

## As atividades de controle interno no Estado do Espírito Santo: similaridades, estagnação e avanços em relação ao normativo contábil

DOI: 10.4025/efoque.v45i1.70315

**Anderson de Freitas Zuccolotto**   
 Mestre em Ciências Contábeis pela  
 Universidade Federal do Espírito Santo  
 E-mail: zucotto@gmail.com

**Frederico Pinto de Souza**   
 Doutor em Ciências Contábeis pela  
 Universidade Federal do Espírito Santo  
 E-mail: frsouza@ymail.com

**Robson Zuccolotto**   
 Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de  
 Economia, Administração e Contabilidade da  
 Universidade de São Paulo  
 Universidade Federal do Espírito Santo  
 Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
 E-mail: robsonzuccolotto@gmail.com

**Douglas Roriz Caliman**   
 Doutor em Ciências Contábeis pela  
 Universidade Federal do Espírito Santo  
 Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis  
 E-mail: douglasufes@yahoo.com.br

Recebido em: 12.11.2023

Aceito em: 20.03.2024

2<sup>a</sup> versão aceita em: 29.03.2024

### RESUMO

**Objetivo:** Analisar as percepções dos auditores da Secretaria de Controle e Transparência (SECONT) sobre as atividades do controle interno (CI) desenvolvidas no âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo.

**Método:** Para o trabalho, foi realizada uma pesquisa descritiva do tipo levantamento. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário aplicado aos auditores.

**Originalidade/Relevância:** Analisar as percepções dos auditores da SECONT ajuda a entender como o isomorfismo institucional tem afetado a forma deles enxergarem as atividades que desenvolvem.

**Resultados:** Os resultados indicam que a melhoria da gestão é considerada primordial dentro do desempenho de suas funções. Existe ainda interesse por parte dos auditores na formação continuada a fim de se apropriarem de novos conhecimentos, mas esse desejo não é incentivado na mesma proporção pela SECONT. Percebe-se também que o efetivo exercício da auditoria não se encontra bem alinhado às normas nacionais e internacionais contemporâneas, principalmente em relação às auditorias contábeis e financeiras. Os auditores da instituição realizam auditorias de conformidade, com o foco em avaliar o atendimento das normas e leis pelo auditado, o que pode ser justificado pelo isomorfismo ocorrido nos entes subnacionais a partir da criação da Controladoria-Geral da União em 2003.

**Contribuições teóricas/metodológicas/práticas:** O presente estudo contribui para a compreensão do CI no contexto do setor público do Estado do Espírito Santo, cujo desenvolvimento tem sido influenciado pelo isomorfismo institucional, concentrando-se especificamente nas atividades realizadas por auditores desse órgão. O estudo pode ajudar na compreensão das percepções de auditores em instituições similares.

**Palavras-chaves:** Controle Interno; Democracia; Administração Pública

***Internal control activities in the State of Espírito Santo: similarities, stagnation and advances in relation to accounting regulations***

### ABSTRACT

**Objective:** Analyze the perceptions of the auditors of the Secretariat for Control and Transparency (SECONT) about the internal control (IC) activities developed within the scope of the Executive Branch of the State of Espírito Santo.

**Method:** A descriptive research was carried out based on a survey. Data was collected using a questionnaire applied to the auditors.

**Originality/Relevance:** Analyzing the perceptions of SECONT auditors helps to understand how institutional isomorphism has affected the way they view the activities they are carrying out.

**Results:** The results indicate that the improving of management is considered essential for the performance

of their duties. Auditors are also interested in continuing training in order to acquire new knowledge, but this desire is not encouraged by SECONT. It can also be seen that the actual exercise of auditing is not well aligned with contemporary national and international standards, especially in relation to accounting and financial audits. The institution's auditors carry out compliance audits, focused on assessing the auditee's compliance with standards and laws, which can be justified by the isomorphism that has occurred in sub-national entities since the creation of the Controladoria Geral da União in 2003.

**Theoretical/methodological/practical contributions:** This study contributes to understand the IC in the context of the public sector in the state of Espírito Santo, that has been influenced by institutional isomorphism, focusing specifically on the activities carried out by auditors. The study can provide an understanding of the perceptions of other auditors in similar institutions.

**Keywords:** Internal Control; Democracy; Public Administration

## 1 INTRODUÇÃO

A noção de ciclo completo de representação política significa que o momento eleitoral é apenas o começo do processo democrático, o qual deve ter continuidade durante o mandato. Desta forma, para assegurar que os representantes, uma vez a frente de seus cargos, pautem sua conduta pelo melhor interesse de seus representados (o povo soberano), é necessário haver instrumentos efetivos e continuados de controle (Arantes et al., 2010; Urbinati, 2006). Neste sentido, o controle da administração pública é dimensão crucial da ordem democrática, envolvendo diferentes níveis e arranjos institucionais de representação política e de delegação de funções e poderes sendo, ainda, uma das exigências normativas associadas ao funcionamento da democracia representativa e de sua burocracia pública (Arantes et al., 2010). As formas pelas quais esse controle será exercido remete à noção de *accountability*, que em um ciclo amplo de representação se daria de três formas: no processo eleitoral, pelo controle institucional durante os mandatos e pelas regras estatais intertemporais (Abrucio & Loureiro, 2018).

O objeto de estudo deste trabalho está relacionado aos controles exercidos durante o mandato e, mais especificamente, às controladorias gerais em âmbito subnacional. Inicialmente pensadas como uma forma de controle democrático sobre a burocracia pública, esse modelo passou a ser institucionalizado pelos entes subnacionais, que passaram a instituir controladorias inspiradas no Sistema de Controle Interno Federal (SCI) (Loureiro et al., 2012; Marx, 2015). Esse isomorfismo institucional, que reflete o fato das organizações estarem sujeitas a forças que as pressionam por uma adaptação ao mundo externo em direção à uma unidade (DiMaggio & Powell, 2005), resultou em estruturas de controle muito similares ao da Controladoria Geral da União (CGU), cujas principais atribuições eram promover a centralização do controle interno (CI); desenvolver trabalhos em prol da ordem democrática no país; monitorar as políticas públicas, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria; promover a transparência; e aumentar a participação da sociedade civil (Loureiro et al., 2012).

Apesar do otimismo inicial e da expectativa de melhora de desempenho gerencial, 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 mais relacionada à obrigatoriedade prevista na legislação e a vontade política de governantes do que a aperfeiçoamento de ações gerenciais. Barreto et al. (2012), por exemplo, entendem que devido ao fato de 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 quando comparadas com as recomendadas por organismos internacionais e até mesmo com as da CGU. Se essa afirmação é verdadeira, é correto pensar que as auditorias, sobretudo no âmbito subnacional ainda priorizam as ações estabelecidas em sua constituição e que poucos avanços estariam ocorrendo em termos de inovação e alinhamento internacional e ao que vem sendo desempenhado pela CGU.

No campo da contabilidade e da auditoria governamental, esse descolamento pode ser ainda mais evidente, sobretudo no que diz respeito às auditorias financeiras. Apesar de as auditorias de conformidade já serem rotineiras nos entes públicos, as auditorias financeiras surgem no contexto da adoção de normas internacionais de contabilidade pública elaboradas com base no regime de competência contábil. Além disso, novas práticas recomendadas por organismos internacionais podem estar sendo negligenciadas

pelos auditores subnacionais, que continuam ancorados na norma constitucional vigente em seu estado e cercados na possibilidade de avanço das atividades de controle interno. Soma-se a isso, o próprio descompasso dos órgãos de controle interno subnacional às novas medidas em vigor.

Para investigar esse deslocamento, será realizado um diagnóstico sobre a percepção dos auditores de CI da Secretaria de Estado de Controle e Transparência (SECONT) do Estado do Espírito Santo. Este estado foi escolhido porque a implementação de seu órgão de controle interno seguiu o mesmo processo mimético da maior parte das controladorias subnacionais, uma vez que a Carta Magna estadual apenas reproduziu a Constituição de 1988 quanto ao SCI (Souza & Louzada, 2018). A atual estrutura da SECONT, órgão central do CI do Poder Executivo do Espírito Santo, é semelhante à da CGU, à época de sua criação, incorporando atividade de auditoria, ouvidoria, correição, promoção da transparência e outras, o que corrobora os resultados da pesquisa de Barreto et al. (2012).

A relevância do órgão de controle subnacional e a importância do tema conflitam com sua sub-representação nas pesquisas acadêmicas, como evidenciado pela escassa presença na base de dados Periódicos Capes. Ao inserir as palavras-chave "controle interno" e "Espírito Santo", para título e assunto, apenas 32 artigos foram encontrados, dos quais somente dois tangenciavam a área das ciências sociais aplicadas. Mais especificamente, apenas um artigo datado de 2018 abordou o tema do CI na SECONT. Essa lacuna na pesquisa reflete uma falta de atenção para uma questão crucial no âmbito do setor público daquele estado, onde o CI desempenha um papel vital na promoção da transparência, eficiência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos. Portanto, a investigação mais aprofundada neste campo é crucial para melhorar a compreensão e a prática do CI no Estado do Espírito Santo, podendo as conclusões obtidas serem utilizadas como referência em estudos mais amplos que envolvam outros estados.

Dessa forma, analisar diretamente como os auditores da SECONT percebem o seu papel dentro da instituição de CI se torna relevante para identificar se os trabalhos por eles realizados estão mais voltados para atendimento à legislação, tendo em vista o isomorfismo ocorrido nos entes em nível subnacional a partir da criação da CGU e, em como a instituição tem se comportado em relação às mudanças que estão ocorrendo no contexto nacional e internacional. Assim este trabalho 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?

Dante da 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, buscando: (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.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 A Accountability Democrática e o Controle Interno**

O'Donnell (1998), destaca que a *accountability* é o mecanismo efetivo do sistema de controle dos representantes em um governo democrático, estando relacionado à obrigatoriedade de prestação de contas por parte dos governantes. 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 à 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 identificadas omissões ou práticas ilegais executadas por seus representantes, ou mesmo outros órgãos, como forma de contrapeso entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

O controle interno é um importante instrumento de *accountability* horizontal, sobretudo em relação à burocracia pública. 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) devem ser instituídos 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).

Apesar de o controle interno adquirir foro constitucional em 1967, foi somente a partir de 1985, com a redemocratização no Brasil, que muitos avanços ocorreram no país, inclusive em termos da *accountability*. Mas, apesar de representar avanços, o controle interno também esbarrou em alguns problemas. O primeiro deles refere-se à ampla gama de atividades a ele atribuídas. Em seus artigos 70 e 74, a CF/1988 estabelece 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 (Araújo et al., 2016; Silva et al., 2017). As livres interpretações dos artigos constitucionais podem levar à uma série ampla de atividades quanto ao sistema de controle interno, gerando uma multiplicidade de funções.

Outra questão importante, apontada por Loureiro et al. (2012) é que, apesar de o controle interno estar previsto na Constituição Federal vigente, ele não foi devidamente institucionalizado como órgão de estado, cabendo aos estados e municípios a sua implementação, fazendo com que sua criação seja objeto de vontade política de cada governante, permitindo que as estruturas desses órgãos sejam diversas pelo país, centralizadas ou descentralizadas. Ainda que estas estruturas sejam diferentes, o fato é que esses órgãos se disseminaram pelo país, sobretudo a partir de 2003, quando foi criada a Controladoria Geral da União (CGU). A partir de sua criação, a CGU passa a ter o papel de não apenas promover a centralização do controle interno da Administração Pública Federal (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 social *accountability* (Loureiro et al., 2012).

Cruz et al., 2014, destaca que é com base no modelo da CGU que os entes subnacionais começam a implementar seus órgãos de controle interno, enquanto Marx (2015) afirma que o controle interno no país se fortaleceu não somente no âmbito federal, mas também no nível subnacional, seguindo a mesma estrutura da CGU. Para o autor, como a estrutura da CGU, à época, dividia-se em quatro áreas fundamentais de atuação que se relacionam entre si (auditoria, corregedoria, prevenção da corrupção, e ouvidoria), esse modelo acabou levando à implementação de controles internos nos entes subnacionais que incorporaram sua solução e, também, seus problemas.

Além disso, com o decorrer do tempo e em função de mudanças no cenário interno e externo, a CGU passou por mudanças estruturais na busca de melhorias no desempenho das funções de auditoria e de controle interno e, a partir do Decreto nº 11.102/2022, o Órgão passou a contar com mais uma área fundamental de atuação, na busca por realizar ações que envolviam os acordos de leniência. Ainda em função das mudanças nas normas de contabilidade brasileiras convergidas ao padrão internacional, a CGU começou a realizar, também, auditorias financeiras.

No que se refere à auditoria, cumpre destacar o papel do *The International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) na elaboração de normas e diretrizes profissionais imprescindíveis para garantir credibilidade, qualidade e profissionalismo em auditoria no setor público. Ele foi responsável por desenvolver 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). Os trabalhos da CGU alinharam-se então aos marcos referenciais trazidos pela ISSAIs.

## 2.2 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 Transparéncia (SECONT), antiga AGE (Lei n. 3.932, 1987; Lei n. 4.677, 1992; Lei n. 9.938, 2012; Lei n. 295, 2004). 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 C/88 e Arts. 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989, além de dar outras providências.

Como já apontado por Marx (2015), a criação desses órgãos no nível subnacional ocorreu de forma isomórfica. Barreto et al. (2012), Oliveira et al. (2018) e Vasconcelos et al. (2012), apontam que a institucionalização das controladorias nos entes subnacionais estaria mais relacionada à obrigatoriedade prevista na legislação e na vontade política do que nas ações de cunho gerenciais. Barreto et al. (2012), por exemplo, entendem que devido a 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. É de se esperar que tais fatos não sejam diferentes no Estado do Espírito Santo uma vez que este reproduziu na Constituição Estadual aquilo que estava estabelecido na Carta Magna de 1988 e utilizou o modelo da CGU como parâmetro organizacional e operacional.

Com o passar dos anos, e seguindo o modelo da CGU, as normas internas de procedimento de CI do Estado passaram a adotar o modelo de três linhas de defesa, além de procedimentos de prevenção e de combate à corrupção, promoção da transparéncia pública, ampliação dos mecanismos de controle do dinheiro público, dentre outros. As demais unidades integrantes do SCI do Poder Executivo estadual foram denominadas unidades executoras e desempenham as seguintes 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). A Ouvidoria-Geral do Estado, por sua vez, 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, a CGU incorporou novas funções à sua atividade. Entre elas destaca-se a promoção de acordos de leniência, mas também, a realização de auditorias financeiras, que tiveram de ser incorporadas devido à convergência das normas contábeis ao padrão internacional (Decreto nº 11.102, 2022; INTOSAI, 2019).

Se esses órgãos de CI no âmbito subnacional foram criados à imagem e semelhança da CGU, é de se esperar que eles tenham seguido a mesma tendência de aperfeiçoamento. No entanto, devido ao fato de eles terem sido criados por uma espécie de isomorfismo legal, também pode estar ocorrendo de as funções de auditoria estarem vinculadas ao passado, estando as novas mudanças condicionadas à uma evolução destas mesmas leis. Caso estas leis não se modifiquem, pode ser que isso gere uma falta de sincronismo entre as melhores práticas e aquilo que é efetivamente realizado no âmbito do CI.

Sendo assim, é importante capturar as percepções dos auditores da SECONT sobre o controle interno do Poder Executivo. Destaque-se que, de forma similar, alguns estudos anteriores também buscaram analisar a percepção de auditores internos acerca das práticas de controle interno adotadas. Araújo & Araújo (2024), por exemplo, concluíram que os auditores apresentaram uma percepção mais crítica do processo de institucionalização na fase da sedimentação das práticas de controle interno, apesar de terem se reportado a aspectos que confirmam ações correspondentes a todas as fases desse processo na organização estudada. Pinto, Colares, Machado & Peter (2012), discorrem sobre a visão dos auditores a respeito da importância do controle interno como ferramenta de controle nas instituições públicas, permitindo avaliar as entidades sob os aspectos da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade. Gramling & Schneider (2018) exploraram se a avaliação das deficiências de controle interno por um auditor interno é influenciada pela parte com influência primária sobre a função de auditoria interna e pelo tipo de deficiência de controle interno. Burt e Libby (2021) examinaram se o aumento da relevância da identidade profissional do auditor interno, definida pelas expectativas do seu grupo profissional, aumenta os julgamentos dos auditores internos sobre a gravidade das preocupações de controle interno quando a sua identidade organizacional é alta. O presente trabalho pode ajudar a aprofundar ainda mais este debate, incorporando a ele as conclusões obtidas no caso específico em estudo (SECONT).

### 3 METODOLOGIA

Sob o ponto de vista da abordagem, este trabalho é uma pesquisa descritiva, uma vez que busca apresentar as características de determinada população, fenômeno, ou ainda a correlação entre variáveis, definindo sua natureza (Lakatos & Marconi, 2021). Quanto ao procedimento de coleta de dados, constitui-se numa pesquisa do tipo levantamento, uma vez que interroga de forma direta as pessoas cujo perfil se deseja conhecer (Gil, 2019), ou seja, os auditores da SECONT.

A coleta de dados ocorreu por meio do instrumento questionário, aplicado de forma individual e online aos referidos auditores. As dez primeiras questões do questionário buscaram identificar o perfil dos respondentes e as onze seguintes buscavam capturar a percepção dos auditores quanto às atividades de controle interno desenvolvidas no Órgão usando a escala Likert, que é adequada e amplamente utilizada, principalmente na contabilidade, para a demonstração destas percepções (Feijó et al., 2020).

Salienta-se que no início de janeiro de 2022, um pré-teste foi conduzido com um pequeno grupo de auditores da SECONT para avaliar a aplicabilidade do questionário e identificar possíveis necessidades de correção. As perguntas do formulário foram inicialmente baseadas no roteiro de entrevista desenvolvido por Marx (2015), disponibilizado em seu apêndice. Na primeira parte do questionário, destinada a compreender o perfil dos auditores, apenas duas questões eram abertas: uma sobre a existência de uma segunda graduação e, em caso afirmativo, qual seria o curso, e a outra sobre se o auditor ocupava algum cargo em comissão, função gratificada, cargo de confiança ou similar, especificando qual cargo ocupava.

Na segunda parte do questionário, que buscava entender a percepção dos auditores em relação às atividades de controle interno desenvolvidas, das onze perguntas fechadas, oito exigiam uma justificativa para a resposta fechada fornecida na pergunta anterior, visando assim uma análise mais aprofundada das compreensões expressas pelos entrevistados sobre o objeto de pesquisa. Essa abordagem visa promover um entendimento crítico do significado das comunicações, tanto do conteúdo manifesto quanto do subjacente, permitindo inferências mais complexas sobre o tema em estudo.

Para identificar os potenciais respondentes, foi realizado em dezembro de 2021 uma busca no Portal Transparência do Espírito Santo ([www.transparencia.es.gov.br](http://www.transparencia.es.gov.br)) no intuito de identificar quais eram os servidores ativos da SECONT que desempenhavam o papel de auditor. Na ocasião, foi identificado um

total de 65 auditores. Assim, por meio da Assessoria de Comunicação da Secretaria, em janeiro de 2022, foi encaminhado o questionário a estes auditores através de seus respectivos e-mails institucionais. As respostas enviadas por 26 auditores, constituíram o corpus documental da pesquisa. A análise se deu inicialmente pela leitura preliminar dessas respostas, as quais tiveram seus pontos tangenciados pelo objeto da pesquisa e devidamente tabulados. 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. É por meio desses códigos, que os entrevistados serão referenciados neste estudo.

## 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Perfil da Amostra

**Tabela 1**

Resumo das Características dos Auditores Entrevistados

Atributo	Característica	Percentual (%)
Geral	Servidores Efetivos	100
	38 a 47 anos	30,8
Faixa Etária	18 a 57 anos	30,8
	58 a 67 anos	30,8
	Acima de 68 anos	7,6
Gênero	Masculino	30,8
	Feminino	69,2
Tempo de Trabalho	De 06 a 10 anos	7,7
	De 11 a 15 anos	30,8
	De 16 a 20 anos	38,4
	De 21 a 25 anos	7,7
	Mais de 25 anos	15,4
Formação Acadêmica	Engenharia	38,5
	Tecnologia da Informação	23,1
	Administração	15,4
	Direito	15,4
	Ciências Contábeis	7,6

**Nota.** As características apresentadas referem-se aos 26 auditores entrevistados.

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

De um modo geral, observa-se, na Tabela 1, o seguinte: 1) há uma distribuição equilibrada entre as faixas etárias estabelecidas, com um menor percentual de auditores acima de 68 anos (7,6%); 2) a maior parte dos entrevistados é do sexo feminino (69,2%); 3) um percentual relevante da amostra (61,5%) possui mais de 15 anos de experiência; e 4) a maior parte dos entrevistados (61,6%) possui formação em engenharia ou tecnologia da informação. Além dos dados apresentados na Tabela 1, cumpre ressaltar ainda que, sobre a formação acadêmica, quase metade (46,2%) possui título de especialista, 30,8% têm apenas a graduação como titulação e 23% possuem mestrado. Nenhum participante informou possuir doutorado. No exercício 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 Análise e Discussão dos Resultados

**Tabela 2**

Consolidação das Respostas ao Questionário Aplicado aos Auditores

#	Questão	Resposta	Total
01	A SECONT o incentiva ou o apoia quanto à realização de cursos, atualizações e treinamentos?	Nunca	0%
		Raramente	38,5%
		Ocasionalmente	61,5%
		Frequentemente	0%
		Muito Frequentemente	0%
02	Em relação à produção de relatórios, você entende que as ações da SECONT quanto ao controle interno mais se aproximam? <sup>a</sup>	De relatos de ocorrência de irregularidades	92,3%
		De fatos relacionados à problemas gerenciais (riscos que impactam a gestão pública)	53,8%
		Da certificação da fidedignidade das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais	30,8%
03	Em sua percepção, atualmente as atividades desenvolvidas pela SECONT estão mais voltadas? <sup>a</sup>	Ao atendimento das normas vigentes	92,3%
		À promoção e ao aperfeiçoamento da gestão pública	69,2%
		À avaliação das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais	38,5%
04	Para você, qual o papel primordial do auditor da SECONT?	Combater a corrupção	30,8%
		Contribuir para a melhoria da gestão pública	69,2%
		Certificar da correição das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais	0%
05	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	69,2%
		Discordo	30,8%
		Não concordo, nem discordo	0%
		Concordo	0%
06	Segundo os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público ISSAI 100, as ações e atividades atualmente desenvolvidas por você na SECONT estão mais voltadas para?	Concordo totalmente	0%
		Auditoria de conformidade	76,9%
		Auditoria operacional	23,1%
		Auditoria financeira	0%
07	As ações de controle interno da SECONT estão alinhadas com as normas nacionais de auditoria mais atuais?	Discordo totalmente	0%
		Discordo	7,7%
		Não concordo, nem discordo	30,8%
		Concordo	38,5%
		Concordo totalmente	23,1%
08	As ações de controle interno da SECONT estão alinhadas com as normas internacionais de auditoria mais atuais?	Discordo totalmente	0%
		Discordo	7,7%
		Não concordo, nem discordo	30,8%
		Concordo	46,2%
		Concordo totalmente	15,4%
09	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	7,7%
		Discordo	15,4%
		Não concordo, nem discordo	7,7%
		Concordo	15,4%
		Concordo totalmente	53,8%

**Notas.** Os resultados apresentados correspondem a uma compilação das respostas apresentadas pelos auditores. <sup>a</sup> Para estas questões, era permitido selecionar mais de uma resposta.

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

Esta seção tem por finalidade apresentar e discutir os resultados apurados de acordo com a literatura. Uma primeira evidência importante, Questão 06, é que as auditorias realizadas no órgão se referem, predominantemente, às auditorias para verificação de irregularidades e conformidade, com o foco no 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); e Vasconcelos et al. (2012). Essa predominância pode ser explicada por alguns fatores. O primeiro, se refere ao fato de os órgãos de controle interno terem sido criados com base no modelo da CGU, que, à época, priorizava apenas esses tipos de auditoria, conforme Marx (2015). O segundo refere-se ao fato de que, na SECONT, a maioria dos auditores exerce suas funções desde antes da criação da CGU, fato que pode influenciar como eles percebem o papel da auditoria. Outra parte dos auditores exercem suas funções há, pelo menos, 11 anos, o que pode vinculá-los, excessivamente, ao modelo que foi copiado à época da CGU. Além disso, o fato de as funções terem sido constitucionalizadas pode contribuir para a pouca inovação e conformidade em relação às auditorias contábeis, gerando pouca flexibilidade.

Observa-se, ainda, na Tabela 2, que os servidores da SECONT têm a percepção de que ocorrem incentivos e apoio da SECONT a ações de capacitação (Questão 01), mas 61,5% deles entendem que esse apoio ocorre apenas ocasionalmente e 38,5% que ocorre raramente. Apesar do sentimento de baixo apoio demonstrado pelos entrevistados, 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 maioria possui curso de pós-graduação, sendo 46,2% da amostra de especialistas e 23% de mestres. Nenhum auditor entende que essas ações ocorram de forma frequente ou muito frequente. Pode-se perceber que, além de haver uma certa rigidez normativa, há um hiato relevante no incentivo ao aperfeiçoamento, o que pode também contribuir para um desalinhamento entre as ações institucionais e as boas práticas.

Sobre a produção de relatórios, Questão 2, 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% mencionam a certificação da fidedignidade das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais. Os auditores A2, A8, A15, A20 e A22 citam em suas respostas a palavra “conformidade” como justificativa para a escolha da opção “De relatos de ocorrências e irregularidades”, tais como: “foco em auditorias de conformidade” (A2), “a SECONT hoje ainda possui um grande foco em auditorias de conformidade” (A8), “ainda fazemos muitas auditorias de conformidade” (A15), “atualmente as auditorias realizadas são, em maior quantidade, de conformidade (ocorrência de irregularidade), mas já realizamos, em quantidade pequena, auditorias de gestão (riscos)” (A20).

Além disso, A20 respondeu que “quanto à fidedignidade das demonstrações contábeis, não selecionei porque atualmente não realizamos auditorias financeiras” e A22 relata que “a SECONT pouco tem atuado na sua área principal: controle interno, tendo atuado mais em ‘integridade’ e transparência”. Dois auditores comentaram sobre como a SECONT tem buscado crescer no desempenho das suas atividades, uma vez que A9 destaca que “a SECONT está adquirindo maturidade no quesito de avaliação dos riscos” e A17 que “estamos tendo treinamentos para evoluir para auditorias de gestão e de desempenho, mas ainda estamos engatinhando nessa questão na maioria dos setores”. Tais trechos vêm 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. É possível notar que, embora o apoio ao aperfeiçoamento seja tímido, ele surte efeito no sentido de apontar para uma necessidade de melhoria, mas as práticas organizacionais ainda permanecem distantes daquilo que se poderia obter de resultado positivo.

Assim, no que se refere à percepção dos auditores quanto à produção de relatórios, o resultado encontrado vai em direção às atividades da auditoria de conformidade, tendo em vista que os pesquisados estão apenas realizando o que é recomendado em normas e leis vigentes (92,3%). 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, que é resultado de um conjunto de respostas padronizadas (DiMaggio & Powell, 2005)

ocorrido no nível subnacional, assim como evidenciado por Cruz et al. (2014), ao disserem que a implementação das controladorias de maneira vertical tem gerado alguns problemas operacionais.

Quanto à percepção dos auditores acerca das atividades desenvolvidas pelo Órgão, Questão 3, que permitia assinalar mais de uma alternativa, 92,3% dos entrevistados entendem que a SECONT está com o foco mais voltado ao atendimento das normas e leis vigentes, enquanto 69,3% selecionaram à promoção e ao aperfeiçoamento da gestão pública e 38,5% à avaliação das demonstrações contábeis e demonstrativos fiscais. Dessa forma, A2, A8, A20 e A22 mencionam, respectivamente, em seus discursos “é dado um foco maior à auditorias de conformidade” (A2), “a SECONT tem por uma de suas funções zelar pela aplicação das leis” (A8), “a auditoria de conformidade tem esse papel” (A20) e “o atendimento às normas e leis vigentes é obrigação da administração pública e a SECONT sim” (A22).

Na Questão 4, constata-se que boa parte dos entrevistados (69,2%) indicaram a contribuição da melhoria da gestão pública como primordial na instituição, mostrando a existência de um alinhamento com a missão institucional do Órgão, qual seja: “promover o aperfeiçoamento da gestão pública [...]”, ao passo que o combate à corrupção representou 30,8% das respostas. Evidenciando que não há uma priorização ou a consciência de sua necessidade, nenhum auditor demarcou a certificação da correição das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais como opção no questionário.

Nota-se na Questão 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 à corrupção, melhoria da gestão pública e/ou certificação das demonstrações contábeis) prejudicaria o exercício da função de auditor, corroborando as pesquisas de Azevedo & Lino (2018), onde os autores percebem que auditoria de conformidade, operacional e financeira se complementam na atuação das atividades de CI, pois dessa forma, além de mais efetiva, maiores serão os reflexos na *Accountability*.

Quanto à Questão 6, 76,9% dos auditores entendem que suas atividades estão mais voltadas para a auditoria de conformidade, já que essa tem o foco em determinar se um objeto particular está em conformidade com normas utilizadas como critérios. 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. Novamente, nenhum auditor assinalou a auditoria financeira como uma de suas atividades. Auditoria do tipo financeira não foi assinalada por nenhum dos pesquisados, conforme verifica-se na Questões 4 e 6, sinalizando que o Órgão ainda não realiza de forma concomitante os três tipos de auditoria preconizados nos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (INTOSAI, 2019), ratificando dessa forma ainda não ter aderido ao novo marco referencial de auditoria no setor público.

Na Questão 7, 61,5% dos auditores relatam que as ações de controle interno da SECONT estão alinhadas às normas nacionais de auditoria mais atuais. Utilizando uma escala 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. Quando o foco são as normas internacionais, Questão 8, novamente 61,6% entendem que a SECONT está alinhada com o que há de mais atual, uma vez que 46,2% dos auditores concordam com a afirmativa e 15,4% concordam totalmente.

O fato de 61,5% terem informado que frequentemente buscam realizar cursos, atualizações e treinamentos pode explicar o motivo deles entenderem que as atividades desenvolvidas na instituição estão alinhadas com as normas nacionais (38,5%) e internacionais (46,2%), ou isso pode estar relacionado ao 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. Ressalte-se ainda 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. 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. Para a questão da auditoria contábil, deve-se considerar ainda que a maioria dos auditores possui formação

em engenharia ou direito. Sendo assim, essas afirmações podem apresentar uma tendência mais negativa em um cenário que inclua as normas de contabilidade (nacionais ou internacionais) aplicáveis, pois, como já evidenciado anteriormente, não se percebe a prática da auditoria contábil.

Novamente utilizando a escala Likert, quando perguntados sobre se seu desempenho no trabalho passa por algum prejuízo pelo fato do último concurso do Órgão ter ocorrido em 2009, Questão 9, mais da metade dos pesquisados (53,8%) expressaram concordar totalmente com esse entendimento. 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” (A10), e “a SECONT tem pessoal suficiente em quantidade e área de formação adequadas. Falta gestão de pessoas (capacitação, comprometimento e produtividade)” (A14). Em relação aos 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”.

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%) (Questão 06); contribuem com a melhoria da gestão pública (69,2%) e combatem a corrupção (30,8%) (Questão 04); estão voltados ao atendimento a normas e leis vigentes (92,3%) (Questão 03); produzem relatos de ocorrência de irregularidades (92,3%) (Questão 02); 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 (Questão 05). Mesmo com a percepção de estarem alinhados nas ações atuais de controle interno ao nível nacional (38,5%) e internacional (46,2%) (Questão 07 e 08, respectivamente). Contudo, verifica-se que os pesquisados não realizam auditoria financeira (0%) (Questão 06); não praticam a certificação da correição das demonstrações contábeis e dos demonstrativos fiscais (0%) (Questão 04); 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 à auditoria financeira, atendendo dessa forma o preconizado pela Lei vigente do órgão e pelo novo marco referencial de auditoria do setor público.

O lapso temporal de mais de 10 anos sem concurso na SECONT pode ter justificativa na ocorrência do isomorfismo 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% concordam 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 também 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”.

## 5 CONCLUSÕES

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, foi analisado 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. Constatou-se, a partir das compreensões expostas pelos pesquisados, um certo distanciamento entre o efetivo exercício da auditoria com aquilo que é preconizado pelas ISSAIs, mesmo quando as percepções dos auditores mostram que eles estão alinhados às normas nacionais e internacionais de auditoria, suscitando certa contradição, quando se considera 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; INTOSAI, 2019). Diante disso, 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 procedural, visto que na maior parte do tempo são aplicados métodos da auditoria de conformidade na SECONT, focando apenas no atendimento à 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. Nota-se que ainda é necessário avançar mais na auditoria financeira, pouco referenciada nas respostas dos entrevistados.

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 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 for considerado o tempo que leva para as melhorias alcançadas pela CGU também começarem a ser implementadas nos entes estaduais e municipais, pode-se esperar que essa realidade subnacional sofrerá alterações nos próximos anos, dado o comportamento ainda isomórfico.

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 conhecimento sobre 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.

## **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. <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8560>
- 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. In

- Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI.* Rio de Janeiro: FGV.  
<https://repositorio.usp.br/item/002913497>
- Araújo, D. J. C., & Araújo, S. A. G. (2024). Análise da percepção de auditores de uma IES pública da rede federal acerca da institucionalização de práticas de controle interno. *Revista Ambiente Contábil*, 16(1), 328-348. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2024v16n1id31535>
- 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>
- 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\\_ufrrj.v13i2.13665](https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v13i2.13665)
- 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. <https://www.revistas.uneb.br/index.php/financ/article/view/47>
- Burt, I., & Libby, T. (2021). Organizational identity, professional identity salience and internal auditors' assessments of the severity of internal control concerns. *Managerial Auditing Journal*, 36(4), 513-534. <https://doi.org/10.1108/maj-02-2020-2566>
- 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>
- 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>
- Dimaggio, P. J; Powell, W. W. (2005). A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, 45(2), p. 23 – 33.
- Decreto nº 11.102, de 23 de junho de 2022. (2022). *Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Controladoria-Geral da União e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança*.
- Feijó, A. M., Vicente, E. F. R., & Petri, S. M. (2020). O Uso das Escalas Likert nas Pesquisas de Contabilidade. *Revista Gestão Organizacional*, 13(1), 27–41. <https://doi.org/10.22277/rgo.v13i1.5112>
- 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. <https://doi.org/10.4013/base.2020.173.04>
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (7º ed). Atlas.
- Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 318-335. <https://doi.org/10.1108/maj-07-2017-1606>

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.*

Lakatos, E. M., & Marconi, M. de A. (2021). *Fundamentos de metodologia científica* (9º 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 Transparéncia—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* [dissertação]. Fundação Getúlio Vargas. <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/14107>

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>

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. <https://doi.org/10.21710/rch.v21i0.369>

Pinto, F. das C. B., Colares, A. C. V., Machado, M. V. V., & Peter, M. da G. A. (2012). Análise das atividades da auditoria interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: sob a ótica dos auditores internos. *Revista Controle*, 10(1), 273-300. <https://doi.org/10.32586/rcda.v10i1.194>

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. *Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UFRJ*, 22(2), 20-38. <https://doi.org/10.12979/32362>

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>

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>

**Endereço dos Autores:**

R. Construtor Sebastião Soares de Souza, 105. Apt 302 - Praia da Costa, CEP: 29101-350  
Vila Velha – ES - Brasil