto tomava conta, muito obrigado!

A todos aqueles que sentiram minha ausência durante esse período, mas entenderam e respeitaram, pois compreendiam que era necessário para a conclusão dessa etapa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Robson Zucolotto, que desde o início me acolheu e me deu o direcionamento para que esse trabalho acontecesse. Muito obrigado pela paciência e força, te admiro muito, pelo notório saber, mas também pela pessoa que és. Aproveito para agradecer também à banca, Prof. Dr. Rafael e Prof. Dr. Janilson, as contribuições foram de grande valia.

Aos estimados professores do PPGCon da UFES, pelas contribuições e ensinamentos. Também a secretaria do curso, que sempre prontamente me atendeu.

Aos amigos e colegas que o mestrado me proporcionou, sem eles a caminhada teria sido bem mais difícil, obrigado Carol, Thamires, Bárbara, Lorian, ...

Ao maravilhoso grupo que foi o Universidade Positiva, as nossas trocas ajudaram muito, serei eternamente grato. E agradeço em especial a Prof. Dr. Valeschka, que não mediu esforços para me ajudar quando precisei.

Aos meus colegas de trabalho que acompanharam um pouco da jornada e me apoiaram, em especial Fernanda e Nettiê. Agradeço também aos secretário e subsecretário da SEDURB, Marcus Vicente e Dr. Octávio, respectivamente, pelo apoio na conciliação do trabalho com o mestrado.

Por fim, mas não menos importante. A todos da Secont que contribuíram para que os questionários fossem aplicados, mas principalmente aos auditores que os responderam.

RESUMO

Objetivo: Esta pesquisa visa analisar as percepções dos auditores da Secretaria de Controle e Transparência (SECONT) sobre as atividades do controle interno (CI) na Administração Pública do Poder Executivo do estado do Espírito Santo.

Metodologia: O estudo utiliza um caráter qualitativo como forma analítica acerca do problema tematizado. Sob o ponto de vista da abordagem, foi realizada uma pesquisa descritiva e explicativa. Quanto ao procedimento e ao percurso metodológico à coleta de dados, este estudo constituiu uma pesquisa do tipo levantamento, tendo como objeto os auditores da SECONT. A coleta de dados para a investigação empírica ocorreu por meio do instrumento questionário, aplicado de forma individual e *online*, através da plataforma Google Forms. E por fim, o tratamento dos dados ocorreu por meio da análise das compreensões dos entrevistados acerca do objeto pesquisado.

Resultados: A missão institucional da SECONT está bem difundida dentro do Órgão, pois os auditores pesquisados expõem que a melhoria da gestão é considerada primordial dentro do desempenho de suas funções. Constata-se que existe interesse por parte dos pesquisados na formação continuada a fim de apropriação de conhecimentos, que agreguem à sua atuação profissional. Não obstante, o Órgão não os incentiva na mesma proporção. Percebe-se a partir das compreensões expostas pelos pesquisados um certo distanciamento entre o efetivo exercício da auditoria com aquilo que é preconizado pelas normas nacionais e internacionais contemporâneas, prejudicando a *accountability* democrática, sendo ela mais procedimental e menos democrática. Os auditores da instituição ainda tendem a realizar auditorias de conformidade, com o foco em atender normas e leis, o que pode ser justificado pelo isomorfismo mimético ocorrido nos entes subnacionais a partir da criação da Controladoria-Geral da União em 2003, órgão referência do Sistema de Controle Interno (SCI) público. Verifica-se também um padrão de respostas dos auditores, tendo em vista que para algumas questões ocorreram porcentagens de 70, 90 pontos, chegando em alguns momentos aos 100%.

Contribuições: O presente estudo contribui com as pesquisas acerca do CI no âmbito do setor público, e principalmente para as atividades desenvolvidas na SECONT. Assim, apresenta percepções acerca das ações desempenhadas pelos auditores do Órgão, servindo inclusive de *insights* para as autoridades superiores da Instituição e do Governo, quanto às melhorias outrora alcançadas, como também à necessidade de aderência aos avanços do SCI nacional e internacional.

Palavras-chave: Controle Interno; Democracia; Administração Pública.

ABSTRACT

Objective: This research aims to analyze the perceptions of the auditors of the Secretaria de Controle e Transparência (SECONT) on the activities of internal control (CI) in the Public Administration of the Executive Branch of the state of Espírito Santo.

Methodology: The study uses a qualitative method as a way of analyzing the subject-matter. Under the point of view of the research approach, a descriptive and explanatory mode was employed. As for the procedure and methodological approach to data collection, this study was survey type research, having the SECONT auditors as its object. Data collection for the empirical investigation was carried out through a questionnaire method, applied individually and online, through the Google Forms platform. Finally, the data processing took place through the analysis of the respondents' understanding of the researched object.

Results: SECONT's institutional mission is well widespread within the Organization, as the surveyed auditors state that the improvement of management is considered essential for the performance of their functions. It appears that there is an interest on the part of the researched in continuing education for acquiring knowledge, in order to improve their professional performance. On the other hand, the Agency does not encourage them to the same extent. Based on the understandings exposed by the objects of the survey, it can be perceived a certain distance between the effective exercise of auditing and what has been advocated by national and international contemporary standards, undermining democratic accountability, which is more procedural and less democratic. The institution's auditors still tend to carry out compliance audits, focusing on meeting standards and laws, which can be justified by the mimetic isomorphism that occurred in subnational entities after the creation of the Controladoria-Geral da União in 2003, considered a model of public institution of the System of Internal Control (SCI). Standardized answers from the auditors are also verified, considering that for some questions there were percentages of 70, 90 points, reaching 100% at times.

Contributions: The present study contributes to the research on the CI within the public sector, and mainly to the activities developed at SECONT. Thus, it presents perceptions about the actions performed by the auditors of the Agency, serving as insights for the higher authorities of the Institution and the Government, regarding the improvements achieved in the past, as well as the need to submit to the advances of the national and international SCI.

Keywords: Internal Control; Democracy; Public Administration.

LISTA DE APÊNDICE

APÊNDICE A

Questionário	54
--------------------	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Percepção dos auditores quanto ao incentivo e apoio da Secont na realização cursos, atualizações e treinamentos	41
Figura 2 – Percepção quanto à produção de relatórios	41
Figura 3 – Percepção quanto às atividades desenvolvidas pelos auditores	42
Figura 4 – Percepção quanto ao papel primordial da Secont	43
Figura 5 – Opinião quanto o auditor assumir mais de uma função	43
Figura 6 – Percepção quanto às normas nacionais mais atuais de auditoria	44
Figura 7 – Percepção quanto às normas internacionais mais atuais de auditoria	44
Figura 8 – Percepção quanto aos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI100	45
Figura 9 – Percepção em relação ao trabalho realizado x tempo sem concurso	46

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – <i>Accountability</i> democrática	21
Quadro 2 – Organograma da CGU	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AGE	Auditoria Geral do Estado
AICPA	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
APF	Administração Pública Federal
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CGU	Controladoria-Geral da União
CI	Controle Interno
COSO	The Comitee of Sponsoring Organizations
COSO ERM	The Comitee of Sponsoring Organizations – Enterprise Risk Management
CRG	Corregedoria-Geral da União
ENAP	Escola Nacional de Administração Pública
FEI	Financial Executives Internacional
IFPP	Intosai Framework of Professional Pronouncements
IIA	The Institute of Internal Auditors
IMA	Institute of Management Accountants
INCOSAI	Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores
INTOSAI	The Internacional Organisation of Supreme Audit Instutions
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SAS	Declaração Sobre Padrões de Auditoria
SCI	Sistema de Controle Interno
SciELO	Scientific Electronic Library Online
SECONT	Secretaria de Controle e Transparência
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	Contextualização	15
1.2	Problema de pesquisa, objetivos geral e específicos	16
1.3	Organização do estudo	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1	Democracia representativa	18
2.2	<i>Accountability</i> democrática	20
2.3	O controle interno no contexto internacional	23
2.3.1	O novo marco referencial de auditoria no setor público	25
2.4	O controle interno no Brasil	26
2.4.1	O modelo CGU de controle interno	29
2.4.1.1	O isomorfismo no contexto subnacional	33
2.5	O controle interno no Espírito Santo	33
2.6	Estudos recentes sobre controle interno no Brasil	36
3	METODOLOGIA	38
3.1	Abordagem metodológica	38
3.2	Objeto de estudo	38
3.3	Coleta e análise de dados	38
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	40
4.1	Perfil da amostra	40
4.2	Percepção dos auditores quanto às atividades de controle interno	40
5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	47
6	CONCLUSÃO	51
	APÊNDICE A	54
	REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Ao longo do tempo a humanidade se organiza em grupos sociais que constituem entre si, internamente e externamente, um intrincado arranjo de relações que formam as estruturas das principais instituições que conhecemos. No decorrer desse processo, arranjos interpessoais e relações de poder se entrelaçam estruturalmente, tecendo os modos de vida contemporâneos. Nesse contexto, a democracia, assim como a cultura dos povos, materializa uma complexa teia relacional constituída pelo homem, à mesma medida que o constitui (Mosé, 2018).

E, para que ocorra o desenvolvimento de uma ordem democrática, o controle na administração pública é essencial, implicando na verificação das ações dos agentes públicos (*accountability* democrática) e nas decorrências de suas políticas (Arantes et al., 2010). Assim, ao buscar atender aos anseios da sociedade quanto a uma administração pública mais idônea, resolutiva e transparente, as controladorias têm tido destaque no aprimoramento da gestão pública (Assis et al., 2016).

No Brasil, no âmbito da Administração Pública Federal (APF), a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão central do Sistema de Controle Interno (SCI), essa estrutura múltipla e inovadora de Controle Interno (CI) é decorrente de seu exercício em prol do fortalecimento do SCI. Vale destacar que a atual estrutura da CGU é diversa, se comparada a da sua criação em 2003, quando realizou-se a união entre a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) com a Corregedoria-Geral da União (CRG). Com o transcorrer do tempo, novas funções passaram a ser exigidas do Órgão, a se considerar a evolução da democracia, os avanços tecnológicos, as mudanças ocorridas no cenário mundial e as necessidades do povo. Assim, demonstrando a importância no aprimoramento das ações, técnicas e estratégias de atuação do CI, buscando estar em sintonia com as normas nacionais e internacionais contemporâneas, a exemplo das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) trazidas pelo INTOSAI (Balbe, 2010; INTOSAI, 2019; Marx, 2015).

Decorrente do avanço e fortalecimento da CGU, a partir de 2003, os entes subnacionais começaram a incorporar em suas estruturas controladorias inspiradas no SCI Federal, de forma a criar um movimento de isomorfismo mimético, que trouxe, a princípio, melhorias organizacionais para as controladorias locais, mas também os problemas ora enfrentados pela União no desempenho das atividades do controle interno (Loureiro et al., 2012; Marx, 2015).

Entretanto, os estudos de Barreto et al. (2012), Oliveira et al. (2018) e Vasconcelos et al. (2012), apontam que essa institucionalização das controladorias nos entes subnacionais

estaria na verdade mais relacionada à obrigatoriedade prevista na legislação e na vontade política do que para ações de cunho gerenciais. Barreto et al. (2012), por exemplo, entendem que devido esses órgãos terem sido criados meramente para atendimento ao regramento jurídico, as atividades desempenhadas por seus respectivos auditores não estariam muito bem alinhadas com os normativos mais atuais, evidenciando um descolamento das ações desenvolvidas por esses entes se comparado com as da CGU.

Como mencionado, estados e municípios criaram suas controladorias de forma isomorfa à da CGU. No Espírito Santo não foi diferente, a Carta Magna estadual apenas reproduziu similarmente a Constituição de 1988 quanto ao SCI (Souza & Louzada, 2018). A atual estrutura da Secretaria de Controle e Transparência (SECONT), órgão de CI do Poder Executivo do Espírito Santo, é semelhante à da CGU à época de sua criação, corroborando a pesquisa de Barreto et al. (2012).

O CI sistematicamente se materializa pelas ações e iniciativas protagonizadas pelo corpo de auditores das controladorias. Dessa forma, analisar como os auditores da SECONT atualmente compreendem o seu papel dentro da instituição de CI do Poder Executivo do estado do Espírito Santo se torna imprescindível. Pois, as percepções dos auditores da Secont apontarão se os trabalhos estão mais voltados para atendimento à legislação, tendo em vista o isomorfismo ocorrido nos entes ao nível subnacional a partir da criação da CGU, e em como a instituição tem se comportado com as mudanças que estão ocorrendo no contexto nacional e internacional.

1.2 Problema de pesquisa, objetivos geral e específicos

Considerando os pontos apresentados e o desenvolvimento histórico do controle interno na Administração Pública, esta dissertação busca responder ao seguinte problema de pesquisa: **quais as percepções dos auditores da SECONT sobre as atividades do controle interno na Administração Pública do Poder Executivo do estado do Espírito Santo?**

Deste modo, tomando por referência a questão de pesquisa apresentada, tem-se como objetivo geral: analisar as percepções dos auditores da SECONT do Poder Executivo do Espírito Santo sobre as atividades do controle interno na Administração Pública estadual. Busca-se com essa análise verificar se as práticas e experiências vivenciadas pelos auditores da Secretaria de Controle e Transparência do Espírito Santo estão diretamente ligadas às ações do controle interno mais atuais e em sintonia com a literatura acerca do tema.

Para tanto, de forma complementar, os objetivos específicos foram constituídos em três partes, que buscam:

- (a) identificar as percepções dos auditores da SECONT e suas compreensões acerca das atividades do controle interno na Administração Pública;
- (b) analisar se as percepções identificadas estão em sintonia com a literatura acerca das atividades mais atuais de controle interno do setor público; e,
- (c) avaliar a existência de padrões de percepção dos auditores da SECONT.

1.3 Organização do estudo

Este trabalho está dividido em introdução ao tema proposto, logo após há uma revisão da literatura resgatando pesquisas contemporâneas sobre democracia, *accountability* e controle interno na Administração Pública. Em seguida, são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados no estudo. Posteriormente, tem-se apresentação, análise e discussão dos dados e resultados. Por fim, a conclusão, com *insights*, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Democracia representativa

Demokratia é uma palavra grega, utilizada desde o século VI A.C. e que etimologicamente representa: o governo (*kratos*) do povo (*demos*). Nesse sentido, o povo é a fonte de todo o poder político na execução de um governo do povo para o povo (Tavares, 2017). Todavia, Dias (2004) aponta que o modelo de democracia utilizado na Grécia antiga se restringia a uma parcela minoritária do povo, como por exemplo, os homens, as pessoas livres, aqueles que tinham propriedades etc.

Gonçalves (2019), por sua vez, se utiliza da teoria democrática de Sartori para esclarecer que seria um erro, devido a sua complexidade, apresentar apenas a explicação literal para a palavra democracia, pois para se chegar próximo de um conceito de democracia, só é possível, se, e somente se, forem considerados os aspectos da sua evolução histórica.

Assim, na visão de Rousseau, a democracia nunca existiu ou jamais existirá, pois conforme seu entendimento, somente em um estado muito pequeno, com costumes simples, igualdade de condições e pouco ou nada de luxo, seria capaz de implementar uma verdadeira democracia. E, como bem sabemos, o que se seguiu foram sociedades cada vez maiores e mais complexas (Bobbio, 2000).

Desta forma, entendendo o fato de ser impossível a aplicação da democracia direta nas sociedades maiores, e, ao considerar que nem todos iriam conseguir participar pessoalmente das decisões, a constituição de uma democracia representativa como produto de uma evolução sociopolítica em muitas formas de governo, apresentou-se como a solução a esse dilema (Mill, 1980). Na democracia representativa, “as deliberações coletivas [...] são tomadas não diretamente por aqueles que dela fazem parte, mas por pessoas eleitas para esta finalidade” (Bobbio, 2000, p. 44).

Assim, para Bobbio (2000), a democracia moderna ou representativa, pode ser conceituada como a reunião de regras que irão determinar quais atores tomarão as decisões em nome da coletividade, se forem utilizados mecanismos previamente estabelecidos. Para o autor, a democracia só existirá se forem respeitados os direitos e garantias fundamentais, o pluralismo de ideias, o conjunto de regras primárias e o sufrágio universal. Logo, para que haja representação democrática legítima, faz-se necessário que o Estado e a Sociedade (representantes e povo) estejam em contínua interação, cabendo ao representante o papel de agente da vontade do povo, vencendo a fragmentação da sociedade. Dessa forma, permite-se que representantes e partidos gerem desenvolvimento organizacional à coletividade, com maior

transparência e voz aos diferentes grupos sociais, pois do contrário, será apenas uma simulação de democracia (Urbinati, 2006; Zuccolotto & Teixeira, 2020).

Corroborando o pensamento anterior e buscando esclarecer o conceito de democracia, Arantes et al. (2010, p. 110), escreve que a democracia pode ser definida como:

Uma forma de governo orientada por três princípios fundamentais. Primeiro, o governo deve emanar da vontade popular, que se torna a principal fonte de soberania. Segundo, os governantes devem prestar contas ao povo, responsabilizando-se, perante ele, pelos atos ou omissões no exercício do poder. E, terceiro, o Estado deve ser regido por regras que delimitem seu campo de atuação e ao mesmo tempo estimulem a defesa de direitos básicos dos cidadãos, tanto individuais como coletivos.

Diante do conceito apresentado, o controle é como uma das exigências normativas associadas ao funcionamento da democracia representativa e de sua burocracia pública. Em outras palavras, o controle é uma dimensão crucial em uma ordem democrática, envolvendo diferentes níveis e arranjos institucionais de representação política e de delegação de funções e poderes.

Contribuindo com a discussão acerca da democracia moderna, Urbinati (2006) destaca que desta interação surge a necessidade da existência de mecanismos que permitam ao povo o poder de realizar ações de controle no decorrer do governo. Assim, na democracia, os controles assumem diversas formas e instrumentos, que podem ser pelo sufrágio, pelo conjunto de regras estatais que conduzem as ações dos governos e dão previsibilidade ao jogo e por um conjunto instrumentos que permitem o controle ao longo do mandato, não se restringindo ao momento do voto.

Urbinati (2006) ainda realça que a democracia representativa é muito mais que o processo eleitoral, uma vez que as eleições podem gerar um governo responsável, mas não representativo. Logo, a representação (política) não pode ser limitada a um contrato (de delegação) materializado através do sufrágio, muito menos reduzida à nomeação de legisladores como substitutos do seu povo. Por sua vez, a representação não exclui a participação, pois o oposto à representação não necessariamente será a participação. Abrucio & Loureiro (2004) complementam o entendimento ao apontarem que não necessariamente o processo eleitoral irá assegurar um bom desempenho democrático, pois apesar da sua importância, existem inúmeras limitações.

Ao buscarem estudar o funcionamento da democracia brasileira contemporânea, Arantes et al. (2010) contribuíram com o assunto ao examinaram alguns dos mecanismos de

verificação dos agentes públicos. Como exemplos, o processo eleitoral, pois permite ao eleitor identificar se os governantes atuaram como seus representantes legítimos, ou não; os controles durante os mandatos, ao permitir que o controle ocorra de forma intertemporal, com medidas que limitem o poder de atuação dos governantes, garantindo os direitos individuais e da coletividade; e o controle durante o ciclo representativo político, que deve começar ainda nas fases das disputas eleitorais e se estender até os resultados gerados por essas, que culminam por fim, no poder negativo do povo perante seus representantes, reelegendo ou destituindo os governantes dos seus cargos públicos.

Assim, para que haja uma ordem democrática, com o funcionamento pleno da democracia representativa, o controle sobre a administração pública será uma exigência normativa indispensável, pois dessa forma a conduta dos agentes públicos e os resultados de suas políticas será passível de verificação e sanção. Apesar de o senso comum considerar que o controle deve ser exercido apenas sobre os representantes eleitos, a literatura aponta, desde o clássico texto de Weber (1993), que dois atores políticos devem ser controlados, a saber: o político eleito e o burocrata (Arantes et al., 2010).

Em relação aos primeiros, estes chegam ao poder a partir do processo eleitoral e assumem responsabilidade última perante o povo no pleito eleitoral. Os burocratas, por sua vez, ascendem ao poder do Estado por meritocracia e conhecimento técnico, mas, como já destacava Weber, tomam decisões políticas e, por elas, precisam ser responsabilizados. Esse era um dilema para Weber que indagava como responsabilizar os burocratas, que também fazem política (Arantes et al., 2010).

A questão weberiana colocou o debate sobre os controles em uma ordem democrática a um novo patamar e a resposta para a questão acima, assim como a discussão sobre o controle sobre os políticos eleitos e os gestores públicos, nos remetem às diferentes formas de *accountability* democrática, as quais serão abordadas no próximo tópico.

2.2 A *accountability* democrática

Apesar de Campos (1990) e Pinho & Sacramento (2009) afirmarem que ainda não existe tradução do termo para o português, O'Donnell (1991, 1998), considerado referência no assunto, destaca que a *accountability* é o mecanismo efetivo do sistema de controle dos representantes do governo democrático. Para o autor a *accountability* existe em duas dimensões, vertical (exercida pelos cidadãos) e horizontal (pesos e contrapesos entre os poderes).

A *accountability* vertical é classificada como os mecanismos institucionais que permitem aos cidadãos e a sociedade a exigência da prestação de contas dos governantes

públicos, e é desempenhada por meio do processo eleitoral, na escolha daqueles que ocupam posições em instituições do Estado, das reivindicações sociais e da cobertura regular pela mídia dos atos praticados pelas autoridades públicas. A *accountability* horizontal, por sua vez, está relacionada aos órgãos de Estado que praticam ações de monitoramento, supervisão, controle, prevenção e realizam a aplicação de sanções, quando identificado omissões ou práticas ilegais executadas por seus representantes, ou mesmo outros órgãos, como forma de contrapeso entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário (O'Donnell 1991, 1998).

Corroborando com o autor, Arantes et al. (2010) apresentam sua visão acerca das diferentes formas de *accountability* democrática, com seus respectivos instrumentos institucionais e precondições, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – *Accountability* democrática

Formas	Instrumentos políticos-institucionais	Precondições
Processo eleitoral	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema eleitoral e partidário. - Debates e formas de disseminação da informação. - Regras de financiamento de campanhas. - Justiça eleitoral. 	<ul style="list-style-type: none"> - Direitos políticos básicos de associação, de votar e ser votado. - Pluralismo de ideias (crenças ideológicas e religiosas). - Liberdade de imprensa e de se obter diversidade de informações.
Controle institucional durante o mandato	<ul style="list-style-type: none"> - Controle parlamentar (controle mútuo entre os poderes, CPI's, arguição e aprovação de altos dirigentes públicos, fiscalização orçamentária e do desempenho dos órgãos de governo, audiências públicas etc.). - Controle judicial (controle da constitucionalidade das leis e atos normativos pelo Judiciário, ações civis públicas e medidas extrajudiciais do Ministério Público etc.). - Controle administrativo-procedimental (Tribunal de Contas e/ou auditoria financeira). - Controle do desempenho dos programas governamentais. - Controle social (conselhos de usuários de serviços públicos, plebiscito, orçamento participativo, mídia ativa e independente etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> - Transparência e fidedignidade das informações públicas. - Burocracia regida pelo princípio do mérito (meritocracia). - Predomínio do império da lei. - Independência das instituições de justiça. - Existência de condições sociais e culturais que estimulem a participação da sociedade civil e dos cidadãos individualmente, valorizando o controle social sobre o poder público. - Criação de instâncias que busquem o maior compartilhamento possível das decisões (“consensualismo”).
Regras estatais intemporais	<ul style="list-style-type: none"> - Garantia de direitos básicos pela constituição (cláusulas pétreas). - Segurança contratual individual e coletiva. - Limitação legal do poder dos administradores públicos. - Acesso prioritário aos cargos administrativos por concursos ou equivalentes. - Mecanismos de restrição orçamentária. - Defesa de direitos intergeracionais. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de pesos e contrapesos, com separação e controle mútuo entre poderes.

Fonte: Arantes et al. (2010, p. 114).

Em resumo, o processo eleitoral é o garantidor da soberania popular, por sua vez, o controle institucional durante os mandatos fornecem os mecanismos de fiscalização contínua

dos representantes eleitos e da burocracia com responsabilidade decisória, e por fim, as regras estatais intertemporais, pelas quais o poder governamental é limitado em sua área de atuação, no intuito de garantir os direitos individuais e da coletividade (Abrucio & Loureiro, 2004).

Apesar de não estar descrito explicitamente no Quadro 1, o controle interno é um importante instrumento de *accountability* horizontal, sobretudo sobre a burocracia pública. Inclusive sua previsão está contida na Constituição Federal de 1988 em seus artigos 31 e 70, onde foram definidos que nas três esferas governamentais (União, Estados e Municípios) deve ser instituído os sistemas de controle interno, e que cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) deve organizar o seu próprio sistema, para desempenhar fiscalizações contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, de forma a garantir a execução dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, a aplicação das subvenções e a renúncia de receitas (Constituição do Brasil, 1988; Cruz et al., 2014; Fernandes & Teixeira, 2020).

Ainda que o controle interno esteja previsto constitucionalmente, seu conceito e funções datam desde antes da Constituição Federal. No Brasil, o primeiro normativo a instituir uma coordenação centralizada para cuidar das contas governamentais foi o Alvará Real, publicado em 28/06/1808, constituindo o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. De lá para cá muitos avanços ocorreram no campo do controle interno e seu sistema, a mediação entre a estrutura histórica e a atividade humana resultou em uma maior abrangência e na ampla gama de atividades do controle interno, tal como realizado atualmente (Garcia, 2011).

No Brasil a conceituação e as atividades do controle interno são influenciadas na sua grande maioria pela literatura da área em questão e pelos acontecimentos no contexto internacional, tendo em vista que o país busca se alinhar a diretrizes, padrões, conceitos e métodos emitidos no plano internacional. Principalmente nas ações emitidas pelo *Comitee of Sponsoring Organizations* (COSO), e, especificamente na área pública, pelo *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (Garcia, 2011).

No âmbito Federal, com a criação da Controladoria Geral da União (CGU), ocorrido em 2003, várias atividades antes coordenadas por outros órgãos foram reunidas em um só lugar: a Secretaria Federal de Controle, como órgão central do Sistema de Controle Interno, a Corregedoria Geral da União, responsável central pelo Sistema de Correição e a Ouvidoria Geral da União, órgão central do sistema de Ouvidorias Federal. Essa estrutura ajudou a disseminar o controle interno no Brasil, uma vez que de forma similar, o modelo de atuação da CGU se difundiu pelo Brasil (Marx, 2015).

A CGU trouxe a inovação institucional para o processo de controle democrático brasileiro, primeiro pela reorganização do controle interno na Administração Pública Federal,

segundo pela consolidação e ampliação das atividades de controle interno na promoção da qualidade da gestão, e, por fim, como órgão no fortalecimento do controle social. Tudo isso voltado a aumentar a participação da sociedade civil no processo de controle da administração pública. Contudo, apesar das melhorias trazidas pela CGU, inclusive em níveis subnacionais, devido ao isomorfismo ocorrido, os vícios e problemas do modelo da instituição, acabaram sendo também transferidos para aqueles que implantaram o modelo nas suas localidades (Loureiro et al., 2012).

Nesse sentido, as pesquisas de Cruz et al. (2014) e Barreto et al. (2012) buscaram apresentar que, em alguns casos, as controladorias foram criadas no intuito principal de atendimento a legislação. Dessa forma, a compreensão do que é o controle interno pela concepção idealizada do órgão e pela percepção de seus servidores em relação ao real papel da instituição pode não se estabelecer clara, afetando diretamente a qualidade da auditoria, ações e atividades do controle interno.

Mas, antes de discutirmos esses aspectos, realizaremos uma contextualização do controle interno, tanto em contexto internacional como em nível nacional.

2.3 O controle interno no contexto internacional

O controle interno é utilizado para definir o funcionamento de procedimentos e mecanismos de regulação de gestão. O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) nos Estados Unidos foi o primeiro a elaborar e descrever o conceito de controle interno. Nos anos de 1930, a Declaração sobre Padrões de Auditoria (SAS) Nº. 1, emitida pelo AICPA, trazia o controle interno como: o plano da empresa; a coordenação dos métodos e medidas para proteger os ativos do negócio; a verificação, precisão e confiabilidade dos dados contábeis; a promoção da eficiência operacional e o encorajamento para adesão às políticas de gestão prescritas (Moeller, 2007).

Ao decorrer do tempo, esse conceito foi se modificando e as discussões sobre as definições propostas pelo AICPA evoluíram, principalmente a partir de 1970. Com a formação da *Treadway Commission*, composta pelas cinco principais associações de classe profissionais ligados à área financeira dos Estados Unidos da América, sendo esses: AICPA, *American Accounting Association* (AAA), *Institute of Management Accountants* (IMA), *Financial Executives International* (FEI), e *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Assim, foi possível criar uma definição uniforme de controle interno que incluía instituir recomendações para atuação de gestores, conselhos de administração e profissionais de contabilidade (Gattringer & Marinho, 2020; Moeller, 2007).

Dessa forma, em 1985, essas cinco associações patrocinaram o COSO, com o objetivo de avaliar a eficácia dos sistemas de controle, tendo em vista a unificação dos conceitos de controle interno até então elaborados, além de realizar um modelo conceitual de estrutura de sistema de controle interno nas organizações. Com isso, em 1992, foi emitido o documento *COSO Report*, ou *Internal Control – Integrated Framework* ou ainda, COSO I, que define o controle interno como um processo executado pelo conselho de administração, diretoria, gerência e outros profissionais relacionados, buscando promover razoável segurança na garantia de que os objetivos das empresas sejam atingidos, e com foco nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros, conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (D. Araújo et al., 2016; Cannavina & Parisi, 2015; Gattringer & Marinho, 2020; Peleias et al., 2013).

Em 2004, incorporando o gerenciamento de riscos e fraudes, o COSO I foi reformulado, passando a se chamar COSO ERM – *Enterprise Risk Management*, ou *Integrated Framework*, ou só COSO II. Em 2013 foi remodelado, passando a prover estruturas abrangentes e diretrizes sobre os controles internos, quando mudou sua demonização para COSO 2013 *Internal Control*, ou *Integrated Framework*, ou ainda *COSO Framework* (Gattringer & Marinho, 2020).

Se o COSO é considerado padrão de referência internacional de controle interno, na área pública, por sua vez, o *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) é um dos mais importantes órgãos, servindo como referência nas propostas de práticas de auditoria e controle. O INTOSAI, em 2001, na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI) realizada em Seul, decidiu por adotar as mesmas diretrizes do modelo de controle interno proposto no COSO, marco referencial sobre o controle interno, absorvendo em 2004 todas as suas bases conceituais. Tais medidas foram influenciadas também pelos acontecimentos que geraram a Lei *Sarbanes Oxley* em 2002, quando passou a ser exigido que a administração das empresas públicas, independentemente do tamanho, realizasse anualmente o levantamento da eficácia dos controles internos e publicassem relatórios contendo tais informações (D. Araújo et al., 2016; Cannavina & Parisi, 2015; Sousa et al., 2017).

Dessa forma, o (INTOSAI, 2019, p. 6) define o controle interno como:

Processo integrado que é efetuado pela direção e corpo de funcionários, projetado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os objetivos gerais referentes à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, cumprimento das obrigações de *accountability*,

cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, além da salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos sejam alcançados.

Dito isso, na busca por dirimir as fragilidades dos controles e a padronização de procedimentos que sejam aplicáveis por entidades de todo o mundo, as instituições de controle mundiais revisaram suas normas conforme os modelos conceituais estabelecidos pelo COSO e INTOSAI. Conforme será visto à frente, no Brasil, principalmente no setor público federal, não foi diferente. Contudo, não se pode precisar que os entes subnacionais de controle interno seguiram a mesma via.

2.3.1 O novo marco referencial de auditoria no setor público

As normas e diretrizes profissionais são imprescindíveis para garantir credibilidade, qualidade e profissionalismo em auditoria no setor público. Desta forma, o INTOSAI desenvolveu as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs), buscando promover auditorias eficazes. Em 2019 o INTOSAI revisou as Normas Profissionais, criando um novo marco referencial, chamado *Intosai Framework of Professional Pronouncements* (IFPP), substituindo completamente o anterior (INTOSAI, 2019).

Acerca das ISSAIs, a ISSAI 100 estabeleceu os princípios fundamentais que são aplicáveis a todos os trabalhos de auditoria do setor público, independentemente de sua forma ou contexto. Por sua vez, as ISSAIs 200, 300 e 400 tomaram por base esses princípios e de forma adicional os desenvolveram para serem aplicados no contexto das auditorias financeiras, operacionais e de conformidade, respectivamente (INTOSAI, 2019).

Entendendo que o ambiente da auditoria do setor público é:

Aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100, 2013, p. 3).

Assim, a INTOSAI apresenta os três tipos de auditorias principais do setor público: a auditoria de conformidade, auditoria operacional e a auditoria financeira. A auditoria de

conformidade tem o foco na determinação de se um objeto particular está em conformidade com as normas e critérios vigentes, avaliando se as atividades, transações financeiras e informações cumprem, em sua totalidade, as normas que conduzem a entidade auditada, tendo a legalidade como o principal instrumento de conduta (ISSAI 100, 2013; ISSAI 400, 2013).

A auditoria operacional trata de determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios da economicidade, eficiência e efetividade, além de verificar se há espaço para aprimoramento, contribuindo para a *accountability* e transparência, objetivando responder a questões-chave de auditoria e aperfeiçoamento.

Por sua vez, a auditoria financeira foca em determinar se as informações financeiras das entidades estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicado, objetivando aumentar o grau de confiança nas demonstrações por parte dos usuários (ISSAI 200, 2013; ISSAI 300, 2013).

Dito isso, Azevedo & Lino (2018) frisam que todos os três trabalhos de auditoria se complementam, portanto, quanto mais efetiva a atuação das três formas de auditoria, maiores serão os reflexos na *accountability* das ações do governo. Logo, é de suma importância que os órgãos de auditoria apliquem as três formas de auditoria trazidas pela INTOSSAI, descritas detalhadamente nas ISSAIs.

2.4 O controle interno no Brasil

Os controles internos no setor público brasileiro têm sua funcionalidade disciplinada em diversas normas, como: (a) a Lei de Finanças Públicas nº 4.320/64, (b) Lei Complementar nº 101/00, mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, (c) o Decreto-Lei nº 200/67, (d) a Constituição Federal do Brasil, dentre outras (D. Araújo et al., 2016; Silva et al., 2017).

A Lei nº 4.320 de 1964 encarregou ao Poder Executivo as ações de controle interno, retirando o controle prévio que o Tribunal de Contas exercia sobre os atos praticados pelo Executivo, criando a separação entre controle interno e externo. Tal ato normativo proporcionou a primeira grande inovação no âmbito de controle orçamentário e financeiro, ao estabelecer a execução voltada para bens e serviços em benefício da sociedade, provocando alterações posteriores aos mecanismos de controles, que privilegiaram a execução do objeto nas despesas públicas, e não apenas os aspectos formais/legais (Garcia, 2011).

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 200/67, importante instrumento naquela época, estabeleceu o controle como um dos princípios a serem observados pela Administração Pública. Esse ato normativo trazia a ênfase dos controles não como ferramentas meramente formais,

além de indicar a análise prévia da relação custo-benefício, caso o custo da implementação do controle fosse superior ao risco (Marx, 2015).

Como mencionado, o controle das atividades públicas no Brasil é exercido de forma externa e interna no âmbito de cada um dos Poderes da República, a exemplo de controle externo, o Tribunal de Contas, constitucionalizado a partir da Carta Magna de 1891. O controle interno (CI), por sua vez, só adquiriu foro constitucional com a Carta de 1937, que em seu artigo 67 criava também à Presidência da República e o Departamento Administrativo, com papéis de fiscalização e acompanhamento da atividade do Estado. A Constituição Federal de 1946 foi omissa quanto ao assunto, sendo apenas a Carta de 1967 a primeira a disciplinar sobre a matéria e a sua manutenção (Coimbra, 2006).

A instituição dos controles internos atuais seguiu conforme o disposto na Constituição Federal de 1988. Em seus artigos 70 e 74, foram estabelecidos que os sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário serão realizados de forma integrada na busca de cumprimento de metas, na avaliação dos resultados quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e no apoio ao controle externo (D. Araújo et al., 2016; Silva et al., 2017).

Dessa forma, as livres interpretações dos artigos constitucionais podem levar a uma série ampla de atividades quanto ao sistema de controle interno, gerando uma multiplicidade de funções. Apesar do controle interno estar previsto na Constituição Federal vigente, esse não foi devidamente institucionalizado como órgão de controle, cabendo aos estados e municípios a sua implementação, fazendo com que a criação desses seja objeto de vontade política de cada governante, permitindo que as estruturas desses órgãos sejam diversas pelo país, centralizadas ou descentralizadas (Loureiro et al., 2012).

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal delegou ao sistema de controle interno de cada Poder a fiscalização do cumprimento das normas estabelecidas na referida Lei, além de ter permitido a aprovação de uma série de legislações com vistas a um maior controle das contas públicas, principalmente em níveis subnacionais de governo (Abrucio & Loureiro, 2004).

Apesar de o controle interno estar sempre presente na maior parte das legislações brasileiras, foi a partir de 1985, com a redemocratização no Brasil, que muitos avanços ocorreram no país, inclusive em termos da *accountability*. Nesse sentido, Abrucio & Loureiro (2018) destacam a promulgação da Constituição Federal de 1988, a criação da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), dentre outros. Para os autores, o desenvolvimento da STN no decorrer dos anos permitiu que os poderes realizassem a estruturação dos sistemas de controle interno de forma que os governantes

pudessem controlar sua burocracia, responsabilizando-os pelo seu desempenho, melhorando as respostas aos mecanismos horizontais de controle e combatendo o uso indevido da função pública para interesses próprios (corrupção, conluio etc.).

Fruto desse avanço, em 1994, momento importante no país, devido a já citada redemocratização, a abertura de mercado e as iniciadas conversas que culminaram na reforma gerencial do Estado, criou-se a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) (Balbe, 2010). Para Olivieri (2010), a SFC se desenvolveu até o ano de 2000 principalmente na promoção e na reforma das práticas de CI, abrangendo não só a legalidade das atividades da Administração Pública Federal (APF) brasileira, mas também na avaliação da eficiência e efetividade das políticas públicas, na busca de promover a qualidade na gestão e num processo de abandonar uma imagem de órgão apenas punitivo.

Posteriormente, com a união em 2003 da SFC e da Corregedoria-Geral da União (CRG), criou-se a Controladoria-Geral da União (CGU). Esse último órgão, passa a ter o papel de não apenas promover a centralização do controle interno da APF brasileira, mas também de desenvolver trabalhos em prol da ordem democrática no país, em especial no combate à corrupção, monitoramento das políticas públicas, promoção da transparência, e ainda na mobilização da sociedade civil no exercício da função de controle social dos governantes (Loureiro et al., 2012).

Vale destacar, que esse modelo de atuação tem servido de exemplo para a criação das controladorias municipais (Cruz et al., 2014). Marx (2015) destaca que o controle interno no país se fortaleceu não somente no âmbito federal, mas também no nível subnacional com o isomorfismo ocorrido a partir de 2003 a partir da criação da CGU. Como a estrutura da CGU estruturava-se em quatro áreas fundamentais de atuação que se relacionam entre si à época, a saber: auditoria, corregedoria, prevenção da corrupção, e ouvidoria, esse modelo acabou levando à implementação de controles internos isomórficos nos entes subnacionais, incorporando suas soluções, mas também seus problemas.

Todavia, no decorrer do tempo a CGU passou por mudanças estruturais na busca de melhorias no desempenho das funções de auditoria e de controle interno e, a partir de 2019 com o Decreto n. 9.681/2019, o Órgão passou a constar com mais uma área fundamental de atuação, que busca principalmente realizar ações quanto acordos de leniência, conforme será visto a seguir.

2.4.1 O modelo CGU de controle interno

No próprio sítio eletrônico institucional da CGU (www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional) é possível verificar as atribuições do Órgão, tal como descrito:

A Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à 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.

Na realização desses pilares fundamentais, a auditoria pública de controle interno busca a verificação da aplicação do dinheiro público, através de avaliações e consultorias, desenhadas para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. Na CGU é a Secretaria Federal de Controle Interno que desempenha as funções de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, a supervisão técnica sobre o Sistema de Controle Interno e as atividades de controladoria. Para Araújo (2007), a SFC é responsável por avaliar a execução dos orçamentos da União, fiscalizar a implementação dos programas de governo, realizar auditorias na gestão dos recursos federais, dentre outras.

A correição está relacionada a apuração das irregularidades realizadas por servidores, empregados públicos e na aplicação de sua respectiva penalidade. Na CGU o responsável por essas atividades é a Corregedoria-Geral da União. Entretanto, a correição é tida pela literatura da Ciência Política como a parte mais ineficaz da *accountability* horizontal brasileira, grande parte pela morosidade e falta de transparência (Bazana et al., 2019; Rico, 2013).

A prevenção da corrupção e promoção da transparência, por sua vez, exerce o acompanhamento dos gastos públicos, subsidiando decisões sobre auditorias, fiscalizações e possíveis ações corretivas, além de ter incorporado as atribuições previstas pelas Leis de Acesso à Informação e de Conflito de Interesses e Anticorrupção. Assim, objetivando estabelecer mecanismos de antecipação às práticas de corrupção, como também trabalhando para sua prevenção. Vale destacar que a Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (antiga Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas) é o órgão que desempenha esse papel na CGU (Rico, 2013).

Fernandes & Teixeira (2020) decorrem acerca da ineficiência ativa e passiva proposta por Bandiera et al. (2009) para definir o que é corrupção. A primeira refere-se às ações que produzem ineficiência e também benefício direto ou indireto para quem pratica o ato. A segunda, por sua vez, não gera ganho para o praticante do ato lesivo, mas desvela a falta de habilidade em gerir custos, como também a carência de políticas apropriadas, as

regulamentações excessivas, dentre outras, dessa forma, resultando em irregularidades pela deficiência de controle dos governantes públicos.

Conforme o *site* da CGU (www.gov.br/cgu/pt-br), a ouvidoria pública opera no diálogo do cidadão com a Administração Pública, e através dos ensejos dos cidadãos para que ocorra a melhoria contínua dos serviços públicos prestados. A Ouvidoria-Geral da União está ligada à CGU, e é responsável por receber, examinar e encaminhar denúncias, reclamações, elogios, sugestões, solicitações de informação e pedidos de simplificação referentes a procedimentos e ações de agentes públicos, órgãos e entidades do Poder Executivo Federal.

Para Rico (2013), as ouvidorias representam o canal de contato entre o cidadão e o Estado, cumprindo papel relevante na *accountability* horizontal. A Ouvidoria-Geral da União foi criada em 2002 com o intuito de administrar todas as Ouvidorias do Poder Executivo Federal, por consequência, realizou a implementação de ouvidorias nos órgãos que ainda não possuíam o mecanismo. Para o autor, essas têm a responsabilidade de receber, analisar e conduzir denúncias, reivindicações, elogios, sugestões e pedidos de informação sobre procedimentos e ações de agentes, agências e entidades do Estado.

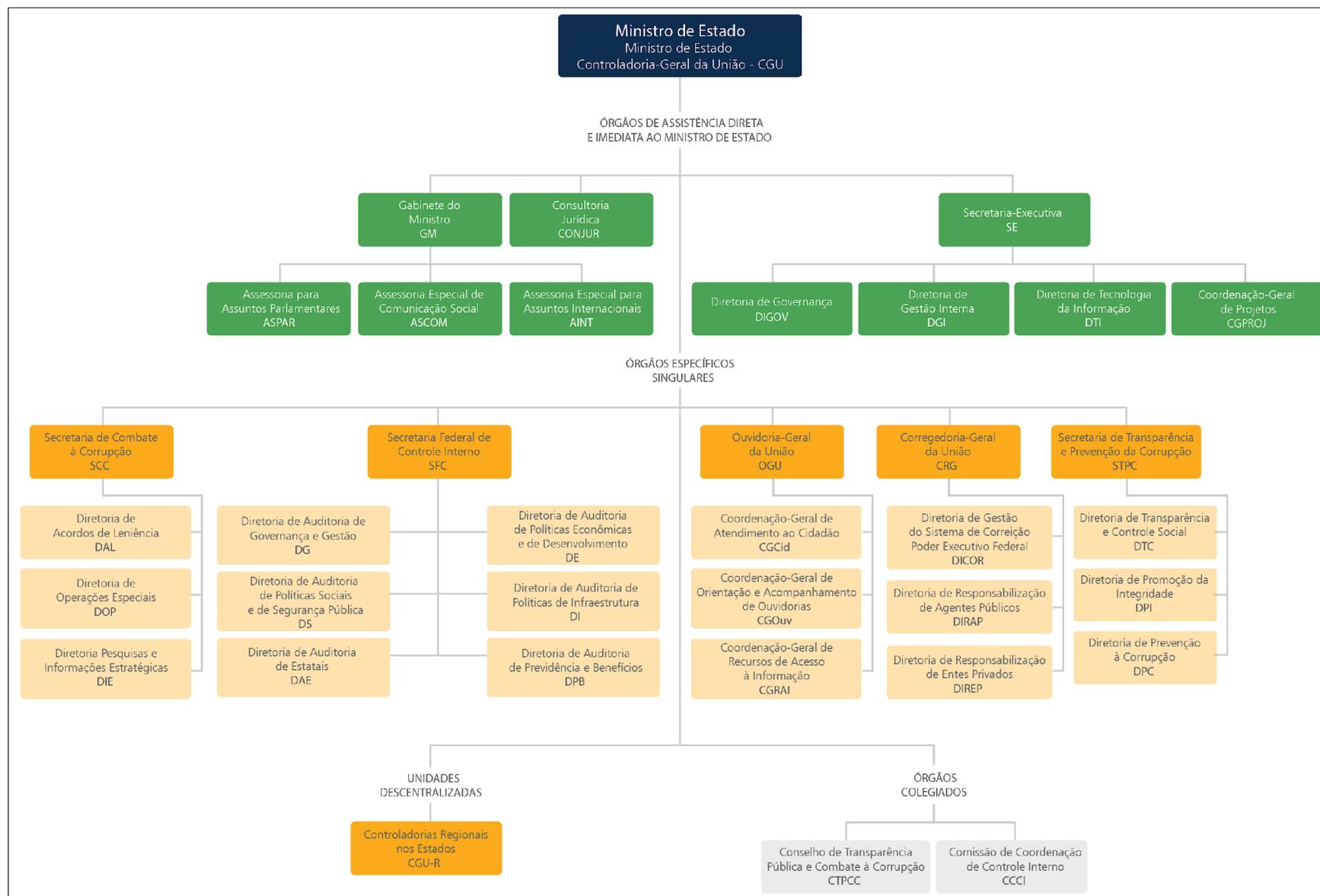
E por fim, foi a partir do Decreto nº 9.681, de 3 de janeiro de 2019 que a CGU passou a contar com uma nova estrutura, acrescentando a Secretaria de Combate à Corrupção. Inaugurada em fevereiro de 2019, tendo por objetivo a normatização, a sistematização e a padronização de procedimentos e atos referentes às atividades de acordos de leniência, inteligência e operações especiais. Seguindo as recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2013, foi promulgada a Lei nº 12.846, que trouxe a responsabilização também das pessoas jurídicas por atos de corrupção (Filho & Zanon, 2020). Ainda em relação à estrutura, os autores complementam que para o desenvolvimento das atribuições do órgão, a CGU conta com a realização de concursos públicos periódicos para o preenchimento de seu quadro de pessoal.

Como mencionado, foi a partir da criação da CGU que houve no Brasil um fortalecimento gradual e não linear das instituições de controle interno permitindo que, de forma análoga, estados e municípios pudessem transformar suas instituições públicas de controladoria já existentes, e, nos locais onde não existiam, ocorresse a sua implementação (Loureiro et al., 2012; Suzart et al., 2011). Todavia, para Barreto et al. (2012) a instituição das controladorias no setor público foi motivada pela obrigatoriedade proposta pela legislação, propondo que as suas atuações estivessem mais voltadas para o cumprimento das prerrogativas em lei do que para o processo gerencial, haja vista que a institucionalização dessas controladorias governamentais teria ocorrido meramente para atendimento da legislação. Nesse contexto, a

missão desses órgãos não ficou tão clara para os seus auditores, provocando um aumento na distância das controladorias subnacionais com a CGU, principalmente quanto aos trabalhos desenvolvidos em conformidade com o que há de mais contemporâneo em auditoria e controle interno, em nível nacional e internacional.

Dessa forma, tornam-se altamente relevantes, no campo da gestão, os estudos que buscam aprofundar se o controle interno realizado pelas controladorias públicas está de acordo com o seu papel estratégico, ao subsidiar informações que possam sustentar o processo de tomada de decisão dos gestores, ou estão atuando ainda no procedimental, tendo em vista que sua implementação muitas vezes pode ter se realizado por força de lei, deixando assim de atuar principalmente com as principais formas de auditoria do setor público trazidas pela INTOSAI.

Quadro 2 – Organograma atual da CGU.



Fonte: Extraído de www.gov.br/cgu/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/historico. Acesso em 01/05/2022.

2.4.1.1 O isomorfismo no contexto subnacional

Como já destacado, a CGU acabou servindo de modelo de organização para diversos entes subnacionais. Assim, desde a criação da CGU em 2003, o que ocorreu foi a reprodução do modelo de atuação e estrutura organizacional para o contexto subnacional, enviesado por um isomorfismo mimético, fazendo com que os avanços alcançados pela CGU chegassem aos estados e municípios. Porém, de forma similar, os entraves e problemas também foram absorvidos. Soma-se a isso, o fato de que a implementação dessas estruturas de controle dependa de vontade política ou imposição de lei (Barreto et al., 2012; Cruz et al., 2014; Loureiro et al., 2012).

Cruz et al. (2014) ainda observaram em sua pesquisa que a adoção vertical (da União para os municípios) das controladorias têm gerado alguns problemas. Para os autores, um grande número de controladorias municipais não consegue cumprir com os requisitos mínimos fixados em lei, condição basilar ao exercício de sua atividade principal, sinalizando falhas em seu funcionamento, podendo comprometer seu papel de atuação.

A criação e desenvolvimento do Controle Interno no estado do Espírito Santo, não foi diferente aos demais estados brasileiros. Tendo por base o modelo organizacional da CGU, o estado desenvolveu sua estrutura de controle, criando a controladoria pública no estado do Espírito Santo. O processo de criação desse órgão de controle democrático sobre a administração pública é discutido a seguir.

2.5 O controle interno no Espírito Santo

No estado do Espírito Santo, a Lei Complementar nº 3.932 de 1987 criou e incluiu na estrutura organizacional do Poder Executivo a Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão subordinado diretamente ao Governador, que tinha como ação o CI das atividades da administração financeira e patrimonial, da execução orçamentária e da contabilidade dos órgãos do Poder Público Estadual. Posteriormente a Lei nº 4.677 de 1992 atribuiu ao cargo de Auditor Interno, as atribuições de realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional. Em 2004 a Lei Complementar nº 295 reorganizou a estrutura básica da AGE, para em 2012, a Lei Estadual nº 9.938 organizar o Sistema de Controle Interno (SCI) do Estado do Espírito Santo. Na legislação a incumbência desse sistema foi atribuída à um Órgão Central, que no Poder Executivo do estado do Espírito Santo é representado pela Secretaria de Controle e Transparência (SECONT), antiga AGE (Lei n. 3.932, 1987; Lei n. 4.677, 1992; Lei n. 9.938, 2012; Lei n. 295, 2004; Souza & Louzada, 2018).

Por fim, em 2017 a Lei nº 856 reorganizou a SECONT, dispondo as competências da Secretaria nos termos do disposto nos Arts. 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e Arts. 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, além de dar outras providências, como por exemplo:

Art. 4º A SECONT é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Estadual, diretamente subordinada ao Chefe do referido Poder, e tem por finalidades:

[...]

II - comprovar a legalidade, a legitimidade e a economicidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e das entidades do Poder Executivo Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

Art. 5º Para o cumprimento das finalidades do Sistema de Controle Interno, a SECONT desempenhará, como órgão central, as seguintes funções:

[...]

III - auditoria: função pela qual se avalia determinada matéria ou informação segundo critérios adequados e identificáveis, com o fim de expressar uma conclusão que transmita ao titular do Poder e a outros destinatários legitimados determinado nível de confiança sobre a matéria ou informação examinada, e que tem por finalidades:

[...]

b) avaliar o desempenho da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, segundo os critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade;

Art. 6º São competências da SECONT, na forma e nos limites estabelecidos pelo CONSECT e de acordo com seu planejamento e definições:

[...]

XIV - verificar a exatidão dos controles financeiros, patrimoniais, orçamentários, administrativos e contábeis, em obediência às disposições legais e às normas de contabilidade estabelecidas para o serviço público (Lei n. 856, 2017).

Considerando o isomorfismo ocorrido nas estruturas de controle interno nos estados e municípios a partir da criação da CGU, o que decorreu no Espírito Santo foi a reprodução, na Constituição Estadual, do que é indicado na Carta Magna de 1988. Assim, criando a necessidade de um Sistema de Controle Interno (SCI) análogo ao Federal, o que vai de encontro ao trabalho de Cruz et al. (2014) e Barreto et al. (2012), ao indicarem que em alguns casos houve a replicação do texto constitucional no normativo que cria a controladoria e que a sua criação foi principalmente para atendimento a legislação.

Com a modernização do SCI utilizado no estado, as normas internas de procedimento passaram a adotar o modelo de três linhas de defesa, além de procedimentos de prevenção e de combate à corrupção, promoção da transparência pública, ampliação dos mecanismos de controle do dinheiro público, dentre outros. Ainda pode-se destacar da referida Lei as seguintes aptidões e encargos do Órgão Central: promover atividades pertinentes ao SCI, agenciar a interação operacional e aconselhar a elaboração dos atos normativos sobre metodologias de

controle; medir e avaliar a eficiência, eficácia e efetividade dos procedimentos de controle interno, nos diversos sistemas administrativos dos correspondentes Poderes e Órgãos; cumprir com os limites constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outros. As demais unidades integrantes do SCI do Poder Executivo Estadual são denominadas unidades executoras, e desempenham as seguintes principais responsabilidades: exercer os controles estabelecidos nas normas e regulamentos; cumprir o controle, em seu nível de competência; e, comunicar ao órgão central do SCI do respectivo Poder ou Órgão, qualquer irregularidade ou ilegalidade, que evidenciem danos ou prejuízos ao erário (Lei n. 9.938, 2012; Lei n. 856, 2017).

Em consulta ao portal da SECONT (www.secont.es.gov.br) é possível verificar dois menus que remetem às atribuições do Órgão Central de controle interno do Poder Executivo do Espírito Santo, a saber: competências, e missão, visão e valores. O menu competências contempla: exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária; auxiliar a implementação de procedimentos de prevenção e combate à corrupção, bem como a política de transparência da gestão no âmbito do Poder Executivo Estadual; determinar a instauração de tomada de contas, no caso de omissão da autoridade competente em adotar essa medida, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação pecuniária do dano; gerir o Portal de Transparência do Poder Executivo Estadual.

Ao que se refere a missão, visão e valores, tem-se a primeira caracterizada na promoção e o aperfeiçoamento da gestão pública e a contribuição para a evolução da qualidade na aplicação dos recursos em benefício da sociedade; a visão em: ser uma instituição reconhecida pela qualidade no controle interno da Administração Pública; e por fim, os valores, no que diz respeito ao interesse público compreende o zelo na preservação dos bens e interesses da sociedade; a moralidade representa normas de conduta como a justiça, o respeito e a responsabilidade funcional a serem seguidas pelos servidores; a integridade representa a conduta coerente, leal, baseada, moralidade, na virtude e na ética. O comprometimento profissional é agir com responsabilidade funcional na salvaguarda do erário. A Competência consiste em desempenhar as atividades com a técnica necessária a um eficiente e efetivo resultado.

Por sua vez, a Ouvidoria-Geral do Estado foi incorporada à SECONT em 2012, a partir do Decreto nº 2.289-R, passando por uma grande reestruturação, objetivando disponibilizar novos meios de contato entre o Governo e a sociedade. Atualmente a Ouvidoria tem o propósito de promover a participação popular, receber e processar os pleitos dos cidadãos, além de

contribuir na formulação de políticas públicas e na melhoria das ações de controle interno e da qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Assim, diante de todo o exposto, nota-se uma reprodução entre as áreas de atuação da Secont com as exercidas pela CGU (auditoria, corregedoria, prevenção da corrupção e ouvidoria), todavia com o passar dos anos, houve um descolamento da SECONT se comparado com a evolução acontecida na CGU. Atualmente a SECONT não realiza concurso público desde o ano de 2009, contribuindo dessa forma para a relevância do objetivo desta pesquisa, ao investigar se pelo isomorfismo ocorrido e a implementação dos controles internos subnacionais muitas vezes por força de lei, as atividades da SECONT estejam desalinhadas com as principais formas de auditoria do setor público.

2.6 Estudos recentes sobre controle interno no Brasil

Ainda que controle interno tenha ganhado relevância prática nos últimos anos, no que se refere ao mundo acadêmico as pesquisas sobre o assunto não são volumosas. Considerando as pesquisas realizadas nos últimos 10 anos, foram identificadas algumas questões quanto à implementação, entendimento, aplicabilidade e percepção do controle interno das instituições, sejam elas públicas ou privadas. Através dos portais de busca *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) e Google Acadêmico, foram selecionados artigos a partir de 2010, na busca de robustecer a presente pesquisa, conforme a seguir. Vale destacar que não se identificou até o momento, trabalhos que buscaram detectar a contemporaneidade das atividades desempenhadas pela SECONT quanto às principais formas de auditoria do setor público.

Foram identificadas nas investigações de Vasconcelos et al. (2012) e Oliveira et al. (2018) que o controle interno ainda é utilizado para atender aos preceitos instituídos na legislação, permitindo apontar que ainda não foram desmistificados alguns conceitos acerca desses.

Por outro lado, Cannavina & Parisi (2015); Silva et al. (2017); Sousa et al. (2017); Souza Junior & Silva (2016) chegaram à conclusão de que ocorreram mudanças no controle interno que beneficiaram a sua aplicabilidade tanto no setor público quanto no privado, porém determinadas áreas do controle interno ainda estão carentes de avanços.

Sousa et al. (2017) através de um *survey* identificaram que os controles, mesmo percebidos sob diversas abordagens, sem segregar em público ou privado, demonstraram uma tendência a ineficiência e ineficácia do sistema nas organizações, pois não há uma efetiva compreensão do conceito de controle interno. Montenegro et al. (2018), utilizando as

percepções dos agentes públicos, chegaram a constatação que os SCI tiveram aderência às práticas internacionais de CI, mesmo que essa aderência esteja em algumas áreas no estágio inicial.

Garcia (2011) por sua vez, buscou compreender as práticas dos agentes do SCI do Poder Executivo Federal e a interface que eles estabelecem com a gestão pública. No decorrer de sua pesquisa foi identificado que a visão dos agentes do controle interno divergiu da percepção dos gestores públicos na ligação entre o controle interno e a gestão pública. Os primeiros percebem o próprio trabalho como defesa do interesse da sociedade, ao mesmo tempo que apoiam o gestor no aperfeiçoamento da gestão na busca de melhores resultados para as políticas públicas. Os gestores, por sua vez, compreendem o controle interno como órgão avaliador/fiscalizador de seus atos, similarmente até a Polícia Federal.

Por fim, Marx (2015) utilizando como objeto de estudo a CGU e seus servidores, buscou discutir o dilema enfrentado pelos órgãos de controle quanto a questão de concentrarem sua atuação no controle da legalidade e no controle do desempenho, ao adotarem postura mais repressiva e investigativa, ou atuarem como avaliadores de políticas públicas e ainda parceiros dos gestores no aprimoramento da gestão pública. O autor identificou percepções diferentes por parte dos servidores da CGU quanto ao papel do órgão e ainda na concepção de controle interno, indicando a necessidade de se trabalhar internamente a questão da missão institucional dentro da entidade.

Dessa forma, a presente pesquisa se utiliza da discussão realizada por Barreto et al. (2012), para investigar qual é a percepção dos auditores da SECONT, órgão de controle interno do Poder Executivo do estado do Espírito Santo, quanto às atividades e ações de controle interno na Administração Pública e o papel da instituição enquanto órgão central do Sistema de Controle Interno, visto que muitos órgãos de controle interno foram criados a imagem da CGU, atendendo a questões legais, não ficando claro qual a missão e o papel do órgão e seus auditores, o que pode causar um afastamento do que há de mais atual quanto às formas contemporâneas de atuação do setor público aceitas a nível nacional e principalmente internacional, perfazendo um órgão falho quanto a aplicação dos principais tipos de auditoria trazidos pela INTOSAI: conformidade, operacional e financeira.

3 METODOLOGIA

3.1 Abordagem metodológica

Na busca de contribuir com a ciência social de maneira empírica, a presente pesquisa utiliza um caráter qualitativo como forma analítica acerca do problema tematizado. O caráter qualitativo visa compreender o significado dos dados, procurando captar não apenas a aparência do fenômeno como também a sua essência, buscando entender sua origem, relações e mudanças (Triviños, 1987). Assim, busca-se nesse estudo investigar as percepções dos auditores da SECONT quanto às atividades de controle interno na Administração Pública do Estado do Espírito Santo no âmbito do Poder Executivo.

Dessa forma, sob o ponto de vista da abordagem foi realizada uma pesquisa descritiva e explicativa. Para Gil (1999); Lakatos & Marconi (2017); Vergara (2009), as pesquisas descritivas buscam apresentar as características de determinada população, fenômeno, ou ainda a correlação entre variáveis, definindo sua natureza. Enquanto que as explicativas visam estabelecer relações de causa-efeito através da utilização das variáveis ao objeto da pesquisa, na procura de encontrar as causas do fenômeno.

Quanto ao procedimento e ao percurso metodológico à coleta de dados, este estudo constitui uma pesquisa do tipo levantamento. Para Gil (1999) as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação e participação direta das pessoas cujo perfil se deseja conhecer. De modo geral, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado.

3.2 Objeto de estudo

O presente estudo tem como objeto o controle interno no estado do Espírito Santo a partir das percepções de auditores da Secretaria de Controle e Transparência.

3.3 Coleta e análise de dados

A coleta de dados para essa investigação empírica ocorreu por meio do instrumento questionário, aplicado de forma individual e *online* a auditores da SECONT, através da plataforma Google Forms (Apêndice A). Dividido em duas partes, primeiramente, por meio de 10 questões, o questionário buscou identificar o perfil dos respondentes. Posteriormente, por meio de 11 questões, buscou-se capturar a percepção dos auditores quanto às atividades de controle interno desenvolvidas no Órgão. Para Lakatos & Marconi (2017), o questionário é uma

ferramenta prática e de baixo custo para coleta de dados com objetivo de responder às necessidades de conhecimento de determinado tema ou caso.

Dessa forma, foi realizado em dezembro de 2021 uma busca no Portal Transparência do Espírito Santo (www.transparencia.es.gov.br) no intuito de identificar quais eram os servidores ativos da SECONT que desempenhavam o papel de auditor, identificando um total de 65. Assim, por meio da Assessoria de Comunicação da Secretaria, em janeiro de 2022, foi encaminhado o questionário aos auditores através de seus respectivos e-mails institucionais.

O questionário enviado dispunha de informações gerais acerca da proposta da pesquisa e a apresentação dos procedimentos de coleta de dados, além do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). Esse documento busca atender questões éticas, morais e de legalidade, além de informar aos pesquisados que a sua participação nesse estudo se constitui de forma voluntária e sem custos.

O tratamento dos dados ocorreu por meio da análise das compreensões manifestas pelos entrevistados acerca do objeto de pesquisa. Dessa forma, o processo analítico permitiu produzir um entendimento crítico do significado das comunicações, do seu conteúdo manifesto ou subjacente, a fim de que se pudesse inferir uma compreensão ricamente complexa acerca do tema pesquisado.

Dessa maneira, as respostas enviadas por 26 auditores, constituiu o corpus documental da pesquisa. Assim, a análise se deu inicialmente pela leitura preliminar dessas respostas, as quais tiveram seus pontos tangenciados pelo objeto da pesquisa, tabulados no *software* Excel. A partir das compreensões observadas, foi possível realizar a produção de inferências chegando aos achados desse estudo. A fim de resguardar as identidades dos pesquisados, esses foram codificados de A1, A2, A3... A26, e, por meio desses códigos os mesmos serão referenciados neste estudo.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil da amostra

Dos 26 auditores que compõem a amostra 100% são efetivos, 92,4% encontram-se entre 38 a 67 anos, divididos igualmente na porcentagem de 30,8% nas faixas etárias de 38 a 47, 48 a 57 e 58 a 67 anos. Na faixa etária, maior ou igual a 68 anos, foi constatada a porcentagem de 7,6% dos auditores. Quando o assunto é tempo de trabalho, 92,3% estão a pelo menos 11 anos desempenhando o cargo de auditor na Secont, sendo a faixa de 16 a 20 anos a com maior representatividade (38,4%), seguido por 11 a 15 anos com 30,8%, e por fim, com 7,7% cada, as quatro faixas restantes: de 6 a 10, 21 a 25, 26 a 30 e aqueles com 30 anos ou mais de auditoria na instituição.

Da amostra, 69,2% dos auditores são do gênero masculino e 30,8% do feminino. Quanto às suas formações acadêmicas, 38,5% são formados em algum tipo de Engenharia, seguido por 23,1% na área dos cursos de Tecnologia da Informação. Formação em Administração e Direito, representam cada uma 15,4% da amostra, e, por fim, Ciências Contábeis com 7,6%. Destaca-se que seis auditores ainda realizaram uma segunda graduação, perpassando pelas áreas de Engenharia, Ciências Contábeis, Direito, Turismo, dentre outras.

Ainda, acerca da formação acadêmica, quase metade (46,2%) possui o título de especialista, 30,8% têm apenas a graduação como titulação e 23% possuem mestrado. Nenhum participante informou possuir doutorado. No desempenho da função, nove auditores apontaram que desempenham cargos de confiança, função gratificada, cargo em comissão, ou similares, sendo oito no papel de coordenador de equipe, dentro da própria Secont.

4.2 Percepção dos auditores quanto às atividades de controle interno desenvolvidas na SECONT

Acerca das três questões levantadas sobre cursos, atualizações e treinamentos, 46,2% dos auditores responderam que tiveram treinamento quando assumiram o cargo na Secont, enquanto que na mesma proporção, outros 46,2% manifestaram que não receberam nenhum tipo de orientação, 7,7% não se recordava.

Sobre a frequência que os auditores procuram capacitação, 61,5% responderam que frequentemente buscam e 23,1% fazem de forma ocasional. Quando questionados se a Secont os incentiva na realização de, 61,5% responderam ocasionalmente e 38,5% escolheram a opção raramente. Nota-se na Figura 1 que nenhum auditor marcou a opção frequente ou muito frequente.

Percepção dos auditores quanto ao incentivo e apoio da Secont na realização cursos, atualizações e treinamentos

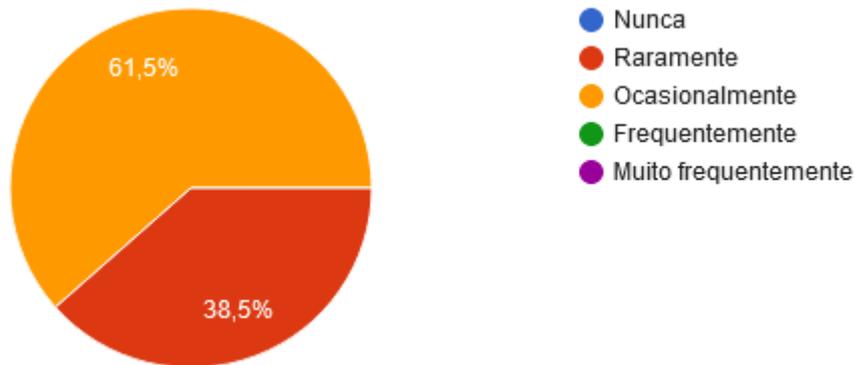


Figura 1: Resultados apresentados com base na questão: a Secont te incentiva ou apoia quanto a realização de cursos, atualizações e treinamentos?

Da produção de relatórios, que permitia assinalar mais de uma alternativa, 92,3% dos auditores apontaram que o controle interno na Secont tem desenvolvido documentos de relatos de ocorrência de irregularidades, 53,8% marcaram fatos relacionados a problemas gerenciais (riscos que impactam a gestão pública), e 30,8% da certificação da fidedignidade das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais.

Percepção quanto à produção de relatórios

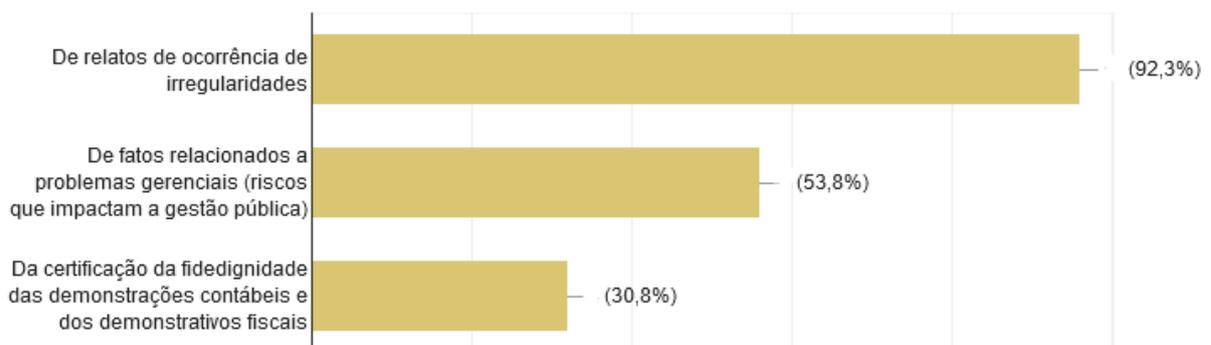


Figura 2: Resultados apresentados com base na questão: em relação à produção de relatórios, você entende que as ações da Secont quanto ao controle interno mais se aproximam? (podendo escolher mais de uma alternativa).

Os auditores A2, A8, A15, A20 e A22 citam em seus discursos a palavra “conformidade” como justificativa para a escolha da opção relatos de ocorrências e irregularidades. Tal como: A2 “*foco em auditorias de conformidade*”, A8 “*a SECONT hoje ainda possui um grande foco em auditorias de conformidade*”, A15 “*ainda fazemos muitas*

auditorias de conformidade”, A20 “atualmente as auditorias realizadas são, em maior quantidade, de conformidade (ocorrência de irregularidade), mas já realizamos, em quantidade pequena, auditorias de gestão (riscos). Quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis, não selecionei porque atualmente não realizamos auditorias financeiras” e A22 “a Secont pouco tem atuado na sua área principal: controle interno, tendo atuado mais em ‘integridade’ e transparência”. Dois auditores comentaram em como a Secont tem buscado crescer no desempenho das suas atividades, quando A9: “a SECONT está adquirindo maturidade no quesito de avaliação dos riscos” e A17: “estamos tendo treinamentos para evoluir para auditorias de gestão e de desempenho, mas ainda estamos engatinhando nessa questão na maioria dos setores”. Tais trechos vão ao encontro das conclusões de Cannavina & Parisi (2015); Silva et al. (2017); Sousa et al. (2017); Souza Junior & Silva (2016), para os quais, as mudanças têm acontecido no CI mas que essas ainda estão carentes de melhorias.

Assim, quanto a percepção dos auditores acerca das atividades desenvolvidas pelo Órgão, questão que permitia assinalar mais de uma alternativa, 92,3% entendem que a Secont está com o foco mais voltado ao atendimento das normas e leis vigentes, enquanto que 69,3% selecionaram à promoção e ao aperfeiçoamento da gestão pública e 38,5% à avaliação das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais.

Percepção quanto às atividades desenvolvidas pelos auditores

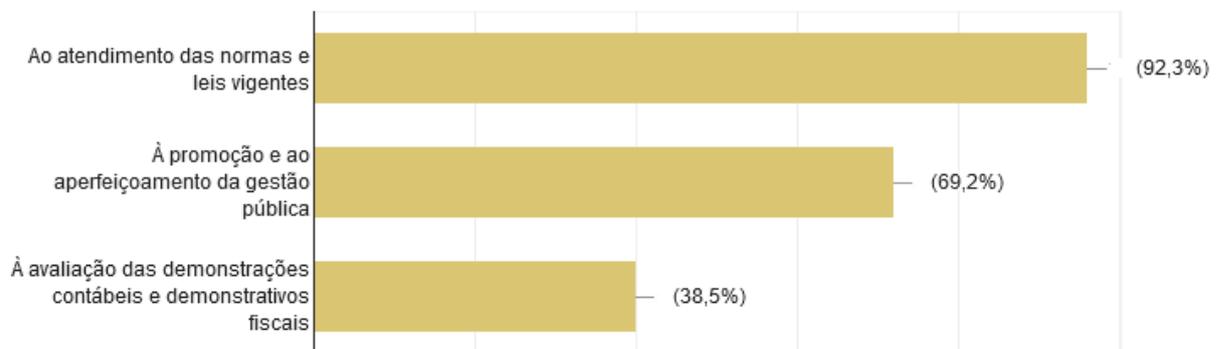


Figura 3: Resultados apresentados com base na questão: em sua percepção, atualmente as atividades desenvolvidas pela Secont estão mais voltadas? (podendo escolher mais de uma alternativa).

Dessa forma, A2, A8, A20 e A22 mencionam, respectivamente, em seus discursos “maior à auditorias de conformidade”, “a Secont tem por uma de suas funções zelar pela aplicação das leis”, “a auditoria de conformidade tem esse papel” e “o atendimento às normas e leis vigentes é obrigação da administração pública e a SECONT sim”.

Na questão, qual o papel primordial do auditor da Secont? Constatou-se que 69,2% dos auditores assinalaram a contribuição na melhoria da gestão pública, indo ao encontro da missão institucional, “promover o aperfeiçoamento da gestão pública” (www.secont.es.gov.br/missao-visao-valores). Todavia, 30,8% demarcaram o combate à corrupção e nenhum auditor escolheu a certificação da correção das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais.

Percepção quanto ao papel primordial da Secont

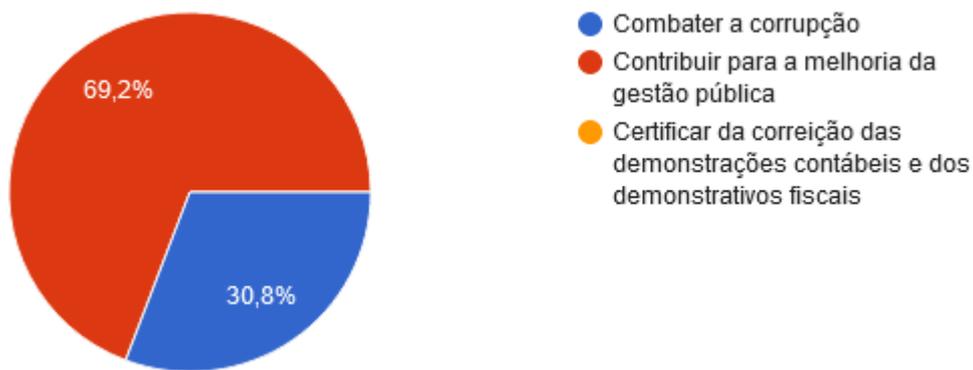


Figura 4: Resultados apresentados com base na questão: para você, qual o papel primordial do auditor da Secont?

Na Figura 5, nota-se que todos os pesquisados entendem que assumir mais de um papel na auditoria, não prejudica o desempenho de seus trabalhos, corroborando às pesquisas de Azevedo & Lino (2018), onde os autores percebem que auditoria de conformidade, operacional e financeira se complementam na atuação das atividades de CI.

Opinião quanto o auditor assumir mais de uma função

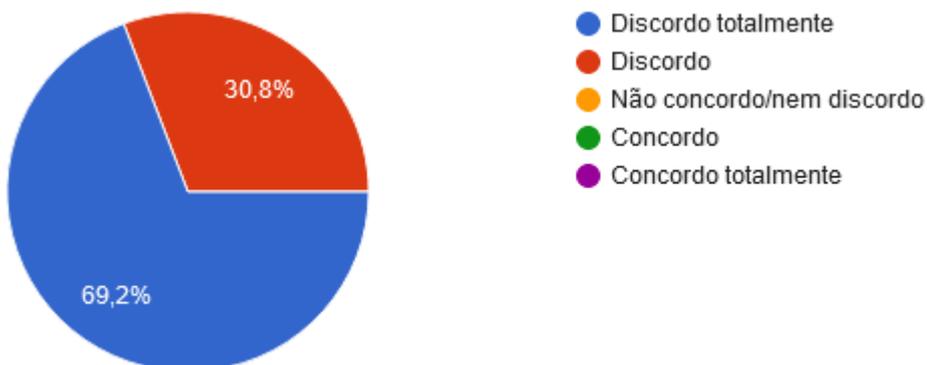


Figura 5: Resultados apresentados com base na questão: na sua opinião, assumir mais de um papel (combate a corrupção, melhoria da gestão pública e/ou certificação das demonstrações contábeis), prejudica o exercício da função de auditor?

Da amostra, 61,5% dos auditores percebem que as ações de controle interno da Secont estão alinhadas às normas nacionais de auditoria mais atuais. Utilizando a técnica escala de Likert, verificou-se que 38,5% dos auditores apontaram que concordam com a afirmativa inicial e 23,1% concordam totalmente. Destaca-se que 30,8% não concordam nem discordam que as ações de controle interno da Secont estão alinhadas às normas nacionais de auditoria mais atuais e apenas 7,7% discordam dessa premissa.

Percepção quanto às normas nacionais mais atuais de auditoria

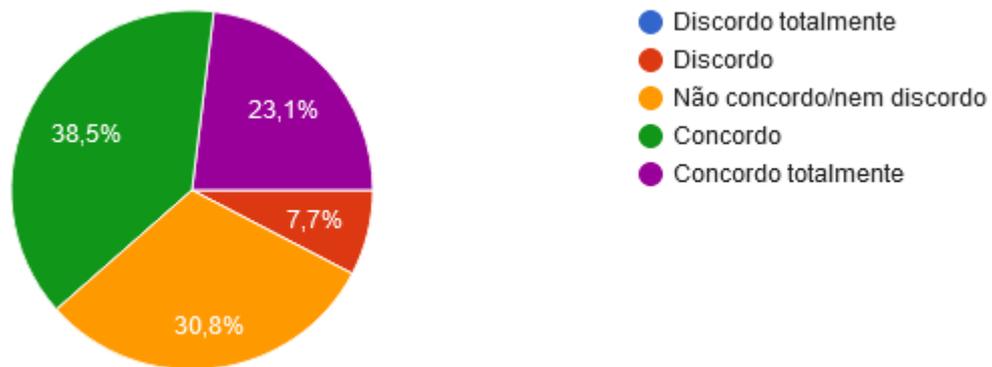


Figura 6: Resultados apresentados com base na questão: as ações de controle interno da Secont estão alinhadas com as normas nacionais de auditoria mais atuais?

Quando o foco são as normas internacionais, novamente 61,6% entendem que a Secont está alinhada com o que há de mais atual, desses, 46,2% concordam com a afirmativa e 15,4% concordam totalmente.

Percepção quanto às normas internacionais mais atuais de auditoria

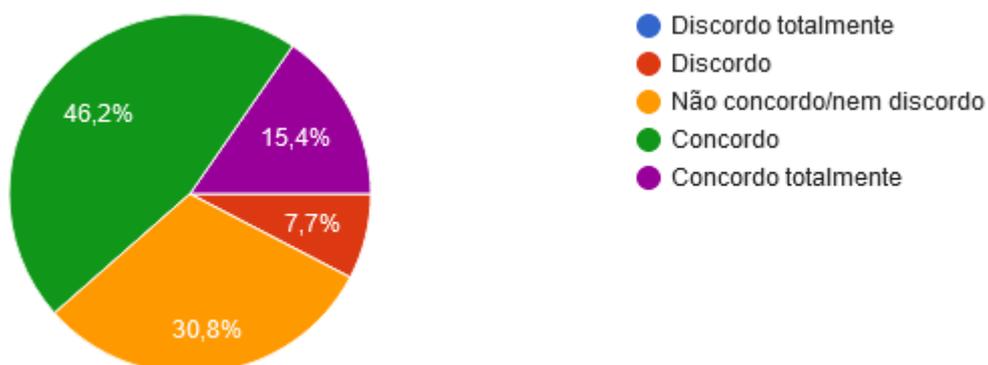


Figura 7: Resultados apresentados com base na questão: as ações de controle interno da Secont estão alinhadas com as normas internacionais de auditoria mais atuais?

Quanto à questão apresentada na Figura 8, foi perguntado aos pesquisados: seguindo os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI 100, as ações e atividades atualmente desenvolvidas por você na Secont estão mais voltadas para? 76,9% dos auditores marcaram a auditoria de conformidade como opção, já que essa tem o foco em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios.

Percepção quanto aos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI100

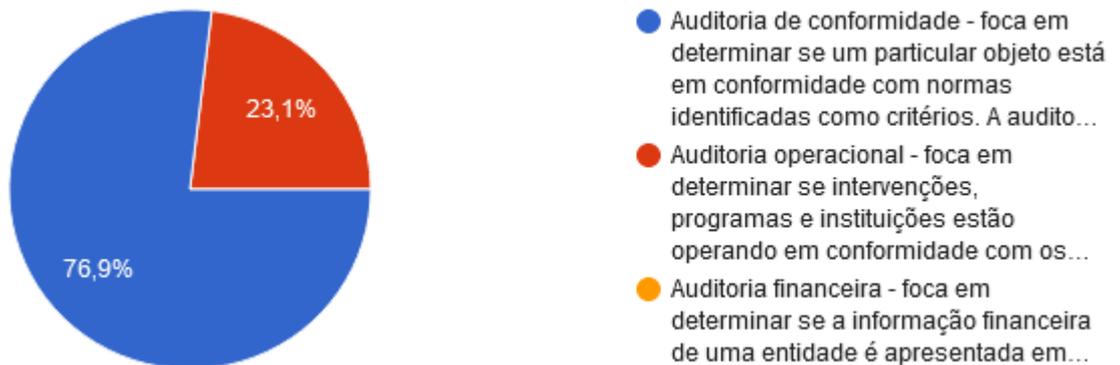


Figura 8: Resultados apresentados com base na questão: seguindo os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI 100, as ações e atividades atualmente desenvolvidas por você na Secont estão mais voltadas para?

A auditoria operacional obteve 23,1% da amostra, que por sua vez, tem o foco em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. Nenhum auditor sinalizou a auditoria financeira como opção, que tem por objetivo determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável.

Também utilizando a técnica de escala de Likert, quando perguntados se seu desempenho no trabalho passa por algum prejuízo pelo fato do último concurso do Órgão ter ocorrido em 2009 (Figura 9), mais da metade dos pesquisados (53,8%) expressaram concordar totalmente com esse entendimento. Seguidos empatados com 15,4%, estão aqueles que concordam e discordam com esse entendimento. Desse último grupo, tem-se justificativas como, “*não adianta aumentar o número de auditores sem uma estratégia bem definida. Eles vão ficar ‘batendo cabeça’*”. O problema é não ter um caminho claro sobre o papel da instituição em relação à auditoria”, e “*a Secont tem pessoal suficiente em quantidade e área*

de formação adequadas. Falta gestão de pessoas (capacitação, comprometimento e produtividade)”, A10 e A14 respectivamente.

Enquanto que os que perceberam prejuízo devido ao tempo sem reposição de pessoal, utilizaram frases do tipo, A4 “a escassez de mão de obra inviabiliza a ampliação das atividades atualmente exercidas” e A24 “não temos equipe em número adequado para atendimento à demanda”.

Percepção em relação ao trabalho realizado x tempo sem concurso

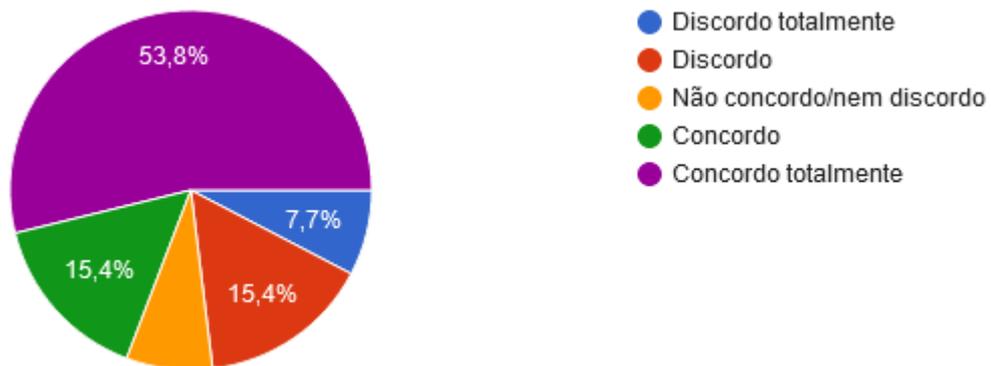


Figura 9: Resultados apresentados com base na questão: considerando que o último concurso para auditor da Secont ocorreu em 2009, em sua opinião, isso tem prejudicado os trabalhos realizados por você?

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Tendo por base as respostas apresentadas pelos pesquisados no questionário aplicado, a presente seção busca realizar análise e discussão sobre as respostas dos auditores da Secont no intuito de capturar as percepções desses, acerca das atividades de controle interno desenvolvidas no Órgão. Dessa forma, discutir se as atividades desempenhadas na instituição por seus auditores estão em consonância com a literatura atual sobre o tema. Assim, verificar se as auditorias têm seguido o que existe de mais moderno na área a nível nacional e internacional, se os achados estão contribuindo para uma melhor *accountability*, se ocorre um padrão de resposta por parte dos auditores.

Dessa forma, considerando que 92,4% da amostra encontra-se na faixa dos 38 a 67 anos, 92,3% estão há pelo menos 11 anos desempenhando suas funções, e que as respostas sinalizaram não ocorrer sistematicamente incentivos para a realização de cursos, atualizações e treinamentos (Figura 1), era de se esperar que os resultados evidenciassem o distanciamento do Órgão com o que há de mais atual e moderno no campo da auditoria pública. Tais evidências ainda podem direcionar de antemão ao tipo de produto realizado, como por exemplo, auditorias para verificação de irregularidades, conformidade e com o foco ao atendimento das legislações, indicando que o CI ainda é empregado para atender às normas estabelecidas em leis, tal como identificado nas pesquisas de Barreto et al. (2012); Oliveira et al. (2018); Vasconcelos et al. (2012).

Considerando os pontos descritos acima, o fato de que 46,2% dos auditores não receberam nenhum treinamento quando assumiram o cargo, podem justificar a porcentagem de 92,3% deles ainda estarem desenvolvendo atividades de identificação de eventos de irregularidades, distanciando-se do novo marco referencial de auditoria pública apresentado pelo INTOSAI em 2019. Essas evidências, em muito, impactam o processo de *accountability* como sistema efetivo de controle dos governantes, distanciando-se dessa forma dos apontamentos trazidos por O'Donnell (1991, 1998), uma vez que o Órgão acaba por praticar ações desatualizadas.

Apesar de 38,5% dos pesquisados indicarem que a Secont raramente os incentiva à realização de capacitações, 61,5% deles informaram que frequentemente buscam realizar cursos, atualizações e treinamentos. Logo, percebe-se o interesse dos auditores pelo desenvolvimento de sua formação inicial, haja vista que a grande maioria possui curso de pós-graduação, sendo 46,2% da amostra como especialistas e 23% mestres. Esses resultados podem explicar o motivo deles entenderem que as atividades desenvolvidas na instituição estão

alinhadas com as normas nacionais (38,5%) e internacionais (46,2%), ou pelo fato de os pesquisados estarem realizando um número maior de auditorias/relatórios do tipo conformidade, e por esse motivo eles entendem estar em sintonia com os preceitos atuais quanto a esse tipo de auditoria. Veremos melhor adiante. Mas antes, vale ressaltar que três a cada dez auditores demonstraram não discordar e nem concordar quando questionados se as atividades de controle interno da Secont estão em sintonia com as normas atuais no âmbito nacional e internacional, vide Figura 6 e 7 respectivamente. Tal fato, vem ao encontro da pesquisa de Montenegro et al. (2018), que destacaram que os SCI's ainda estão em um estágio inicial de aderência às práticas internacionais de CI.

Assim, para a discussão acerca da percepção dos auditores quanto à produção de relatórios, o resultado encontrado vai em direção às atividades da auditoria de conformidade, tendo em vista que 92,3% dos pesquisados estão apenas realizando o recomendado em normas e leis vigentes. Esse dado corrobora as pesquisas de Barreto et al. (2012); Fernandes & Teixeira (2020); Oliveira et al. (2018); Vasconcelos et al. (2012), pois para esses autores, as controladorias públicas foram motivadas meramente pela obrigatoriedade legislativa, e que por esse motivo, provoca-se nesses órgãos ações mais direcionadas para o cumprimento das prerrogativas em lei do que para o processo gerencial. Esse fato pode ser justificado pelo isomorfismo mimético ocorrido no nível subnacional, assim como evidenciado por Cruz et al. (2014), ao discorrerem que a implementação das controladorias de maneira vertical tem gerado alguns problemas operacionais.

Dessa forma, quando questionados qual o papel primordial da Secont (Figura 4), nenhum auditor selecionou a certificação da correição das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais, ao passo que 69,2% deles, indicaram que contribuir com a melhoria da gestão pública é primordial na instituição. Esse dado alinha-se a missão institucional do Órgão, qual seja: “*promover o aperfeiçoamento da gestão pública [...]*” (www.secont.es.gov.br/missao-visao-valores). Por fim, o combate à corrupção representou 30,8% das respostas. Todos esses resultados são contrários aos preceitos abordados na pesquisa de Azevedo & Lino (2018), onde os autores afirmam que auditoria de conformidade, operacional e financeira devem se complementar no desempenho das atividades de CI, pois dessa forma, além de mais efetiva, maiores serão os reflexos da *accountability*. Cooperando com esse entendimento, nota-se na Figura 5 que todos os pesquisados discordam em algum grau (69,2% discordam totalmente e 30,8% discordam) que assumir mais de um papel funcional (combate a corrupção, melhoria da gestão pública e/ou certificação das demonstrações contábeis), prejudicaria o exercício da função de auditor.

Auditoria do tipo financeira não foi assinalada por nenhum dos pesquisados, conforme verifica-se na Figura 4 e 8, sinalizando que o Órgão ainda não realiza de forma concomitante os três tipos de auditoria preconizados nos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100, 2013), demonstrando dessa forma ainda não ter aderido ao novo marco referencial de auditoria no setor público.

Diante dos resultados é possível perceber um certo nível de contradição, tendo em vista que os entrevistados expressaram que realizam auditorias do tipo conformidade (76,9%) e operacional (23,1%) (Figura 1); contribuem com a melhoria da gestão pública (69,2%) e combatem a corrupção (30,8%) (Figura 4); estão voltados ao atendimento a normas e leis vigentes (92,3%) (Figura 3); produzem relatos de ocorrência de irregularidades (92,3%) (Figura 2); e, discordam em algum grau (100%) que assumir mais de uma função (combate corrupção, melhoria da gestão pública, e certificação das demonstrações contábeis) não prejudica o exercício da função (Figura 5). Mesmo com a percepção de estarem alinhados nas ações atuais de controle interno ao nível nacional (38,5%) e internacional (46,2%) (Figuras 6 e 7, respectivamente). Contudo, verifica-se que os pesquisados não realizam auditoria financeira (0%) (Figura 8); não praticam a certificação da correção das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais (0%) (Figura 4); embora as Leis que dispõem sobre a SECONT e seus auditores prevejam a comprovação da legalidade, legitimidade e economicidade, além da avaliação dos resultados, quanto à eficácia, eficiência e efetividade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e das entidades do Poder Executivo Estadual, quando da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Logo, tal cenário sinaliza que a instituição pode avançar no desenvolvimento de ações acerca dos três tipos de auditoria, investindo especialmente quanto a auditoria financeira, atendendo dessa forma o preconizado pela Lei vigente do órgão e pelo novo marco referencial de auditoria do setor público.

Não obstante, o lapso temporal de mais de 10 anos sem concurso na Secont pode ter justificativa na ocorrência do isomorfismo mimético nas controladorias subnacionais por atendimento à lei (Barreto et al., 2012; Cruz et al., 2014; Loureiro et al., 2012), visto que, mais da metade dos servidores que desempenham a função de auditor concordam em algum grau e 53,8% concorda totalmente, que a falta de concurso na instituição tem prejudicado o trabalho por eles desenvolvido. Aliado a isso, Cruz et al. (2014), apontaram que muitas das controladorias têm tido problemas devido a sua forma de implementação, não conseguindo nem cumprir os requisitos mínimos da atividade a ser exercida, comprometendo o desempenho dos trabalhos. Na Secont não é diferente, tendo em vista que no estado do Espírito Santo o SCI

adotado apresenta-se análogo ao Federal (Souza & Louzada (2018), e se considerarmos algumas das afirmações capturadas no questionário aplicado aos auditores: A8 “*há déficit de pessoal*”, A11 “*com a ampliação das atribuições existe a necessidade de um maior número de profissionais*”, e A13 “*há um imenso déficit de Auditores hoje, além do número total não mais atender às necessidades do órgão*”.

6 CONCLUSÃO

Esta pesquisa buscou compreender as percepções dos auditores da Secont, Órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, identificando as suas compreensões acerca do controle interno na Administração Pública. Assim, analisou se essas percepções estão em sintonia com a literatura acerca das atividades mais atuais de controle interno do setor público no nível nacional e internacional, e se existe um padrão de entendimento acerca do CI por parte dos auditores do Órgão.

A missão institucional da Secont está bem difundida dentro do Órgão, pois os auditores pesquisados expõem que a melhoria da gestão é considerada primordial dentro do desempenho de suas funções. Aliado a isso, eles detêm experiência no desempenho das atividades, considerando o tempo de atuação no cargo de auditor.

Verifica-se que existe interesse por parte dos pesquisados na formação continuada no nível superior (graduação e pós-graduação) a fim de apropriação de conhecimentos, que agregam à sua atuação profissional. Não obstante, o Órgão não os incentiva na mesma proporção.

Constata-se a partir das compreensões expostas pelos pesquisados um certo distanciamento entre o efetivo exercício da auditoria com aquilo que é preconizado pelas ISSAI's, mesmo quando as percepções dos auditores mostram que eles estão alinhados às normas nacionais e internacionais de auditoria, suscitando certa contradição, quando nos voltamos os preceitos abarcados na legislação que rege as atividades da SECONT e de seus auditores. Tal fato alinha-se com os estudos de Vasconcelos et al. (2012) e Oliveira et al. (2018), pois os auditores tendem a realizar auditorias de conformidade, com o foco em atender normas e leis, assim como a CGU outrora já praticou. No entanto, os normativos atuais disseminam que os órgãos de controle interno devem ter em seus procedimentos, processos que contemplam conjuntamente as auditorias de conformidade, operacional e financeira (Azevedo & Lino, 2018; ISSAI 100, 2013). Corroborando com os autores, os auditores demonstraram entender que assumir mais de um papel na realização das auditorias, não prejudica o exercício da função, reafirmando o descrito pelos autores acima.

Dessa forma, a democracia e os controles democráticos (*accountability* democrática) sobre a administração pública se tornam incompletos e pouco efetivos, pois as ações ainda se baseiam no procedimental, visto que na maior parte do tempo são aplicados métodos da auditoria de conformidade na Secont, focando apenas no atendimento a legislação. Dito isso, a Secont deve planejar como implementar os avanços alcançados pela CGU mas principalmente

quanto à aderência aos normativos contemporâneos de auditoria do setor público, à nível nacional e internacional. Da mesma maneira, capacitar seus auditores quanto à importância e necessidade de se realizar, de forma concomitante, as auditorias de conformidade, operacional e financeira, passando a aplicá-las na instituição.

Verifica-se também, em certos momentos, padrões de respostas nas réplicas dos auditores resumidas nas figuras demonstradas na apresentação dos resultados, como por exemplo, quando algumas porcentagens ultrapassaram os 90 pontos, ou então aglutinando as opções “discordo totalmente” com “discordo” e “concordo totalmente” com “concordo”, os percentuais alcançaram valores consideravelmente altos, como 70% e às vezes 100%, vide Figura 5.

Percebe-se na Secont ações mais voltadas para auditorias de conformidade, assim como fora praticado na CGU nos seus anos iniciais, tal fato pode estar atrelado ao isomorfismo mimético ocorrido a nível subnacional a partir da criação da CGU em 2003 e a tese de que as controladorias ainda estão atendendo preceitos legislativos, como já fora dito. Todavia, se considerarmos o tempo que leva para as melhorias alcançadas pela CGU também começarem a ser implementadas nos entes estaduais e municipais, podemos esperar que essa realidade subnacional sofrerá alterações nos próximos anos, dado o comportamento ainda mimético.

O presente estudo contribui com a produção acadêmica e epistemológico acerca do CI no âmbito do setor público, e principalmente para as atividades desenvolvidas na Secont, colaborando com a identificação das percepções acerca das ações desempenhadas pelos auditores do Órgão. Serve inclusive de *insights* para as autoridades superiores da Instituição e do Governo, quanto às melhorias alcançadas, mas também da necessidade de aderência aos avanços do SCI nacional e internacional.

Este trabalho desenvolveu uma pesquisa junto aos auditores da Secont, contudo, não existem muitas produções científicas que analisem o Órgão e tampouco que contribuam com o estudo de controle interno no estado do Espírito Santo, onde a Instituição encontra-se inserida, o que pode se considerar uma limitação. Logo, como sugestão para futuras pesquisas, a realização de estudos que venham robustecer o CI no estado do Espírito Santo e consequentemente o trabalho desenvolvido pela Secont, seria de grande valia para o SCI a nível estadual. Outra possibilidade para pesquisas futuras é a avaliação das controladorias em outros estados, ou mesmo sobre as controladorias existentes nos municípios capixabas, realizando um comparativo de percepções entre entes subnacionais, assim avaliando como os órgãos de CI têm realizado suas atividades, podendo identificar se existe um padrão ou não no desempenho dos trabalhos dessas instituições.

Como citado, uma limitação da presente pesquisa é a falta de material científico acerca do CI no Espírito Santo e ainda maior, sobre a Secont. O que pode ser interpretado por muitos, como uma lacuna a ser preenchida, gerando oportunidade de pesquisas sobre o tema, avigorando a área em questão.

APÊNDICE A

QUESTIONÁRIO

Você está sendo convidado (a) a participar, como voluntário (a), de uma pesquisa que trata do tema: controle interno na administração pública do estado do Espírito Santo no âmbito do Poder Executivo, de responsabilidade do aluno do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* (mestrado) em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo, Anderson de Freitas Zucolotto, sob a orientação do Professor Dr. Robson Zucolotto. Esta pesquisa tem por objetivo analisar a percepção dos auditores da Secont quanto às atividades de controle interno no âmbito do Poder Executivo do estado do Espírito Santo.

Para tanto, será necessário realizar os seguintes procedimentos, caso concorde em participar da pesquisa:

Responder a um questionário contendo 2 (duas) partes: (i) perfil do respondente; (ii) percepção dos auditores. Durante a aplicação do questionário, caso se sinta desconfortável ou constrangido com alguma questão, a qualquer momento, você poderá desistir de participar. Seu anonimato está garantido, de forma que não há riscos de que dados individuais sejam identificados como seus. A análise dos resultados será feita e divulgada de forma agregada. Além disso, caso julgue necessário você pode entrar em contato com o pesquisador responsável por meio do e-mail: zucotto@gmail.com.

Você deseja ler o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) de participação nesta pesquisa?

(Sim) (Não)

TCLE

(De acordo com as Normas da Resolução nº 466/12, do Conselho Nacional de Saúde de 10 de outubro de 1996).

Eu, Anderson de Freitas Zucolotto, aluno do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* (mestrado) em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo, sob a orientação do Professor Dr. Robson Zucolotto, convido você, auditor (a) da Secretaria de Controle e Transparência (SECONT), a participar da presente pesquisa.

a) O objetivo desta pesquisa é avaliar a percepção dos auditores da SECONT quanto ao controle interno no estado do Espírito Santo no âmbito do Poder Executivo.

- b) Caso você participe da pesquisa será necessário responder um instrumento de pesquisa na forma de questionário *online*. O instrumento é dividido em dois blocos: identificação de perfil e perguntas sobre as percepções dos auditores.
- c) Para tanto, você deverá acessar o link enviado por e-mail que irá direcioná-lo à plataforma *online* para a participação na pesquisa, o que levará aproximadamente 10 (dez) minutos.
- d) É possível que você experimente algum desconforto ou constrangimento, em função de alguma questão que possa causar tal inconveniente. Contudo, se isso acontecer você estará livre para não responder à questão ou desistir da pesquisa em qualquer etapa dela.
- e) O pesquisador responsável por este estudo, poderá ser contactado através do e-mail: zucotto@gmail.com para esclarecer eventuais dúvidas que possam existir e fornecer-lhe as informações que queira, antes, durante ou depois de encerrado o estudo.
- f) A sua participação neste estudo é voluntária e se você não quiser mais fazer parte da pesquisa poderá desistir a qualquer momento.
- g) As informações relacionadas ao estudo poderão ser publicadas em artigos científicos e em trabalhos acadêmicos. No entanto, se qualquer informação for divulgada em relatório ou publicação, isto será feito sob forma codificada, para que a sua identidade seja preservada e mantida sua confidencialidade.
- h) As despesas necessárias para a realização da pesquisa não são de sua responsabilidade e você não receberá qualquer valor em dinheiro pela sua participação.
- i) Quando os resultados forem publicados, não aparecerá seu nome, e sim um código para cada um dos respondentes.

Eu, li esse Termo de Consentimento e compreendi a natureza e objetivo do estudo do qual concordei em participar. A explicação que recebi menciona os riscos e benefícios da minha participação na pesquisa. Eu entendi que sou livre para interromper minha participação a qualquer momento sem justificar minha decisão e sem qualquer prejuízo para mim.

Eu concordo voluntariamente em participar deste estudo.

Vitória/ES, janeiro de 2022.

Parte 1 – Perfil

Faixa etária

(18-27) (28-37) (38-47) (48-57) (58-67) (>=68)

Gênero

(Feminino) (Masculino) (Agênero ou Não-Binário) (Prefiro não responder)

Graduação/formação

(Administração) (Ciências Contábeis) (Direito) (Economia) (Engenharia) (Tecnologia da Informação) (Outra)

Possui outra/segunda graduação? Se sim, qual (is)?

Maior titulação

(Graduação) (Especialização) (Mestrado) (Doutorado) (Outro)

É servidor efetivo?

(Sim) (Não)

Desempenha cargos de confiança, função gratificada, cargo em comissão, e/ou outros?

(Sim) (Não)

Se a resposta para a pergunta anterior tiver sido "sim", qual o cargo/função está desempenhando?

Quanto tempo trabalha na Secont? (em anos)

(1-5) (6-10) (11-15) (16-20) (21-25) (26-30) (>=31)

Quanto tempo é auditor na Secont? (em anos)

(1-5) (6-10) (11-15) (16-20) (21-25) (26-30) (>=31)

Parte 2 – Percepção quanto às atividades de controle interno desenvolvidas

Quando você assumiu o cargo de auditor houve treinamento acerca dos trabalhos que viriam a ser desenvolvidos?

Sim Não Não me recordo

Com que frequência você busca realizar cursos, atualizações, treinamentos?

- Nunca
 Raramente
 Ocasionalmente
 Frequentemente
 Muito frequentemente

A Secont te incentiva ou apoia quanto a realização de cursos, atualizações, treinamentos?

- Nunca
 Raramente
 Ocasionalmente
 Frequentemente
 Muito frequentemente

Em relação à produção de relatórios, você entende que as ações da Secont quanto ao controle interno mais se aproximam: (podendo escolher mais de uma alternativa)

- De relatos de ocorrência de irregularidades
 De fatos relacionados a problemas gerenciais (riscos que impactam a gestão pública)
 Da certificação da fidedignidade das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais.

Justifique sua resposta

Em sua percepção, atualmente as atividades desenvolvidas pela Secont estão mais voltadas: (podendo escolher mais de uma alternativa)

- Ao atendimento das normas e leis vigentes.
 À promoção e ao aperfeiçoamento da gestão pública

À avaliação das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais.

Justifique sua resposta

Para você, qual o papel primordial do auditor da Secont?

- Combater a corrupção.
- Contribuir para a melhoria da gestão pública.
- Certificar da correição das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais.
- Outros

Justifique sua resposta

Na sua opinião, assumir mais de um papel (combate a corrupção, melhoria da gestão pública e/ou certificação das demonstrações contábeis), prejudica o exercício da função de auditor?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo/nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Justifique sua resposta

As ações de controle interno da Secont estão alinhadas com as normas nacionais de auditoria mais atuais?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo/nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Justifique sua resposta

As ações de controle interno da Secont estão alinhadas com as normas internacionais de auditoria mais atuais?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo/nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

Justifique sua resposta

Seguindo os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI 100, as ações e atividades atualmente desenvolvidas por você na Secont estão mais voltadas para:

- Auditoria de conformidade - foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.
- Auditoria operacional - foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.
- Auditoria financeira - foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

Justifique sua resposta

Considerando que o último concurso para auditor da Secont ocorreu em 2009, em sua opinião, isso tem prejudicado os trabalhos realizados por você?

- Discordo totalmente
- Discordo

Não concordo/nem discordo

Concordo

Concordo totalmente

Justifique sua resposta

REFERÊNCIAS

- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. (2018). Burocracia e Ordem Democrática: Desafios Contemporâneos e Experiência Brasileira. Em *Burocracia e políticas públicas no Brasil: Interseções analíticas*. Ipea: Enap.
- Abrucio, F. L., & Loureiro, M. R. G. (2004). *Finanças públicas, democracia e instrumentos de accountability*. <http://hdl.handle.net/10438/3104>
- Arantes, R. B., Loureiro, M. R., Couto, C., & Teixeira, M. A. C. (2010). Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: Legislativo, tribunais de contas, Judiciário e Ministério Público. Em *Burocracia e política no Brasil: Desafios para a ordem democrática no século XXI* (p. 109–147). FGV.
- Araújo, D., Libonati, J., Miranda, L., & Ramos, F. (2016). Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II. *Revista Universo Contábil*, 39–58. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016213>
- Araújo, F. da S. (2007). *Controle interno no poder executivo federal: Um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria Geral da União (CGU)*. Universidade de Brasília.
- Assis, L. de, Silva, C. L. da, & Catapan, A. (2016). As funções da controladoria e sua aplicabilidade na administração pública: Uma análise da gestão dos órgãos de controle. *Revista Capital Científico - Eletrônica*, 14(3). <https://doi.org/10.5935/2177-4153.20160019>
- Azevedo, R. R. de, & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as Normas de Auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i2.13665
- Balbe, R. da S. (2010). *O resultado da atuação Controle Interno no contexto da Administração Pública Federal brasileira*. Instituto Universitário de Lisboa.
- Bandiera, O., Prat, A., & Valletti, T. (2009). Active and Passive Waste in Government Spending: Evidence from a Policy Experiment. *American Economic Review*, 99(4), 1278–1308. <https://doi.org/10.1257/aer.99.4.1278>
- Barreto, J. M. P., Barreto, E. F., & Barreto, M. da G. P. (2012). Análise Preliminar da Controladoria da Cidade de Salvador. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 2(1), 18.
- Bazana, F. A., Bazana, M. E. da S., & Petri, C. A. (2019). O sistema de correição do Poder Executivo Federal: O caso da implantação da Corregedoriano Instituto Federal Catarinense. *XIX Colóquio Internacional de Gestão Universitária*.
- Bobbio, N. (2000). *O Futuro da Democracia*. Paz e Terra.
- Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando Poderemos Traduzi-la para o Português? *Revista de Administração Pública*.
- Cannavina, V., & Parisi, C. (2015). Gestão Pública em Entidades Brasileiras: Adequação dos Procedimentos de Controles Internos às Normas COSO/INTOSAI. *Revista Universo Contábil*, 06–26. <https://doi.org/10.4270/ruc.2015319>
- Coimbra, F. M. (2006). Estado Democrático de Direito e Controle da Atividade Estatal: Breves Notas Sobre a Controladoria-Geral da União. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, 24.

- Constituição da República Federativa do Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*.
- Cruz, M. do C., Spinelli, M., Silva, T., & Teixeira, M. A. (2014). Controle interno em municípios brasileiros: Uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. *Revista de Gestión Pública*, 3, 297. <https://doi.org/10.22370/rgp.2014.3.2.2244>
- Dias, M. R. (2004). Da Capilaridade do Sistema Representativo: Em busca da legitimidade nas democracias contemporâneas. *Civitas - Revista de Ciências Sociais*, 4(2), 235–256. <https://doi.org/10.15448/1984-7289.2004.2.13>
- Fernandes, G. A. A., & Teixeira, M. A. C. (2020). Accountability ou Prestação de Contas, CGU ou Tribunais de Contas: O exame de diferentes visões sobre a atuação dos órgãos de controle nos municípios brasileiros. *Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 17, 456–482.
- Filho, M. A. F., & Zanon, P. B. (2020). *Design institucional da CGU: Impactos para a Política de Prevenção e Combate à Corrupção*.
- Garcia, L. M. (2011). *Análise do controle interno no poder executivo federal brasileiro sob a perspectiva de Pierre Bourdieu: A história social como possibilidade de compreensão da produção e reprodução de práticas dos agentes*. Universidade Federal de Minas Gerais.
- Gattringer, J. L., & Marinho, S. V. (2020). O uso do modelo COSO na administração pública: Um estudo nos municípios catarinenses. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 39(1), 75–95. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v39i1.44412>
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5º ed). Atlas.
- Gonçalves, G. G. (2019). *Flexibilizações Políticas e Rupturas do Processo Democrático: Uma Análise dos Pareceres do TCE-ES entre os Anos de 2010 e 2017*. UFES.
- INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.
- ISSAI 100 - INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). *ISSAI 100*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing.pdf>
- ISSAI 200 - INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). *ISSAI 200*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-200-Financial-Audit-Principles.pdf>
- ISSAI 300 - INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). *ISSAI 300*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>
- ISSAI 400 - INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2013). *ISSAI 400*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400-Compliance-Audit-Principles-1.pdf>
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. de A. (2017). *Fundamentos de metodologia científica* (8º ed). Atlas.
- Lei n. 3.932, de 15 de maio de 1987. (1987). *Propõe alterações na Estrutura Organizacional básica do Poder Executivo*.

- Lei n. 4.677, de 16 de novembro de 1992. (1992). *Dispõe sobre a carreira do pessoal técnico da auditoria geral do Estado e disciplina outras providências complementares.*
- Lei n. 9.938, de 23 de novembro de 2012. (2012). *Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Espírito Santo e dá outras providências.*
- Lei n. 295, de 15 de julho de 2004. (2004). *Reorganiza a estrutura organizacional básica da Auditoria Geral do Estado—AGE.*
- Lei n. 856, de 17 de maio de 2017. (2017). *Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência—SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e artigos 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, e dá outras providências.*
- Loureiro, M. R., Abrucio, F. L., Olivieri, C., & Teixeira, M. A. C. (2012). Do Controle Interno ao Controle Social: A Múltipla Atuação da CGU na Democracia Brasileira. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, 17(60). <https://doi.org/10.12660/cgpc.v17n60.3980>
- Marx, C. A. (2015). *A CGU e a dualidade do papel do Controle Interno no Brasil*. Fundação Getúlio Vargas.
- Mill, J. S. (1980). *Considerações sobre o governo representativo*. UNB.
- Moeller, R. R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*. John Wiley & Sons, Inc. <https://doi.org/10.1002/9781118269145>
- Montenegro, T. M., Oliveira, L. C. A. M. de, & Lopes, M. D. S. (2018). A adequabilidade do controle interno no Comando da Aeronáutica: Uma percepção endógena. *Innovar*, 28(68), 51–66. <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n68.70471>
- Mosé, V. (2018). *Nietzsche hoje: Sobre os desafios da vida contemporânea* (1^o ed). Vozes Nobilis.
- O'Donnell, G. A. (1991). Democracia delegativa? *Novos Estudos Cebrap*.
- O'Donnell, G. A. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, 44, 27–54. <https://doi.org/10.1590/S0102-64451998000200003>
- Oliveira, S. L. B. de, Marques, M. A. do N. C., & Penha, R. S. da. (2018). Controle Interno na Percepção dos Gestores: Estudo nas Fundações de Apoio às Instituições Federais de Ensino Superior do Brasil. *Revista Científica Hermes*, 21, 380–399.
- Olivieri, C. (2010). *A lógica política do controle interno: O monitoramento das políticas públicas no presidencialismo brasileiro*. Annablume.
- Peleias, I. R., Caetano, G., Parisi, C., & Pereira, A. C. (2013). Produção Científica sobre Controle Interno e Gestão de Riscos no ENANPAD e Congresso USP: Análise Bibliométrica no Período 2001-2011. *Revista Universo Contábil*, 29–49. <https://doi.org/10.4270/ruc.2013429>
- Pinho, J. A. G. de, & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000600006>
- Rico, B. (2013). O papel da GCU no combate à corrupção: Dez anos de atividade. *Ponto e Vírgula*, 12.

- Silva, A. H. C. e, Abreu, C. L. de, & Couto, D. C. de F. (2017). *Evolução do Controle Interno no Setor Público: Um Estudo dos Novos Normativos Emitidos entre 2003-2016*. 19.
- Sousa, R. G. de, Souto, S. D. A. S., & Nicolau, A. M. (2017). Em um mundo de incertezas: Um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(31), 155. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n31p155>
- Souza, F. P. de, & Louzada, F. da R. (2018). O modelo de três linhas de defesa para uma gestão eficaz de riscos no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. *Revista da CGU*, 9(15). <https://doi.org/10.36428/revistadacgu.v9i15.101>
- Souza Junior, M., & Silva, M. Z. (2016). Gestão Pública Estadual: Percepção dos Gestores Sobre a Qualidade dos Controles Internos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(46), 47–60. <https://doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n46p47-60>
- Suzart, J. A. da S., Marcelino, C. V., & Rocha, J. S. da. (2011). As instituições brasileiras de controladoria pública – teoria versus prática. *International Business Research*, 14. <https://doi.org/10.5539/ibr.v5n9p184>
- Tavares, A. L. S. (2017). *Democracia e Orçamento Participativo: Um Estudo de Caso do Município de Vila Velha*. UFES.
- Triviños, A. N. S. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação*. Atlas.
- Urbinati, N. (2006). O que torna a representação democrática? *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, 67, 191–228. <https://doi.org/10.1590/S0102-64452006000200007>
- Vasconcelos, M. T. de C., Souza Sampaio, F. J. C. de, Silva Neto, A. F. da, & Duque, C. (2012). Funcionalidade do controle interno nos municípios: Um estudo nas prefeituras de uma região metropolitana do nordeste brasileiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 201–221. <https://doi.org/10.14392/ASAA/2012050203>
- Vergara, S. C. (2009). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração* (11^o ed). Atlas.
- Weber, M. (1993). *Parlamento e Governo na Alemanha Reordenada—Crítica Política da Burocracia e da Natureza dos Partidos* (1^o ed). Vozes Nobilis.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. C. (2020). Representação no Século XXI. Em *Uma nova democracia para o século XXI?*