

MUDANÇAS NAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO NO FUNCIONAMENTO DE UM ÓRGÃO PÚBLICO NO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

CHANGES IN INTERNAL CONTROL PRACTICES IN THE OPERATION OF A PUBLIC BODY IN THE STATE OF ESPÍRITO SANTO

Cleidir José Furlani¹
Donizete Reina²
Marsuel Botelho Riani³

RESUMO

O estudo objetiva analisar como o controle interno é determinante no funcionamento de um órgão do Governo do Estado do Espírito Santo. Esta pesquisa caracteriza-se com qualitativa, na qual foram utilizados para coleta de dados, pesquisa documental, questionário e entrevistas com gestores do órgão como forma de analisar as práticas de controle interno por meio do modelo de três linhas, conforme proposto pelo Institute of Internal Auditors – IIA e o processo de mudança usando o modelo proposto por Huy (2001) considerando os quatro tipos ideais de abordagens de intervenção, quais sejam: (i) intervenções de comando; (ii) intervenções de corpo técnico; (iii) intervenções de ensino; e, (iv) intervenções de socialização.

¹ Mestrado em Ciências Contábeis - UFES (incompleto, com as disciplinas cursadas). Graduado em Ciências Contábeis. Especialização lato sensu em: (1) MBA Profissional em Gestão Pública e Responsabilidade Fiscal; (2) Finanças Públicas; (3) Auditoria e Finanças; (4); Formação de Mediadores em EAD. Exerce o cargo de Analista do Executivo - Contador, no Governo do Estado do Espírito Santo desde o ano de 2010.

² Autor em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU-MG, 2021). Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC-SC, 2009). Especialista em Controladoria e Gerência Financeira pela Faculdade Cidade Verde (FCV-PR, 2008). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Metropolitana de Maringá (FAMMA-PR, 2005). É atualmente Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCON/UFES) e do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo.

³ Mestrando em Engenharia e Gestão do Conhecimento com Ênfase em Segurança Pública (UFSC - MJSP). Especialista em Políticas e Gestão em Segurança Pública pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), e em Docência do Ensino Superior pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Possui graduação em Direito pela UFES e Curso de Formação de Oficiais pela Escola de Formação de Oficiais da Polícia Militar do Espírito Santo (equivalente a Curso Superior de Graduação conforme parecer CES 460/99). Atualmente é Tenente-Coronel da Polícia Militar do Espírito Santo, com Curso de Aperfeiçoamento de Oficiais pela Universidade Vila Velha (UVV). Atuou como tutor da Secretaria Nacional de Segurança Pública (SENASP) e professor universitário nas Faculdades Associadas do Espírito Santo (FAESA).

Através do estudo foi possível identificar que o órgão mantém suas rotinas de controle interno, no entanto sem uma padronização, de acordo com o modelo Estadual, necessitando adequar-se ao modelo de três linhas de controle implementado no Estado do Espírito Santo. Assim, através dos resultados encontrados é possível que o órgão aperfeiçoe e padronize suas rotinas de controle, bem como melhore sua divulgação interna.

Palavras-chave: controle Interno; padronização de normas; mudança institucional.

ABSTRACT

The study aims to analyze how internal control is crucial in the functioning of an agency of the Government of the State of Espírito Santo. This research is characterized as qualitative, in which data collection, documentary research, questionnaires and interviews with managers of the agency were used as a way of analyzing internal control practices through the three-line model, as proposed by the Institute of Internal Auditors – IIA and the change process using the model proposed by Huy (2001) considering the four ideal types of intervention approaches, namely: (i) command interventions; (ii) technical staff interventions; (iii) teaching interventions; and, (iv) socialization interventions. Through the study it was possible to identify that the agency maintains its internal control routines, however without a standardization, according to the State model, needing to adapt to the model of three lines of control implemented in the State of Espírito Santo. Thus, through the results found, it is possible for the agency to improve and standardize its control routines, as well as improve its internal disclosure.

Key words: internal control; standardization of rules; institutional changing.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças e transformações nas áreas econômicas, políticas e sociais, têm se consolidado não apenas no cotidiano dos cidadãos, mas também dos órgãos da administração pública. Esse cenário tem exigido dos gestores públicos habilidades para lidar com novas concepções e abordagens sobre gestão pública, quebrando paradigmas, adaptando-se às constantes mudanças e desenvolvendo ferramentas de controle que possam proporcionar à

sociedade maior transparência, eficácia, eficiência e efetividade na gestão dos gastos públicos. Autores como Bresser - Pereira (2000) já destacavam que as mudanças não eram implantadas de forma automática e dependeriam de um longo processo que pode se estender por anos, com avanços e retrocessos (JUNQUEIRA, LOURO, BUBACK, GONZAGA, 2016).

O Estado, como instrumento de organização política da comunidade, deve ser estruturado como um sistema de funções que disciplinam e coordenam os meios para atingir determinados objetivos e como um conjunto de órgãos destinados a exercer essas funções. Também deve instituir e dinamizar a ordem jurídica, cumprir suas próprias normas e administrar os interesses coletivos, o que implica em saber instituir, executar, planejar e controlar suas ações gerindo os recursos e os bens públicos, atendendo às necessidades da população, em prol de uma gestão administrativa de qualidade (SILVA, 2004).

As práticas de gestão podem contribuir para a administração de problemas estruturais e complexos, avançando em direção ao processo de accountability que faça sentido para as organizações públicas. Essa abordagem é relevante na Administração Pública, uma vez que inovações de controle devem ser adaptadas de forma reflexiva nas rotinas internas em prol de resultados para a administração (JUNIOR, 2020).

Fatores como o ambiente cultural que existe no setor público, servidores resistentes às mudanças institucionais e excesso de burocracia nas rotinas administrativas, podem gerar um obstáculo na implantação e desenvolvimento de rotinas internas. Dessa forma, surgem conflitos internos entre os agentes públicos que podem contribuir para a estabilidade ou não, nas práticas de controle gerencial dentro da organização (BURNS E SCAPENS, 2000; BURNS E VAIVIO, 2001).

As práticas gerenciais consideram, além dos processos formais e mudança, os aspectos informais e a estabilidade não planejada. As regras formais e rotinas informais em um determinado período de tempo podem ocorrer de forma simultânea e ser fundamental para o bom funcionamento de práticas institucionais (LUKKA, 2007). No entanto, muitas vezes, ocorre a necessidade por uma mudança de curto prazo, onde o processo de flexibilização das regras formais e informais pode se tornar um obstáculo dentro das organizações a longo prazo.

Trabalhos referentes às organizações públicas ainda foram pouco explorados, principalmente no Brasil (JUNQUEIRA, LOURO, BUBACK E GONZAGA, 2016).

Há a necessidade de adoção de medidas para promover o aperfeiçoamento da gestão pública, bem como, contribuir com a qualidade na aplicação dos recursos em benefício da sociedade através de ferramentas de controle desenvolvidas e padronizadas para o melhor desenvolvimento das rotinas internas da organização. Mesmo existindo literatura sobre fatores de resistência às práticas institucionais (LUKKA, 2007); EUSKE (2007); ANGONESE E LAVARDA, 2014), esse aperfeiçoamento se torna um fator essencial dentro de uma organização pautada por resultados e passa constantemente por processos de mudanças, exigindo dos agentes públicos adaptações das práticas institucionais.

Conforme preceitua Bresser-pereira (2000) a implantação de ferramentas de controle nas organizações públicas, com foco nas estruturas e processos de controle gerencial, sejam normas, ou rotinas administrativas, acarretam em mudanças internas e comportamentais. Essas mudanças não são implantadas de forma automática, cujos resultados possam ser percebidos a curto prazo. Depende de um processo estruturado e bem definido, flexível, participativo, cujos resultados e efeitos nem sempre são percebidos a curto prazo.

Segundo Vinnari e Skaerbaek (2014), as exigências sociais são fatores importantes e dão suporte para a implantação dos controles internos apropriados, o que vem aumentando a sua relevância e importância interna na adequação de procedimentos contábeis e operacionais, revitalizando seu papel na gestão do risco, minimizando erros ou falhas institucionais no uso do recurso público. Os controles internos ganham mais relevância em todos os segmentos e tipos de entidade, conforme o volume de negócio e recursos envolvidos (Pereira, 2009).

A importância de bons procedimentos de governança corporativa e de controles internos tem sido enfatizada por uma série sucessiva de relatórios sobre a necessidade de sistemas adequados para a gestão e o controle das organizações (Dalglish e Cooper, 2005; Wood, 2009). No setor público, sobre os aspectos do controle interno na administração pública, encontram-se estudos como os de Davis Blascheck (2006), Siena e Soares (2009), Azevedo, Ensslin e Reina (2011), Albuquerque (2011) e Cavalcante, Peter e Machado (2013).

No setor público onde a preocupação com o bom uso dos recursos públicos, seguir princípios de regulação e legalidade são exigências cotidianas, a preocupação com os controles internos como forma a apoiar os gestores da missão de administrar, subsidiar o controle externo e fomentar o controle social deve estar incorporada à realidade do setor de forma ampla. O conceito de controle interno é percebido como algo mais amplo do que uma simples função da administração. Para Farias, Luca e Machado (2010) um sistema de controle ou simplesmente controles internos, sendo definitivamente introduzido nas pesquisas acadêmicas e também no mundo dos negócios como ferramenta de gestão. Para Cavalheiro e Flores (2007) os administradores necessitam de informações, porém muitas vezes elas não existem, ou quando existem, sua formatação é inadequada ou elas são recebidas pelos gestores de forma tardia.

O controle pode impulsionar ou travar a gestão, e pode gerar uma mudança de rotinas internas e de cultura significativa dentro das organizações públicas. Seguindo essa ideia de controle, o Governo do Estado do Espírito Santo vem desenvolvendo ações, por meio do modelo de três linhas, conforme proposto pelo Institute of Internal Auditors – IIA (2020) para a modernização e reformulação dos controles internos na administração pública estadual. Com isso, busca melhorar as técnicas de gestão na aplicação dos recursos públicos, aumentando a eficácia, efetividade e eficiência do processo de gestão. Dentro desse modelo de três linhas é possível compreender o funcionamento e organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, desde seu processo de gestão envolvendo os servidores executores (1ª linha), as Unidades Executoras de Controle Interno (2ª linha) e a Auditoria Interna (3ª linha).

O trabalho utiliza o modelo integrado de Huy (2001) para responder à seguinte questão: Como o controle interno é determinante no funcionamento de um órgão do Governo do Estado do Espírito Santo?

A pesquisa tem por objetivo analisar como o controle interno é determinante no funcionamento de um órgão do Governo do Estado do Espírito Santo.

Esta pesquisa justifica-se pela sua intenção em analisar como as mudanças nos hábitos e rotinas podem influenciar o desenvolvimento de um setor estratégico dentro de um órgão

público, afetando suas práticas de controle, podendo aumentar ou reduzir o desempenho organizacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Apesar de não haver uma definição amplamente aceita sobre instituição, ela pode ser concebida como uma maneira de pensar ou agir dos indivíduos que a compõe (Despejo e Egbert, 2017). Neste sentido a Teoria Institucional tem sido uma das vertentes importantes nas organizações, principalmente por sua influência nas abordagens que envolvem os processos de mudança baseados em suas rotinas, hábitos e regras.

Para Burns e Sapiens (2000) o institucionalismo possui três vertentes: a) Institucionalismo Histórico ou Velha Economia Institucional – OIE; b) Institucionalismo Econômico ou Nova Economia Institucional – NIE; c) Institucionalismo Novo ou Nova Sociologia Institucional – NIS. Burns e Scapens (2000) através de uma abordagem da Velha Economia Institucional – OIE – desenvolveram um modelo institucional intraorganizacional baseado em hábitos, regras e rotinas para análise do processo de mudança organizacional.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) destacam que, embora o modelo de Burns e Scapens (2000) seja considerado pelos próprios autores, fundamentalmente, como uma estrutura conceitual, ele facilita análises operacionais do processo de institucionalização. O sucesso da introdução de novos conceitos dentro das organizações é capaz de lhes produzir efeitos positivos, quando estes são institucionalizados.

Bogt e Scapens (2014) desenvolveram uma estrutura estendida com o mesmo objetivo de Burns e Scapens (2000) para auxiliar no estudo das mudanças contábeis nas organizações. No entanto, reconheceram explicitamente os efeitos de fatores externos na prática de novas regras nas organizações. No entanto, as duas estruturas têm semelhanças com relação às regras e rotinas na instituição, pois ambas procuram mostrar como as instituições podem explicar as mudanças contábeis ou resistir a elas.

Junqueira, Louro, Buback, Gonzaga (2016) desenvolveram estudos com contribuição para a teoria sobre mudança e estabilidade tendo por base o framework proposto por Burns e Scapens (2000), cujos resultados indicaram que mesmo em organizações altamente regulamentadas e fiscalizadas as regras não são suficientes para modificarem hábitos e rotinas na organização.

2.2 PROCESSOS DE MUDANÇA NAS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO NO SETOR PÚBLICO

Em se tratando do setor público brasileiro há um grande caminho e barreiras institucionais a percorrer no que diz respeito a suas práticas de controle interno: a implantação nas suas estruturas administrativas estabelecendo uma visão integrada de atividade, padronização de procedimentos internos, mudança cultural, burocratização, corpo técnico, qualificação de seus funcionários, bem como na valorização por parte dos gestores do sistema de controles internos e da gestão e risco (Dalglish e Cooper, 2005; Farias, Luca e Machado, 2010). Para Monteiro (2015) as principais barreiras identificadas podem ser observadas pela falta de uma cultura de gestão de risco, alinhada com a carência de pessoal em número adequado e com a qualidade técnica exigida, o que demandaria em conhecimento vasto sobre a estrutura da administração.

O autor baseia seu entendimento sobre essas barreiras, tendo por fonte as argumentações de Azevedo, Ensslin e Reina (2010), Wood (2009), Leung e Isaacs (2008), Mattos e Mariano (2009), Roberts e Candreva (2006), Dragija, Hladika, e Vasicek, (2010), Petrovits, Shakespeare e Shih (2011), Vinnari e Skaerbaek (2014).

Cannavina & Parisi (2015) observaram em estudo no âmbito da administração direta do Poder Executivo Federal que os sistemas de controle interno não têm sido utilizados com todo o seu potencial, apesar dos gestores percebem a sua importância, no desenvolvimento das atividades, dentro de um gerenciamento pautado por resultados, como forma de melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais.

Souza e Louzada (2013) analisam e compreendem o funcionamento e organização do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo, por meio do

modelo de três linhas de defesa proposto pelo Institute of Internal Auditors - IIA (IIA, 2013). O resultado da análise mostra haver aderência entre a estrutura do sistema de controle interno do Poder Executivo deste estado e o modelo proposto.

Araújo, Libonati, Miranda e Ramos (2016) perceberam em estudo sobre municípios brasileiros, considerando constatações em relatórios de controle interno, que apesar de existirem procedimentos de controle instituídos, ainda não existe um padrão que sirva para estruturar o controle interno nos municípios, voltados para o alcance da eficiência e eficácia nos procedimentos operacionais. Nesses casos, são adotadas práticas, em grande parte, apenas para avaliar o risco de não descumprir leis ou que possam interferir em seus resultados orçamentários e financeiros.

Com o passar dos anos, os conceitos de controle foram sendo revisados e adaptados para que os gestores pudessem alcançar a eficácia e a eficiência dos recursos organizacionais, indo além da mera intenção de observar os desvios financeiros de uma entidade. Sentiu-se, então, a necessidade de reforçar o controle e o monitoramento sob os diversos enfoques possíveis, surgindo a Controladoria, que consiste na centralização e definição das atividades de controle, constituída como uma área com princípios e métodos definidos, podendo também ser vista sob a forma de instituição (Gomes, Peter, Machado e Oliveira, 2013).

Esse processo de adequar normas para o bom funcionamento dos controles internos torna-se complexo, exigindo dos gestores disciplina de versatilidade durante o processo de mudança a fim de amenizar e coordenar as resistências que possam surgir. Racionalidades divergentes podem causar conflitos e resistência em um processo de mudança, mas também podem incentivar este processo quando combinadas adequadamente com o elemento tempo e ação (Espejo e Eggert, 2017).

Considerando o processo de mudança estratégica planejada, Huy (2001) desenvolveu um modelo com quatro tipos ideais de abordagens de intervenção, quais sejam:

1) Intervenções de comando: as intervenções feitas pela alta administração, que têm o poder de alterar as estruturas formais. Podem ser relativamente eficazes e surtir efeito nas estruturas das organizações, padronizando procedimentos que são vistos como relevantes pela administração o que tende a melhorar o desempenho institucional, principalmente a curto prazo.

2) Intervenções de corpo técnico: as intervenções feitas pelo corpo técnico da administração, com o poder de mudar os processos de trabalho, conseqüentemente obtendo uma maior produtividade e melhores resultados. Em se tratando de práticas a serem adotadas pelos agentes no desenvolvimento das suas atividades, essa técnica tende a ser adaptada e estruturada dentro do ambiente de trabalho favorecendo resultados a médio prazo.

3) Intervenções de capacitação: as intervenções, com o objeto de capacitar os indivíduos, buscando mudá-los, influenciá-los e adaptá-los às crenças e valores da instituição. Neste caso, os indivíduos participam de sua própria autoaprendizagem, por meio do envolvimento, geralmente de um professor, com perfil técnico adequado, entendendo que a mudança relacionada a crenças e valores não é uma tarefa simples, necessitando de um processo gradual e demasiadamente longo.

4) Intervenção de socialização: as intervenções com o objetivo de mudar os relacionamentos sociais, fazendo com que essa interação social possa trazer compartilhamento de idéias, ações e comportamentos que atendam às boas práticas institucionais.

Esse modelo de mudança estratégica planejada desenvolvido por Huy (2001) com quatro tipos ideais de abordagens de intervenção foi usado para identificar a estrutura de controle interno de um órgão no Governo do Estado do Espírito Santo.

2.3 CONTROLE INTERNO NO GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Através da Lei 9.938 de 22 de novembro de 2012, o Estado do Espírito Santo está adotando medidas de organização e procedimentos para salvaguardar ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas e verificar a exatidão e a fidelidade das informações. Também está assegurando o cumprimento da lei, organizando os órgãos públicos, suas funções e suas atividades internamente através de rotinas padronizadas e interdependentes que deverão ser seguidas dentro da entidade por todo o corpo funcional. Com isso, espera-se proporcionar uma segurança razoável nas atividades e rotinas administrativas e contribuir para um alto grau de conformidade, transparência e melhor utilização do recurso

público. Tudo isso ocorre mediante acompanhamento de um órgão central de controle interno, que é a Secretaria de Estado de Controle e Transparência (SECONT).

Nesse cenário, o Governo do Estado do Espírito Santo, por intermédio da SECONT, Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Estado, está desenvolvendo ações em conjunto com os órgãos da administração pública estadual objetivando aumentar a eficiência e o controle de rotinas administrativas. Também está desenvolvendo ações que favorecem o melhor uso do recurso público, preservando a qualidade da prestação dos serviços públicos em benefício da população, baseados em três linhas propostas pelo Institute of Internal Auditors – IIA.

Cabe aqui destacar que o modelo de três linhas pode ser aplicável a qualquer organização. Auxilia a atingir objetivos e facilita a governança e a gestão de riscos, além de ajudar a identificar estruturas e processos que melhor sejam aplicáveis a todas as organizações (IIA, 2020). Esse modelo foi construído com base em boas práticas gerenciais, estruturas e processos dentro das organizações para melhorar a comunicação e orientar as ações que visem aprimorar a gestão de riscos. Trata-se, portanto, de um modelo conceitual (Greca e Moreira, 2000).

A Primeira Linha é realizada por todos os servidores (gestores), sendo entendida como os controles das gerências que lidam com processos na execução das rotinas diárias de trabalho. A Segunda Linha é consubstanciada pela Unidade Executora de Controle Interno (UECI), unidade organizacional dos próprios órgãos. A Terceira Linha é desempenhada, no Estado do Espírito Santo, pela SECONT, que realiza a Auditoria Interna, trabalhando de forma independente, fazendo constatações sobre a eficácia da gestão, dos controles internos, monitorando, avaliando e adequando a forma como a primeira e a segunda linhas alcançam os objetivos. Também dissemina, entre os órgãos, as boas práticas existentes na administração pública estadual.

O Decreto nº 4.130-R, de 17 de julho de 2017, institui a Política de Modernização de Normas de Gestão do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo. Seu objetivo é reestruturar os principais métodos e procedimentos utilizados, para o cumprimento dos programas,

objetivos e metas do orçamento. Também visa assegurar a padronização das atividades e rotinas de trabalho desenvolvidas nos sistemas administrativos do Poder Executivo Estadual.

O Decreto nº 4.131-R, de 18 de julho de 2017, regulamenta a instituição e atuação das UECI no Governo do Estado do Espírito Santo. Como já visto, elas são a segunda linha, estruturadas em formato de comissão permanente, assessoria ou unidade administrativa, com atuação independente, subordinada diretamente ao titular do órgão.

A segunda linha (UECI) tem como principais competências, executar ações de controle necessárias para subsidiar a elaboração do Relatório de Controle Interno (RELUCI) integrante da prestação de contas dos administradores e responsáveis pela gestão de recursos públicos estaduais, ao Tribunal de Contas do Estado. Nela, são analisados relatórios de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e previdenciários, além de atos de gestão interna. As UECI também devem impulsionar e coordenar a elaboração das normas de procedimentos a cargo da Secretaria de Estado, Autarquia ou Fundação Pública a que estiver subordinado.

Diante do grau de responsabilidade e amplitude das atividades a serem desenvolvidas, é necessário assegurar à UECI a independência de atuação (aspecto fundamental) e os recursos materiais, tecnológicos e humanos. Deve-se designar para tais funções, de preferência, servidores efetivos como formação superior em Ciências Contábeis e áreas afins necessários ao bom desempenho das funções (Glock, 2013).

Considerando que o trabalho aqui apresentado destaca a relevância da UECI, cabe destacar a importância do trabalho destas unidades de controle na elaboração e acompanhamento dos padrões e normas utilizados na estrutura dos órgãos públicos, o que acarreta no aumento da eficiência e melhor gestão dos recursos públicos. No entanto, considerando o tamanho das instituições públicas, valores culturais, resistência a mudanças dos agentes públicos e o grande volume de recursos públicos, essa análise nem sempre tem um resultado satisfatório.

Em muitos casos os sistemas de controle utilizados são deficientes na emissão de relatórios gerenciais. Outro ponto é a falta de padronização de normas internas, o que se tornando um grande obstáculo, tendo em vista que são ferramentas extremamente importantes

para a tomada de decisão. Surge, então, a importância de desenvolver rotinas que possam identificar e solucionar situações que causam uma má aplicação dos recursos públicos.

O desenvolvimento das atividades da UECI é de natureza bastante técnica, com procedimentos estruturados, o que exige do servidor público, um grau de conhecimento sobre gestão financeira, orçamentária, patrimonial e de gestão fiscal, bem como de aspectos legais que regem a administração pública, cuja formação técnica advém, principalmente, das áreas de Ciências Contábeis, Administração e Direito. Além disso, como a implementação da UECI é bastante recente, a experiência profissional do servidor é algo de grande relevância para compor a estrutura. No entanto, a carência de profissionais com tais características, a dificuldade burocrática nos órgãos e os aspectos culturais existentes dentro da administração pública dificultam o seu processo evolutivo.

3 METODOLOGIA

Trata-se de um estudo de natureza qualitativa, cuja coleta de dados se deu através de um questionário enviado aos servidores do órgão, pesquisa documental e entrevistas com os principais gestores. O questionário foi dividido em duas partes: a primeira contendo três perguntas para obter o conhecimento dos servidores sobre a política de três linhas adotada pelo Governo do Estado do Espírito Santo sobre o aperfeiçoamento das práticas de controle interno. Na segunda parte, foi utilizado o modelo proposto por Huy (2000), com o intuito de identificar as práticas de controle interno desenvolvidas no órgão. O questionário foi enviado para 669 servidores que executam atividades administrativas, tendo sido obtidas 330 respostas.

Cabe destacar que o órgão em estudo tem abrangência em todos os municípios do Estado do Espírito Santo, e sua administração central, bem como os principais gestores, encontra-se localizada na capital do Estado. A pesquisa documental foi feita através de leis, decretos, atas e boletins internos publicados pelo órgão. Diante do mapeamento das respostas obtidas foram feitas 10 entrevistas com os servidores que atuam na administração central com cargos da alta gestão do órgão como forma de melhor entender as práticas de controle que estão sendo adotadas internamente. Buscou-se fazer um comparativo entre as entrevistas e as respostas

da enquete, e analisar se as práticas de controle interno adotadas no órgão estão de acordo com o modelo que está sendo implantado pela administração estadual.

4 ANALISE DOS RESULTADOS

4.1 DA ANÁLISE DO QUESTIONÁRIO

O questionário abrangeu servidores de todo o Estado, contemplando unidades da Grande Vitória e do interior. Cabe destacar que a execução orçamentária e financeira é feita na unidade central localizada na capital do estado. Foram elaboradas 11 perguntas e enviadas para 669 servidores, obtendo 49% de respostas.

Na primeira parte do questionário, conforme tabela 01, foram feitas três perguntas, abrangendo conhecimentos referentes ao modelo de três linhas adotado pelo Governo do Estado do Espírito Santo. Cabe destacar que o modelo proposto teve sua regulamentação em julho de 2017 e vem passando por constantes aperfeiçoamentos. A segunda parte do questionário, conforme tabela 02 a 05, foi utilizado o modelo proposto por Huy (2001), com o intuito de identificar as práticas de controle interno desenvolvidas no órgão.

Tabela 1- Conhecimento sobre o Modelo de três linhas.

Bloco 01	Conhecimento sobre o Modelo de três linhas adotado pelo Governo do Estado do Espírito Santo
Pergunta 01	Você tem conhecimento sobre o modelo de três linhas de defesa adotado pelo Governo do Estado do Espírito Santo como forma de aperfeiçoamento dos controles internos.
Pergunta 02	Você tem conhecimento do Decreto Estadual nº 4.130/2017 (institui a Política de Modernização de Normas de Gestão do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo) e do Decreto Estadual nº 4.131/2017 (Regulamenta a instituição e atuação das Unidades Executoras de Controle Interno (UECI))?
Pergunta 03	Você tem conhecimento da Norma de Procedimento SCI nº 003 (Estabelece procedimentos para a elaboração do Relatório e Parecer Conclusivo da Unidade Executora de Controle Interno – RELUCI) e do Manual de Orientações para Emissão do RELUCI?

Fonte: Elaborado pelos autores

Este bloco de perguntas foi feito para analisar se os servidores do órgão conheciam o modelo de três linhas adotado pelo Governo do Estado do Espírito Santo. Das 330 respostas, 228 servidores não conheciam o modelo, aproximadamente um total de 69%. Outros 68 entrevistados responderam que não tinham conhecimento do modelo, mas já tinham ouvido algo a respeito, representando 20% das respostas. Apenas 10% afirmaram que já conhecem o modelo, mas que o mesmo não está implantado ou está em processo de implantação. Esse resultado se assemelha com os achados de Cannavina e Parisi (2015) que observaram em estudo no âmbito da administração direta do Poder Executivo Federal, que os sistemas de controles internos não têm sido utilizados com todo o seu potencial.

Tabela 2 - Intervenção de Comando.

Bloco 01	Intervenção de Comando
Pergunta 01	A alta direção da sua unidade formaliza e comunica objetivos, metas, políticas e procedimentos internos.
Pergunta 02	A chefia monitora e busca aperfeiçoar os controles internos da gestão?

Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação às intervenções de comando, os resultados demonstraram que 33% não conhecem ações de formalização dos objetivos, metas, políticas e procedimentos internos, no âmbito de sua unidade. No entanto, cerca de 67% responderam que os mesmos são formalizados ou que estão em processo de formalização. Isso demonstra que os gestores percebem a sua importância, no desenvolver das atividades, dentro de um gerenciamento pautado por resultados, como forma de melhorar seu desempenho e cumprir seus objetivos institucionais, conforme achados de Cannavina e Parisi (2015).

Tabela 3 - Intervenção de corpo técnico.

Bloco 02	Intervenções de Corpo técnico
Pergunta 01	Existem procedimentos internos que detalham a execução das principais atividades do setor?
Pergunta 03	As tarefas são segregadas (divididas) entre diferentes pessoas para reduzir erros, desperdício ou fraude?

Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação às intervenções de corpo técnico os resultados demonstraram a necessidade de melhoria nos controles internos visando o princípio da segregação de função. Cerca de 66% responderam que muitas tarefas são executadas por uma mesma pessoa, que o setor não dispõe de quantitativo de pessoas suficientes para divisão das tarefas, ou que estão sendo adotadas medidas necessárias para atendimento ao princípio da segregação de função. Conforme achados de Monteiro (2015) as principais barreiras identificadas podem ser observadas pela falta de uma cultura e gestão ao risco, alinhada com a carência de pessoal em número adequado.

Tabela 4 - Intervenção de capacitação.

Bloco 02	Intervenções de capacitação
Pergunta 02	A baixa produtividade e desempenho de servidores é alvo de ações corretivas por parte das chefias?
Pergunta 03	A unidade promove ações de formação continuada como cursos de capacitação ou outra atividade formativa?

Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação às intervenções de capacitação cerca de 90% das pessoas que responderam ao questionário informaram que a baixa produtividade e desempenho de servidores é alvo de ações corretivas por parte das chefias, no entanto, cerca de 55% informaram que não são registradas as ações. No entanto, cerca de 35% informaram que as ações de correção são formalizadas, com feedback ou não. Além disso, o resultado da pesquisa indica que grande parte dos servidores passam por processo de qualificação esporadicamente, e esses achados foram encontrados por Dalgleish e Cooper (2005), Farias, Luca e Machado (2010) na

qual destacam que as implantações nas estruturas administrativas necessitam de uma visão integrada de atividade, padronização de procedimentos internos, corpo técnico e qualificação de seus funcionários.

Tabela 5 - Intervenção de socialização.

Bloco 02	Intervenções de Socialização
Pergunta 01	Existe pesquisa de clima organizacional realizada por sua unidade?
Pergunta 02	Na sua Unidade existem momentos de interação social ou reuniões com o objetivo de compartilhar ideias, ações e comportamentos que atendam às boas práticas institucionais.

Fonte: elaborado pelos autores.

Com relação às intervenções de socialização cerca de 77% das pessoas que responderam ao questionário informaram que não existe pesquisa de clima organizacional realizada por sua unidade. No entanto, cerca de 66% responderam que periodicamente são feitas reuniões, sejam com características predominantemente informais, para mera divulgação dos resultados, ou formais com registros, cujo resultado das boas práticas é difundido para toda a equipe de trabalho.

4.2 DA ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

Como resultado do questionário, percebe-se que o órgão mantém suas rotinas de controle interno baseadas em normativos internos, que de forma geral, têm tido resultados significativos no processo de gestão administrativa. Não há, entretanto, uma uniformização, quanto ao detalhamento dos procedimentos internos de cada atividade, como proposto no novo modelo de controle interno pelo Governo Estadual. Essa percepção foi verificada também nas entrevistas. De acordo com o entrevistado 08:

a diretoria vem adotando procedimentos por meio de documentos que estabelecem rotinas internas embora nem

todos estejam plenamente formalizados, mas à medida que acontece algo novo, que foge a rotina, a gente tenta criar uma formalidade, e isso é escrito e divulgado

Verificou-se também, a percepção dos gestores quanto à necessidade de formalizar suas rotinas de controle interno, conforme destacado pelo entrevistado 10, que afirmou que “[...] quando você escreve, quando você desenha a sua atividade, o outro que vier, vai fazer as melhorias, as versões necessárias para melhorar aquela atividade, que acaba sendo as normas de procedimento, padronizando as rotinas.”

Para entendimento desses resultados foi feita uma análise documental na qual foi possível observar a existência dos normativos internos, atas de reuniões, planejamento estratégico 2020-2023 e um Boletim Interno (BGPM) publicado semanalmente, com atos e informações referentes às atividades. Também foram encontradas normas gerais, que facilitam a comunicação entre todos os servidores, e demonstram que as normas internas do órgão mantêm uma estrutura de trabalho conforme destacado pelo entrevistado 06. Ele cita que “[...] a Comunicação é feita através de publicações no BGPM (boletim interno), através de comunicação interna, de normas, regimento interno. Embora o regimento interno não tenha um detalhamento, existem as atribuições que nos auxilia a dizer a quem cabe cada tarefa [...]”. Assim, considerando que existem rotinas internas, torna-se possível o processo de adaptação e modernização das rotinas de controle interno proposta pelo governo do Estado do Espírito Santo.

Foram analisadas de forma impressa, algumas publicações referentes aos anos de 2017 a 2021, para comprovar a existência da regularidade das publicações e foi constatado a existência do canal de comunicação. O entrevistado 01 menciona que “o BGPM (boletim interno) é um canal onde são publicadas todas as normas, todas as leis, decretos, inclusive as normas de controle interno, as normas de procedimento, e é um excelente instrumento também de controle interno e de avaliação da primeira linha de defesa”.

Percebe-se, no entanto, que o modelo de três linhas ainda não está sendo usado em sua plenitude, quanto à execução das rotinas em atendimento às normas de procedimento gerais, cuja padronização das tarefas está sendo feita em todos os órgãos da administração estadual. No entanto é um assunto que começa a fazer parte da cultura do órgão e isto pode ser percebido

nas falas do entrevistado 04, que diz que “quando o Estado desenvolveu este trabalho e colocou isso em decreto o que ele quis foi justamente isso, fazer com que os servidores públicos na administração, pudessem estar desenvolvendo atividade de rotina de modo a facilitar o trâmite dos processos”. Nesta mesma ideia, o entrevistado 03 complementa, dizendo que “nós temos, na medida do possível, que atender às normas de procedimento do Estado, e em alguns casos a gente elabora, mas não houve publicação ainda de uma norma específica”.

O que pode ser observado analisando os resultados do questionário, documentos internos e nas entrevistas com os servidores responsáveis pelas áreas de gestão -orçamentária, financeira e patrimonial, de ensino, de comunicação, de recursos humanos, de tecnologia, de controle interno, de corregedoria e de gestão administrativa – é a necessidade de maior divulgação da padronização do modelo de três linhas. Conforme destacado pelo entrevistado 02, “acho interessante que é divulgado para as Diretorias. A título de sugestão, fazer uma videoconferência com todos os diretores e comandantes falando sobre a importância desta atividade de controle interno.” Verificou-se, entre todos os entrevistados, o conhecimento das normas internas formalizadas, destacando algumas informais com monitoramento constante das ações com foco no aperfeiçoamento da gestão, registradas em atas de reuniões e rotineiramente apresentadas através de documentos internos como comunicações internas, e circulares.

Além da implantação, o processo de monitoramento das ações de controle foi destacado. Conforme entrevistado 9:

o monitoramento existe, o que é preciso é formalizar isso. A gente precisa traçar uma rotina de controle, todo mês, ou no final do ano. Aconteceu um problema, a gente tenta solucionar, mas a gente não cria uma rotina. E socializar as ações, troca de conhecimento entres os responsáveis pelos seus controles como forma de aperfeiçoar as rotinas internas.

Segundo o entrevistado 05:

a diretoria vem adotando procedimentos por meio de documentos que estabelecem rotinas internas embora nem todos estejam plenamente formalizados, mas à medida que acontece algo novo, que foge à rotina, a gente tenta criar uma formalidade, e isso é escrito e divulgado.

O processo de aperfeiçoamento e qualificação também dever ser destacado. Existe a preocupação do órgão em desenvolver o potencial, principalmente dos executores de áreas técnicas, com o intuito de tornar a gestão mais efetiva, minimizando riscos que possam comprometer os atos de gestão. Assim, o processo de capacitação torna-se importante e já vem sendo feito no órgão, conforme destacado pelo entrevistado 07, “alguns cursos foram realizados, inclusive com uma sequência, detalhando qual curso seria o primeiro, segundo, terceiro, para que ao realizar os cursos haja uma sequência, não sendo uma coisa aleatória”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Teoria Institucional tem sido uma das vertentes importantes nas organizações, principalmente por sua influência nas abordagens que envolvem os processos de mudança baseados em suas rotinas, hábitos e regras. Conforme destacado por Despejo e Egbert (2017) ela pode ser concebida como uma maneira de pensar ou agir dos indivíduos que a compõe. Esse processo de mudança vem sendo implantado na administração Pública Estadual.

Assim, o estudo analisou como o controle interno é determinante no funcionamento de um órgão do Governo do Estado do Espírito Santo. A criação da UECI vem ao encontro dos princípios da Administração Pública, na qual são utilizadas ferramentas de controle na gestão pública sob os aspectos de natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de gestão fiscal, observando-se os princípios que regem a administração pública.

Percebe-se, no órgão estudado, que mesmo não padronizadas, as rotinas de controle interno são adotadas e passam por constante aperfeiçoamento, o que garante um grau de confiabilidade na execução das tarefas. Verificou-se, entre todos os entrevistados, o conhecimento das normas internas, formais ou não formais, registros em atas de reuniões e rotineiramente apresentadas através de documentos internos como comunicações internas, e circulares. Esse aspecto é importante, mas adotando uma padronização de normas é um passo para dar maior agilidade no serviço público, maior transparência e menor responsabilização dos agentes.

No entanto, foi possível identificar que o órgão ainda depende de melhor divulgação e estruturação das suas práticas de controle. Além disso, há a necessidade de se adequar ao

modelo de três linhas, implementado no Estado do Espírito Santo. Assim, através dos resultados é possível que o órgão aperfeiçoe suas rotinas de controle, padronize as rotinas baseado no modelo de três linhas proposto pelo Governo do Estado do Espírito Santo. Como sugestão de pesquisas futuras seria de grande relevância ampliar o estudo, fazendo comparações entre dois ou mais órgãos da administração estadual.

REFERÊNCIAS

Araújo, D. J. C., Libonati, J. J., Miranda, L. C., & Ramos, F. S. (2016). **Unidades de Controle Interno dos Municípios Brasileiros: Análise sob a Ótica do COSO II**. *Revista Universo Contábil*, 12(2), 39-58.

Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). **Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial**. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 25(66), 214-227.

Beekman, M., Chenhall, R. H., Euske, k. J. (2007). **Management control systems as a tool for planned organizational change**. *Journal of Cost Management*, 21(5), 15-25.

Bresser-pereira, I. C. (2009). Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 16, p. 1-36.

Burns, J., Scapens, R. (2000) **Conceptualizing management accounting change: an institutional framework**. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.

Burns, J.; Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402.

Constituição República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. (1988). Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Chenhall, R. H.; Orris, D. (1986) **The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems.** *Accounting Review*, 16-35.

Decreto n 4130-R, de 17 de julho de 2017. (2017). **Institui a Política de Modernização de Normas de Gestão do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo.** Recuperado de http://consulta.dio.es.gov.br/Pages/wfFolhear.aspx?d=does_20110104&t=58&p=1-58 Decreto n 4131-R, de 17 de julho de 2017. (2017). **Regulamenta a instituição e atuação das Unidades Executoras de Controle Interno (UECI) no Governo do estado do Espírito Santo.** Recuperado de http://consulta.dio.es.gov.br/Pages/wfFolhear.aspx?d=does_20110104&t=58&p=1-58.

Espejo, M. M. D. S. B., & Eggert, N. S. V. (2017). **Não deu certo por quê?** Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 28(73), 43-60.

Ferreira, A.; Otley, D. **The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis.** *Management Accounting Research*, v. 20, n. 4, p. 263–282, dez. 2009.

Huy, Q. N. (2001) **Time, temporal capability, and planned change.** *Academy of Management Review*, 26(4), 601-623, 2001.

Junior, V. H. K. (2020). **Gestão de riscos no setor público brasileiro: uma nova lógica de accountability?** *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14.

Junqueira, R. R., Bbubach, Cc., Louro, A.C., Gonzaga, R. P. (2027). **Resistência à mudança no Sistema de Informação Gerencial: uma análise da institucionalização de**

estruturas e processos de TI em uma organização do Poder Judiciário Brasileiro. *Reflexão Contábil*, 36(02), 36-37.

Lukka, K. (2007). **Management accounting change and stability**: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.

Malmi, T.; Brown, D. A. (2008) **Management control systems as a package**: opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, v. 19, n. 4, p. 287-300.

Monteiro, R. P. (2015). **Análise do sistema de controle interno no Brasil**: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 12(25), 159-188.

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

Silva, L.M. (2004). **Contabilidade Governamental**: Um Enfoque Administrativo. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.