

idp

idm

MESTRADO PROFISSIONAL

EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS UNIDADES DE
CONTROLE INTERNO NAS SECRETARIAS DE ESTADO
DISTRITAIS**

SILVIO GARCIA MARTINS FILHO

Brasília-DF, 2025

SILVIO GARCIA MARTINS FILHO

**ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS UNIDADES DE
CONTROLE INTERNO NAS SECRETARIAS DE ESTADO
DISTRITAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Orientador

Professor Doutor Alexandre Cambraia Nascimento Vaz

Brasília-DF 2025

SILVIO GARCIA MARTINS FILHO

ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO NAS SECRETARIAS DE ESTADO DISTRITAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 13 / 06 / 2025

Banca Examinadora

Prof. Dr. Alexandre Cambraia Nascimento Vaz - Orientador

Prof. Dr. Felix Garcia Lopez Junior

Profa. Dra. Vânia Lúcia Ribeiro Vieira

Código de catalogação na publicação – CIP

M386a	Martins Filho, Silvio Garcia Análise da implementação das unidades de controle interno nas secretaria de Estado Distritais / Silvio Garcia Martins Filho. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2025. 195 f. : Orientador: Prof. Dr. Alessandro de Oliveira Gouveia Freire Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2025. 1. Controle interno. 2. Governança pública. 3. Órgão de controle interno. 4. Neoinstitucionalismo. I.Título CDD 352.35
-------	---

Elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho é mais que o fim de uma etapa acadêmica, é resultado de anos de dedicação à administração pública e da busca pelo fortalecimento do controle interno como instrumento de integridade e de aprimoramento da gestão pública.

Agradeço, em primeiro lugar, ao meu orientador, Prof. Dr. Alexandre Cambraia Nascimento Vaz, pelo acompanhamento diligente, pela escuta atenta e pelo apoio nas decisões metodológicas ao longo desta caminhada. Aos demais professores que compuseram a banca de defesa, Prof. Dr. Felix Garcia Lopez Junior e Prof.^a Dra. Vânia Lúcia Ribeiro Vieira, agradeço pelas contribuições qualificadas e generosas. Estendo meus agradecimentos ao Prof. Dr. Pedro Luiz Costa Cavalcante, que participou da banca de qualificação, sendo crítico e provocador na melhor acepção da palavra, e cujos apontamentos foram importantes para o amadurecimento metodológico deste estudo.

A toda equipe docente e discente do IDP, meu agradecimento pelo suporte contínuo, desde o primeiro dia de aula, sempre atentos ao desenvolvimento acadêmico dos seus alunos, comprometidos com a formação de mestres preparados para enfrentar os desafios da gestão pública. Aos colegas de turma, pelo convívio generoso, pelos risos (e alguns choros) compartilhados, pelas trocas, pelos debates e pelo incentivo constante à busca por conhecimento. Um agradecimento especial a Robson Lopes da Gama Júnior, colega de carreira e parceiro de reflexão institucional, e a Fabricio Antonio de Souza Martins, amigo de longa data, com quem tive a alegria de compartilhar estes dois anos de muito trabalho.

Agradeço ao meu pai, à minha mãe e aos meus irmãos, por sempre acreditarem em mim, mesmo nos momentos em que eu mesmo duvidei. Ao meu companheiro de tantas aventuras, Alberto Gomes, pela paciência, generosidade e apoio ao longo desses dois anos, especialmente nas vésperas da defesa, quando pensei em desistir, e você, mesmo à distância, permaneceu ao meu lado, firme, me ajudando a reencontrar a confiança e seguir em frente.

Aos meus amigos mais próximos, minha segunda família, Saulo Ceolin, Carlos Caser, Leandro da Guarda, Sandra Marques e Silva, Liliane Bezerra Passos da Silva, Adriano Pires, André Ortlieb Guerreiro-Cacais e Tiago Mendonça, agradeço pela amizade maravilhosa já de tantos anos, pelo incentivo genuíno, por me inspirarem e por me acompanharem, cada um à sua maneira, ao longo dessa jornada. Ter vocês por perto fez toda a diferença. Agradeço também ao Tulio Frade Reis, com quem compartilhei tantos anos de afeto e aprendizados. Foi ao seu lado, acompanhando sua trajetória no doutorado, que nasceu o desejo de me qualificar ainda mais. Muito obrigado!

À Controladoria-Geral do Distrito Federal, agradeço por me permitir vivenciar o controle interno em toda sua complexidade e pelo estímulo para sonhar com melhorias. Em especial, agradeço ao Controlador-Geral, Daniel Alves Lima, por sua liderança inspiradora; à Subcontroladora de Controle Interno, Graziella Brunale de Andrade, minha companheira diária de missão e reflexões; ao Hamilton Ruggieri, pelos debates sobre o tema ao longo dos anos; à Mariana Pereira Rêgo Quintans, colega de carreira, entusiasta do tema, minha primeira parceira de desafios no Governo do Distrito Federal e atual sucessora na Unidade de Controle Interno da Secretaria de Estado de Economia (UCI/SEEC), assim como à Débora Limberger e à Aline Nunes Pereira Batista, também sucessoras na UCI/SEEC, todas levando adiante, com excelência, o que sonhamos para aquela unidade.

Estendo esses agradecimentos aos colegas da equipe da UCI/SEEC, com quem compartilhei o desafio e a alegria de estruturar e consolidar uma segunda linha atuante: Gabriela Félix Reis, Fernando Côrtes Ribeiro, Deborah Christina Barbosa Stival, Renata Silva de Oliveira Correa, Luciana Chagas de Almeida, Eliana de Andrade Rocha, Cláudia Rodrigues Vieira, Jéssica da Silva Brito e Cintia Macedo Nunes. Foi com vocês que nasceu este trabalho.

Aos ex-Subcontroladores de Controle Interno que gentilmente aceitaram participar da pesquisa, minha gratidão: Mario Nogueira Israel, Rodrigo Ramos Gonçalves, Ricardo Augusto Ramos, Gustavo Rodrigues Lirio e Lúcio Carlos de Pinho Filho. Aos chefes das UCIs das Secretarias de Estado Distritais que responderam ao extenso questionário, parte central deste estudo, deixo um agradecimento muito especial. Sem a colaboração de vocês, este trabalho não existiria. Dedico este resultado a cada um de vocês: Lúcio Carlos de Pinho Filho, Renato Franck de Oliveira Silva, Alisson Melo Rios, Fábio Henrique

Geraldo dos Santos, André Pereira de Jesus, Nádia da Glória Silva, Leandro Batista Yokomizo, José de Ribamar Matos Júnior, Júlio César Lima, Rafael Fernandes Carvalho, Pedro Márcio Azevedo dos Santos de Lima Paiva, Marcelo Vinício Rodrigues e Wagne Furtado Gomes.

A todos e todas que, direta ou indiretamente, contribuíram com este trabalho, meu mais sincero obrigado!

RESUMO

Esta dissertação analisa a implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs) nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, sob a perspectiva de política pública, com o objetivo de identificar como os condicionantes institucionais influenciam sua efetividade. Parte-se da hipótese de que a efetividade das UCIs, entendida como o grau de alinhamento de suas práticas a referenciais normativos e conceituais, é condicionada por fatores contextuais, organizados em quatro dimensões: institucional-formal (estrutura normativa), político-institucional (dinâmica organizacional e apoio político), histórico-institucional (trajetórias e rotinas), e sociocultural (valores e cultura organizacional). A abordagem é qualitativa e quantitativa, estruturada como estudo de caso, envolvendo todas as Secretarias distritais em 2024, com aplicação de questionário eletrônico a chefes de UCIs e Subcontroladores da CGDF. A efetividade foi medida por meio do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), composto por quatro blocos temáticos (Decreto nº 45.933/2024, Lei nº 14.133/2021, Modelo das Três Linhas e COSO II). Além disso, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com chefes de UCIs selecionados por desempenho extremo no IE-UCIs. Os resultados indicaram variação significativa na efetividade entre as UCIs, com pontuações entre 4,94 e 7,11 (média de 6,25). As dimensões político-institucional e histórico-institucional apresentaram as correlações mais fortes com o índice, indicando a influência do apoio institucional, da estabilidade organizacional e da trajetória de profissionalização sobre o desempenho das unidades. A análise fatorial revelou dois fatores principais: um componente institucional que agrupa os condicionantes contextuais e um fator específico que expressa a autonomia relativa da efetividade, vinculada a fatores práticos e relacionais, como liderança técnica e articulação interna. As manifestações espontâneas e as entrevistas reforçaram esses achados, apontando barreiras como carência de pessoal técnico, baixa valorização simbólica e ausência de normas operacionais, além de boas práticas ligadas à liderança, cooperação e incorporação de modelos atualizados. A pesquisa contribui ao aplicar a matriz de condicionantes institucionais ao campo do controle interno e ao debater o Modelo das Três Linhas no nível subnacional; propõe o IE-UCIs como instrumento avaliativo e apresenta recomendações para o fortalecimento das UCIs. Sugere, por fim, novos estudos com foco em análises longitudinais, setoriais e simbólicas.

Palavras chave: Controle Interno. Governança Pública. Unidades de Controle Interno. Modelo das Três Linhas. Neoinstitucionalismo.

ABSTRACT

This dissertation analyzes the implementation of Internal Control Units (UCIs) within the State Secretariats of the Federal District of Brazil from a public policy perspective, aiming to identify how institutional constraints influence their effectiveness. The central hypothesis is that the effectiveness of UCIs, understood as the degree of alignment of their practices with normative and conceptual frameworks, is conditioned by contextual factors, structured into four analytical dimensions: institutional-formal (regulatory structure), political-institutional (organizational dynamics and political support), historical-institutional (administrative trajectories and routines), and sociocultural (values and organizational culture). The methodological approach is both qualitative and quantitative, designed as a case study involving all district-level Secretariats in 2024. An electronic questionnaire was applied to UCI heads and Subcontrollers of the Federal District General Controllershship (CGDF). Effectiveness was measured through the UCI Effectiveness Index (IE-UCIs), composed of four thematic blocks (Decree No. 45.933/2024, Law No. 14.133/2021, the Three Lines Model, and COSO II). In addition, semi-structured interviews were conducted with UCI chiefs selected based on extreme performance in the IE-UCIs. The results indicated significant variation in effectiveness among UCIs, with scores ranging from 4.94 to 7.11 (mean of 6.25). The political-institutional and historical-institutional dimensions showed the strongest correlations with the index, highlighting the influence of institutional support, organizational stability, and professional trajectories. Factor analysis revealed two main components: one institutional factor grouping contextual constraints, and another expressing the relative autonomy of effectiveness, associated with practical and relational factors such as technical leadership and internal coordination. Open-ended responses and interviews reinforced these findings, highlighting barriers such as lack of technical staff, low symbolic recognition, and absence of operational regulations, alongside good practices related to leadership, cooperation, and use of updated frameworks. This research contributes by applying the matrix of institutional constraints to the field of internal control and by discussing the operationalization of the Three Lines Model at the subnational level. It also proposes the IE-UCIs as an evaluative instrument and presents practical recommendations to strengthen UCIs. Finally, it suggests further studies focusing on longitudinal, sectoral, and symbolic-relational analyses.

Keywords: Internal Control. Public Governance. Internal Control Units. Three Lines Model. Neoinstitutionalism.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AI	Auditoria Interna
BNRS	Burocratas de Nível de Rua
CGDF	Controladoria-Geral do Distrito Federal
CGU	Controladoria-Geral da União
CIA	Certified Internal Auditor
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
CRSA	Control Self-Assessment (Autoavaliação de Controles Internos)
DF	Distrito Federal
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
IRF	Implementation Regime Framework
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NLL	Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021)
PAACI	Plano Anual das Atividades de Controle Interno
RAACI	Relatório Anual das Atividades de Controle Interno
SCI	Sistema de Controle Interno
SICON	Sistema de Controle Interno
SUBCI	Subsecretaria de Controle Interno
SUS	Sistema Único de Saúde
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal
TCU	Tribunal de Contas da União
TLM	Three Lines Model (Modelo das Três Linhas)
TLoD	Three Lines of Defense (Modelo das Três Linhas de Defesa)
UCIs	Unidades de Controle Interno

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1

Cubo do COSO II

56

Figura 2

O Modelo das 3 linhas do IIA

63

Figura 3

Fatores influenciadores do comportamento do BNR

81

Figura 4

Matriz de Correlação entre as Dimensões e o IE-UCIs

152

Gráfico 1

Médias das respostas por pergunta do Bloco 2, comparando UCIs e SUBCIs

113

Gráfico 2

Boxplot das médias das respostas ao Bloco 2, comparando UCIs e SUBCIs

115

Gráfico 3

Médias das respostas por pergunta do Bloco 3, comparando UCIs e SUBCIs

119

Gráfico 4

Boxplot das médias das respostas ao Bloco 3, comparando UCIs e SUBCIs

119

Gráfico 5

Médias das respostas por pergunta do Bloco 4, comparando UCIs e SUBCIs

122

Gráfico 6

Boxplot das médias das respostas ao Bloco 4, comparando UCIs e SUBCIs

123

Gráfico 7

Médias das respostas por pergunta do Bloco 5, comparando UCIs e SUBCIs

127

Gráfico 8

Boxplot das médias das respostas ao Bloco 5, comparando UCIs e SUBCIs

127

Gráfico 9

Radar Comparativo das Médias de Efetividade das UCIs e de Importância atribuída pelos SUBCIs, por Bloco

132

Gráfico 10

IE-UCIs, em ordem decrescente

132

Gráfico 11

Médias das respostas da Dimensão Institucional-Formal

135

Gráfico 12	
Boxplot das médias das respostas da Dimensão Institucional-Formal	
	136
Gráfico 13	
Boxplot das médias das respostas da Dimensão Político-Institucional	
	139
Gráfico 14	
Médias das respostas da Dimensão Político-Institucional	
	140
Gráfico 15	
Boxplot das médias das respostas da Dimensão Histórico-Institucional	
	143
Gráfico 16	
Médias das respostas da Dimensão Histórico-Institucional	
	144
Gráfico 17	
Boxplot das médias das respostas da Dimensão Sociocultural	
	147
Gráfico 18	
Médias das respostas da Dimensão Sociocultural	
	148
Gráfico 19	
Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Institucional-Formal	
	152
Gráfico 20	
Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Político-Institucional	
	153
Gráfico 21	
Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Histórico-Institucional	
	153
Gráfico 22	
Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Sociocultural	
	154
Gráfico 23	
Boxplot das variáveis (IE-UCIs, Institucional-Formal, Político-Institucional, Histórico-Institucional e Sociocultural)	
	156
Gráfico 24	
Scree Plot: Autovalores dos Componentes Principais	
	159
Gráfico 25	
Biplot da Análise de Componentes Principais	
	160

LISTA DE QUADROS

Quadro 1

Componentes do Controle Interno e Princípios - COSO II

.....56

Quadro 2

Matriz de análise do estudo

.....96

Quadro 3

Universo da pesquisa

.....100

Quadro 4

Variáveis utilizadas na pesquisa

.....102

LISTA DE TABELAS

Tabela 1

Medidas resumo das respostas do Bloco 2, grupo SUBCIs115

Tabela 2

Medidas resumo das respostas do Bloco 2, grupo UCIs116

Tabela 3

Medidas resumo das respostas do Bloco 3, grupo SUBCIs119

Tabela 4

Medidas resumo das respostas do Bloco 3, grupo UCIs120

Tabela 5

Medidas resumo das respostas do Bloco 4, grupo SUBCIs123

Tabela 6

Medidas resumo das respostas do Bloco 4, grupo UCIs124

Tabela 7

Medidas resumo das respostas do Bloco 5, grupo SUBCIs128

Tabela 8

Medidas resumo das respostas do Bloco 5, grupo UCIs128

Tabela 9

Médias Normalizadas de Efetividade por Bloco, grupo UCIs129

Tabela 10

Médias Normalizadas de Importância por Bloco, grupo SUBCIs130

Tabela 11

Medidas resumo das respostas da Dimensão Institucional-Formal136

Tabela 12

Medidas resumo das respostas da Dimensão Político-Institucional140

Tabela 13

Medidas resumo das respostas da Dimensão Histórico-Institucional145

Tabela 14

Medidas resumo das respostas da Dimensão Sociocultural148

Tabela 15

Medidas resumo das variáveis: IE-UCIs e as dimensões (a) Institucional Formal, (b) Político Institucional, (c) Histórico Institucional, (d) Sociocultural150

Tabela 16

Teste de esfericidade de Bartlett

.....155

Tabela 17

Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) geral e medida de adequação amostral (MSA) por dimensão

.....155

Tabela 18

Cargas fatoriais das dimensões avaliadas no componente principal extraído e proporção da variância explicada pelo componente único

.....157

Tabela 19

Cargas fatoriais das dimensões avaliadas nos dois componentes extraídos com rotação varimax e proporção da variância explicada pelos componentes RC1 e RC2

.....158

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 21

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA 21

1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA E DA PERGUNTA DE PESQUISA..... 27

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS..... 30

1.3.1 GERAL 30

1.3.2 ESPECÍFICOS 30

1.4 JUSTIFICATIVA E ESTRUTURA 30

2. REFERENCIAL TEÓRICO 34

2.1 CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA PÚBLICA 34

2.2 NORMAS E MODELOS APLICÁVEIS 46

2.2.1 NORMAS FEDERAIS E DISTRITAIS 46

2.2.2 O MODELO COSO II..... 51

2.2.3 O MODELO DAS TRÊS LINHAS DO IIA..... 59

2.3 NEOINSTITUCIONALISMO E A ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DE
POLÍTICAS PÚBLICAS 66

3. METODOLOGIA 89

3.1 VARIÁVEIS DA PESQUISA 91

3.1.1 VARIÁVEL DEPENDENTE..... 91

3.1.2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES 94

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA 98

3.3 UNIVERSO DA PESQUISA..... 99

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA..... 101

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS 102

3.6 LIMITAÇÕES DE PESQUISA 107

4. DISCUSSÃO DE RESULTADOS 110

4.1 APRESENTAÇÃO DA AMOSTRA E PERFIL DOS RESPONDENTES (BLOCO 1)
..... 110

4.2 VARIÁVEL DEPENDENTE: ÍNDICE DE EFETIVIDADE DAS UCIS (IE-UCIS).
..... 111

SUMÁRIO

4.2.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO IE-UCIS	111
4.2.2 BLOCO 2 - DECRETO N° 45.933/2024.....	112
4.2.3 BLOCO 3 - LEI N° 14.133/2021	117
4.2.4 BLOCO 4 - ESTRUTURA COSO II	121
4.2.5 BLOCO 5 - MODELO DAS TRÊS LINHAS DO INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA)	125
4.2.6 RESULTADOS AGREGADOS DO IE-UCIS	129
4.3 VARIÁVEIS INDEPENDENTES.....	134
4.3.1 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO INSTITUCIONAL-FORMAL	134
4.3.2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO POLÍTICO-INSTITUCIONAL	138
4.3.3 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO HISTÓRICO-INSTITUCIONAL	142
4.3.4 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO SOCIOCULTURAL	147
4.4 INTERPRETAÇÃO DOS ACHADOS: ANÁLISE DE CORRELAÇÃO E FATORES AGRUPADOS	149
4.4.1 EXTRAÇÃO DE UM ÚNICO FATOR	156
4.4.2 EXTRAÇÃO DE DOIS FATORES COM ROTAÇÃO VARIMAX	157
4.5 CONTRIBUIÇÕES QUALITATIVAS: PERCEPÇÕES DE UCIS E SUBCIS	161

5. CONCLUSÕES.....	168
---------------------------	------------

REFERÊNCIAS.....	178
-------------------------	------------

APÊNDICES.....	188
-----------------------	------------



1

INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO TEMÁTICA

A gestão pública envolve o desempenho de atividades diversas e complexas, como o planejamento orçamentário, as compras públicas e a implementação de políticas públicas, apenas para citar algumas. Para dar conta dessas atribuições, e considerando a escassez de recursos face à multiplicidade de demandas sociais, os gestores públicos dispõem de diferentes instrumentos e práticas gerenciais que podem contribuir para a efetividade da ação estatal.

Nesse cenário, destaca-se o conceito de governança pública organizacional, cujo objetivo é direcionar as organizações públicas para a obtenção de resultados alinhados ao interesse público. Segundo o Tribunal de Contas da União, essa governança compreende “mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (Brasil, 2020, p. 36).

Além de fomentar, no atendimento das demandas sociais, a eficiência e o resguardo do interesse público, uma boa governança otimiza o desenvolvimento social, econômico, político e cultural das instituições (Teixeira; Gomes, 2019).

De acordo com Kormendi e Meguire (1985) e Asatryan e De Witte (2015), práticas de governança que propiciam maior participação democrática e eficiência têm impacto positivo sobre o desempenho econômico, promovendo um ambiente de maior *accountability* e integridade nas instituições públicas.

A governança pública pode ser fortalecida utilizando-se processos de controles internos adequados a fim de aumentar a confiabilidade na gestão dos recursos públicos, conforme destacado por estudos recentes e boas práticas internacionais (IIA, 2020; Teixeira; Gomes, 2019). Além disso, sua adequada implementação tem importância porque sua atuação impacta diretamente a utilização dos

recursos humanos e financeiros, com potencial contribuição para a melhoria da qualidade do gasto público.

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway¹)(COSO) define controle interno como “um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade” (COSO, 2013, p. 3). Essa definição está alinhada ao modelo das Três Linhas do *Institute of Internal Auditors* (IIA) (Instituto dos Auditores Internos²), que reconhece o controle interno como “processos criados para oferecer confiança razoável sobre o atingimento dos objetivos” (IIA, 2020, p. 1).

Ainda no campo das definições, ressalta-se o conceito de auditoria interna, comumente e de forma equivocada tratada como sinônimo de controle interno. A auditoria interna é desempenhada por profissionais com independência com relação aos auditados, e é definida pelo Conselho Federal de Contabilidade (2012) como o conjunto de:

(...) exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (2012, p. 4).

Dessa forma, chega-se ao cerne da distinção entre Controle Interno, no singular, e controles internos, no plural. O primeiro refere-se a um sistema completo, uma estrutura, um conjunto integrado de todos os processos, políticas, procedimentos, tecnologias que, juntos, fornecem segurança razoável para que os objetivos da organização sejam alcançados. Dito isso, e considerando a complexidade de

¹ Fundado em 1985 nos Estados Unidos, o COSO é uma iniciativa conjunta de organizações privadas que tem como objetivo desenvolver *frameworks* e orientações para melhorar o desempenho organizacional e a governança por meio de controles internos eficazes, gerenciamento de riscos corporativos e prevenção de fraudes.

² O IIA é a principal entidade global que apoia e representa os profissionais de auditoria interna. Por intermédio de certificações, desenvolvimento de normas, pesquisa e *advocacy*, o IIA busca fortalecer a profissão, promovendo a excelência na prática da auditoria interna e contribuindo para a melhoria da governança, gestão de riscos e controles nas organizações em todo o mundo.

estruturas como uma Secretaria de Estado, ou mesmo para explicar seu funcionamento no Distrito Federal como um todo, primordial sublinhar a capacidade explicativa do Modelo das Três Linhas do IIA, uma vez que não se deve vincular automaticamente o conceito de Controle Interno a um só órgão (provavelmente por conta da usual confusão entre controle interno e auditoria interna), como corriqueiramente ocorre com as Controladorias ou com as Unidades de Controle Interno, pois essas atividades permeiam todos os níveis da organização (ou organizações, no caso de um ente federativo como o Distrito Federal). Já os controles internos tratam dos elementos individuais, específicos, de ações e procedimentos desse sistema. Como exemplos de controles internos temos: os checklists, os procedimentos de dupla assinatura acima de um certo valor, a checagem de antecedentes de funcionários, o registro do ponto eletrônico, o estabelecimento de senhas complexas para acesso a sistemas de informação, os procedimentos operacionais padrão, a definição de metas e indicadores em uma política pública, a prévia verificação por áreas jurídicas ou de controle interno de processos de contratação e/ou de pagamento acima de um determinado valor de alçada, entre outros.

A Constituição Federal prevê, no seu art. 74, que os três Poderes manterão, de forma integrada, sistemas de controle interno com o objetivo de avaliar o cumprimento das metas, a execução dos programas e dos orçamentos, comprovar a legalidade e avaliar resultados da gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades privadas, exercer controles de operações, direitos e haveres, e apoiar o controle externo, de forma resumida. No âmbito do Poder Executivo Federal, essa função é exercida pela Controladoria-Geral da União (CGU), órgão que, entre outros, atua na auditoria interna do governo, promove ações para prevenir e combater a corrupção e promove a transparência e a integridade pública.

Seguindo essa orientação normativa nacional, o Distrito Federal organizou o seu Sistema de Controle Interno (SCI) por meio da Lei nº 830, de 27 de dezembro de 1994, sendo que a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) exerce a função de órgão de execução centralizada das atividades de auditoria, buscando assegurar a regular aplicação dos recursos públicos, zelando pela transparência dos atos de gestão, promovendo a governança pública, compliance, integridade, e coordenando ações de prevenção e combate à corrupção, conforme estabelecido no seu Regimento Interno, aprovado pelo Decreto nº 42.830, de 17 de dezembro de 2021 (Distrito Federal, 2021b).

Diversas normas tratam, no Distrito Federal, das estruturas, competências e procedimentos relacionados à governança pública e aos controles internos, destacando-se aquelas relativas ao Sistema de Controle Interno (SICON) e às Unidades de Controle Interno (UCIs). Sobre isso, registra-se que o SICON visa, entre outros, comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira, contábil e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração do Distrito Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, conforme estabelecido na Lei nº 830/1994 (Distrito Federal, 1994). As UCIs, por sua vez, têm a responsabilidade de apoiar a implementação e o desenvolvimento de uma estrutura de controles internos, auxiliando a gestão e assegurando a conformidade e a eficiência dos processos administrativos, de acordo com o Decreto nº 45.933/2024, em alinhamento às diretrizes da CGDF (Distrito Federal, 2024a).

A primeira vez que o Distrito Federal formalizou a criação das Unidades de Controle Interno foi com o Decreto nº 32.752, de 4 de fevereiro de 2011 (Distrito Federal, 2011), com suas competências posteriormente definidas no Decreto nº 34.367, de 16 de maio de 2013. Subsequentemente, outras normas distritais, como o Decreto nº 32.598/2010, a Portaria CGDF nº 145/2017, a Portaria CGDF nº 472/2019, o Decreto nº 39.620/2019, a Portaria CGDF nº 29/2021 e a Portaria CGDF nº 163/2023, expandiram e detalharam suas responsabilidades (Distrito Federal, 2010; 2011; 2013; 2019a; 2019b; 2021a; 2023). O Decreto nº 45.933/2024 consolidou essas diretrizes, atualizando a composição e as competências das UCIs, e reforçando seu papel estratégico na governança pública distrital (Distrito Federal, 2024a).

Essas unidades têm a responsabilidade de garantir que o sistema de controle interno funcione, nas unidades em que estão vinculadas, de maneira adequada e em conformidade com as normas e regulamentações vigentes. As UCIs devem ser previstas na estrutura organizacional e no regimento interno de cada Secretaria de Estado, Autarquia ou Fundação. Subordinam-se normativa e tecnicamente à Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) e desempenham um papel importante de assessorar a alta administração na implementação e monitoramento dos controles internos.

O “novo” decreto das UCIs, o Decreto nº 45.933/2024, reforça a importância dessas unidades na promoção da economicidade, eficiência e eficácia das operações administrativas, além de proteger o

patrimônio público. As UCIs também são responsáveis por apoiar a gestão no processo de gerenciamento de riscos, operando como a “Segunda Linha de Controle” no modelo das Três Linhas do IIA (2020).

Elas devem pautar sua atuação administrativa na promoção da legalidade, legitimidade e economicidade, bem como na eficiência e eficácia operacionais. Além disso, ainda devem atuar segundo as diretrizes de fortalecer a Primeira Linha, racionalizar procedimentos, fomentar a organização regimental e o mapeamento de processos de trabalho, mitigar riscos inerentes à gestão e defender a segregação de funções (Distrito Federal, 2024a).

Suas funções englobam atividades como a orientação aos gestores sobre questões de natureza técnica, o assessoramento em assuntos relacionados ao controle interno, especialmente na gestão de riscos, o apoio às ações de controle realizadas na unidade e o acompanhamento das diligências emitidas pelos órgãos de controle, sempre em conformidade com o modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos – IIA (Distrito Federal, 2024a).

Ressalta-se a utilização, no contexto distrital, do modelo das ‘Três Linhas’, proposto pelo IIA, como estrutura de diretrizes para a governança e o gerenciamento de riscos na administração pública. Esse modelo organiza as funções de controle em três linhas (antigamente denominadas “de defesa”) distintas: a Primeira Linha, referente aos papéis de execução dos controles primários e pelo gerenciamento direto dos riscos; a Segunda Linha, geralmente atribuída às UCIs ou estruturas semelhantes, que envolve o monitoramento e orientação da gestão, conforme estabelecido no Decreto nº 45.933/2024, no caso das UCIs, assegurando que os controles sejam implementados de forma eficaz e que os riscos sejam geridos em alinhamento com as diretrizes da CGDF; e a Terceira Linha, que envolve a auditoria interna realizada pela CGDF, como destacado no artigo 76 do Regimento Interno da CGDF, aprovado pelo Decreto nº 42.830/2021, ao mencionar especificamente a função da Subcontroladoria de Controle Interno (SUBCI) em fomentar o modelo das Três Linhas, garantindo uma avaliação independente das atividades e controles das duas primeiras linhas, conforme o referencial do IIA (2020), promovendo, assim, uma gestão pública mais clara, responsável e voltada à criação e proteção de valor, conforme preconiza o referencial do Modelo das Três Linhas do IIA (2020).

Ressalta-se uma distinção entre as UCIs: as descentralizadas, presentes em alguns órgãos e entidades distritais, subordinam-se hierarquicamente ao titular da Pasta e, como anteriormente afirmado, são normativa e tecnicamente subordinadas à CGDF, conforme o Decreto nº 45.933/2024. Já nos órgãos que não contam com UCIs próprias, suas atividades foram centralizadas na CGDF, na Coordenação de Unidades de Controle Interno (COUCI), que também exerce o papel de supervisão das unidades descentralizadas.

Desde a criação das primeiras UCIs, o controle interno no Distrito Federal tem passado por diversas alterações, refletindo mudanças nas práticas e concepções associadas à gestão pública. Contudo, apesar das sucessivas atualizações normativas e conceituais, permanece como um componente essencial do processo de governança pública, pois visa assegurar, entre outros, a conformidade legal e a eficiência administrativa. Tais características reforçam o entendimento do controle interno como um processo integrado à gestão, com funções preventivas, corretivas e de monitoramento constantes, adaptando-se às necessidades e aos desafios impostos pelas diferentes realidades organizacionais (COSO, 2013; IIA, 2020).

Portanto, o controle interno é central para a promoção da boa governança na administração pública. Ele não apenas busca garantir a conformidade legal e a eficiência operacional, mas também atua como um mecanismo de promoção da transparência e de boas práticas, assim como visa prevenir irregularidades ou fraudes. As UCIs também desempenham papel importante neste contexto, orientando os gestores, garantindo que os controles internos sejam aplicados corretamente e que a gestão dos riscos seja eficiente e alinhada às diretrizes da Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) (Distrito Federal, 2024a).

Para ilustrar a importância das UCIs no acompanhamento das despesas públicas, é relevante destacar os dados atualizados da Lei Orçamentária Anual (LOA) do Distrito Federal para 2025. O orçamento total está estimado em R\$ 66,678 bilhões, representando um incremento de 9% em relação ao ano anterior. Desse montante, R\$ 41,6 bilhões são provenientes de receitas próprias do Distrito Federal, distribuídas em três esferas: fiscal (R\$ 30,6 bilhões), seguridade social (R\$ 9,3 bilhões) e investimentos das empresas estatais (R\$ 1,7 bilhão). Além disso, o Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) contribui com R\$ 25,078 bilhões, destinados a despesas nas áreas de segurança

pública (R\$ 11,495 bilhões), saúde (R\$ 8,135 bilhões) e educação (R\$ 5,447 bilhões). A gestão eficaz desse orçamento significativo, que enfrenta desafios para atender a todas as demandas públicas, evidencia mais uma vez a relevância do controle interno.

1.2 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA E DA PERGUNTA DE PESQUISA

Embora o controle interno seja reconhecido como agente de fortalecimento da governança pública, sua implementação enfrenta desafios, especialmente em contextos caracterizados por recursos limitados e de elevada demanda por *accountability*. De forma análoga, as UCIs, criadas nas organizações públicas distritais para promover maior conformidade e eficiência administrativa, frequentemente encontram obstáculos que afetam significativamente sua atuação.

Diversos fatores institucionais podem comprometer a capacidade das UCIs de exercer suas funções efetivamente. Entre eles destacam-se: insuficiências de recursos humanos e financeiros, apoio incipiente da alta administração, cultura e desenho organizacional inadequados, complexidade normativa, relações de poder e a qualificação técnica dos gestores responsáveis, entre outros.

Ao examinar como aspectos institucionais, históricos e políticos condicionam a implementação da política de saúde no Brasil, Pereira (2014) utiliza um modelo analítico relevante para o presente estudo, a partir de uma abordagem neoinstitucionalista histórica. Adaptando-se essas dimensões (institucional-formal, político-institucional e histórico-institucional) à realidade das UCIs para investigar como as condicionantes institucionais influenciam a eficácia das UCIs e como esses fatores podem ser mais bem compreendidos e ajustados, pode-se buscar formas de maximizar a sua contribuição para a governança pública.

Pires e Macêdo (2006) analisam características culturais presentes nas organizações públicas brasileiras, como centralização, paternalismo e resistência à mudança, destacando como esses aspectos afetam negativamente a implementação de novos modelos de governança, tais como o Modelo das Três Linhas. Essas barreiras culturais são especialmente relevantes para compreender os desafios enfrentados pelas UCIs, nas quais estruturas hierárquicas complexas e

controle rígido sobre pessoal frequentemente reforçam resistências internas à inovação e mudanças necessárias.

Arena e Azzone (2009), ao investigarem fatores organizacionais que determinam a eficácia da auditoria interna, concluíram que características como o tamanho das equipes, o grau de especialização e experiência profissional dos auditores, o envolvimento ativo do comitê de auditoria, e a adoção de técnicas como autoavaliação de riscos influenciam diretamente sua atuação. Esses elementos são similares aos desafios enfrentados pelas UCIs no Distrito Federal, que também dependem fortemente de fatores como quantidade e qualidade dos recursos humanos, apoio ativo da alta gestão e estruturas organizacionais adequadas. Dessa forma, os achados desses autores reforçam a relevância de considerar tais fatores institucionais para garantir a implementação eficaz das UCIs dentro dos modelos do IIA e do COSO.

Monteiro (2015), em sua revisão sistemática da literatura e análise documental sobre o Sistema de Controle Interno, identificou cinco categorias fundamentais de importância desse sistema: gestão de risco, qualidade da informação, comportamento ético, imagem institucional e proteção dos recursos públicos. Além disso, listou barreiras significativas à sua implementação eficaz, como ausência de estrutura adequada para gerenciamento de riscos, insuficiência de capacitação técnica, fatores comportamentais e humanos, conflitos com políticas públicas e custos elevados. Essas categorias e obstáculos são úteis para orientar o presente estudo na identificação das principais condicionantes à implementação das UCIs.

Piccini (2022) argumenta que o ordenamento jurídico brasileiro carece de um referencial nacional comum que defina claramente a estrutura, competências e abrangência dos sistemas de controle interno para os três Poderes e esferas federativas. Essa ausência normativa dificulta a implementação padronizada e eficaz dos controles internos, impactando negativamente a governança pública. Tal lacuna é particularmente relevante para o Distrito Federal, onde a implementação das UCIs pode ser prejudicada pela falta de parâmetros claros e uniformes, justificando a necessidade de investigação específica sobre o tema.

A adaptação contínua das funções de controle interno, incluindo as Unidades de Controle Interno (UCIs), ao contexto normativo vigente

e às diretrizes reconhecidas internacionalmente, como aquelas estabelecidas pelo IIA e pelo COSO, constitui um desafio central para fortalecer a capacidade dessas unidades de contribuir para uma gestão pública orientada a resultados, *accountability* e transparência.

A implementação das UCIs no Distrito Federal é um processo contínuo e adaptativo, que não se encerra com a simples promulgação do decreto que as instituiu. Essa dinâmica exige ajustes constantes para responder aos desafios operacionais e às especificidades de cada órgão distrital. Oliveira e Couto (2019) destacam que a implementação de políticas públicas envolve fases sucessivas de ajustes e interação entre os atores, permitindo que diretrizes sejam redefinidas conforme novos desafios emergem ao longo do processo, caracterizando a implementação como um ciclo contínuo de retroalimentação.

Assim, a implementação das UCIs deve ser percebida como um processo cíclico e adaptativo, no qual a avaliação contínua retroalimenta a execução, promovendo um alinhamento constante com as reais necessidades e particularidades locais. A institucionalização efetiva dessas unidades depende da interação entre diversos atores, da construção progressiva de legitimidade e da superação de entraves estruturais e culturais presentes nas organizações públicas.

Nesse contexto, é necessário reconhecer que a introdução das UCIs nas Secretarias de Estado não ocorre em um terreno neutro ou uniforme, mas em ambientes organizacionais diversos, marcados por múltiplas condicionantes institucionais. Portanto, o problema central deste estudo está relacionado à existência de fatores que podem comprometer a implementação das UCIs nas Secretarias de Estado Distritais. Apesar do reconhecimento teórico e normativo sobre a importância dessas unidades para a governança pública, na prática, há dificuldades significativas para que exerçam plenamente suas funções, como insuficiência de recursos, resistência organizacional e lacunas normativas.

Tendo em vista que a implementação das UCIs deve, idealmente, ocorrer em alinhamento com padrões reconhecidos internacionalmente, como o modelo COSO II e o Modelo das Três Linhas do IIA, a questão norteadora deste estudo é: **Como os condicionantes institucionais afetam a implementação das Unidades de Controle Interno nas Secretarias de Estado Distritais,**

considerando o alinhamento às normas, ao modelo COSO II e ao modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA)?

1.3 ENUNCIÇÃO DOS OBJETIVOS

1.3.1 GERAL

Analisar, sob a perspectiva de política pública, a implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs) nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, identificando quais são e como os condicionantes institucionais influenciam sua efetividade.

1.3.2 ESPECÍFICOS

Para alcançar esse objetivo geral, busca-se especificamente:

- a) **Verificar a efetividade das UCIs das Secretarias de Estado distritais, por meio da aplicação do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), com base no grau de alinhamento das atividades desempenhadas às diretrizes estabelecidas nos referenciais normativos distritais, no Modelo COSO II e no Modelo das Três Linhas (IIA);**
- b) **Identificar e caracterizar os condicionantes institucionais que influenciam a efetividade das UCIs nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, com base nas dimensões institucional-formal, político-institucional, histórico-institucional e sociocultural;**
- c) **Verificar como os condicionantes institucionais impactam a efetividade das UCIs, a partir da interpretação dos dados coletados;**
- d) **Identificar barreiras e oportunidades para o fortalecimento das UCIs como segunda linha;**
- e) **Propor recomendações para o aperfeiçoamento das práticas e condições de funcionamento das UCIs.**

1.4 JUSTIFICATIVA E ESTRUTURA

A experiência do autor, entre os anos de 2019 e 2022, como chefe da Unidade de Controle Interno da Secretaria de Economia do Distrito Federal permitiu observar, na prática, vários desafios enfrentados pela segunda linha de controle. Entre outros, destaca-se a ausência de

orientações técnicas, por parte da Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF), no tocante a determinadas competências das unidades, resultando em atuações heterogêneas, muitas vezes baseadas em interpretações casuais e não padronizadas.

Observou-se também que os titulares das UCIs são muito afetados no relacionamento direto estabelecido com os gestores, pela formação e perfil das suas equipes e, ainda, pelas particularidades das Pastas nas quais estão inseridas. Soma-se a isso a constatação de que o modelo das Três Linhas do IIA ainda encontra obstáculos em sua compreensão e aplicação no contexto distrital, especialmente no que se refere às funções e papéis atribuídos à segunda linha. Esse desconhecimento acaba constituindo uma visão fragmentada do controle interno, em que ele é visto como se fosse competência exclusiva de um setor, comprometendo assim a integração esperada entre as linhas.

Outro fator observado é a discrepância na disponibilidade de recursos humanos, financeiros e materiais entre as UCIs, impactando diretamente sua capacidade de atuação e resultados. Muitas dessas unidades acumulam funções administrativas que não lhes são próprias, agravando ainda mais a falta de clareza sobre seu papel estratégico, tanto por parte dos gestores superiores da administração pública quanto dos órgãos de controle externo.

Portanto, faz-se mister promover práticas capazes de assegurar a efetiva segregação de funções, contribuindo para o aprimoramento da governança pública e maximizando o uso de recursos. Nesse sentido, a implementação das UCIs precisa ser compreendida e aprimorada como uma política pública, considerando seus condicionantes institucionais e garantindo alinhamento às normas estabelecidas e aos modelos internacionalmente reconhecidos, como o COSO II e o modelo das Três Linhas.

Ao investigar os fatores institucionais que influenciam a implementação e o funcionamento das UCIs no Distrito Federal, este estudo busca fornecer subsídios teóricos e práticos capazes de otimizar a atuação dessas unidades, promovendo uma gestão pública mais eficiente e orientada a resultados.

Além disso, percebe-se que o tema das Unidades de Controle Interno (UCIs) frequentemente é abordado de maneira superficial ou pouco crítica na literatura técnica e profissional existente, sendo os

modelos como o COSO II e o das Três Linhas (IIA) replicados por organizações públicas sem maiores avaliações críticas ou adequações ao contexto.

Para enfrentar esse desafio metodológico e teórico, além dos elementos pré-textuais (agradecimentos, resumos, listas e sumário), esta dissertação está estruturada em cinco capítulos, sendo que o primeiro (introdução) trata do contexto temático, do problema de pesquisa, da pergunta norteadora, dos objetivos gerais e específicos, e da justificativa e estrutura do trabalho.

O segundo capítulo (referencial teórico), aborda conceitos relativos à governança pública e ao controle interno, especialmente relacionados ao modelo COSO II e ao modelo das Três Linhas do IIA, com destaque ao papel e à importância da segunda linha. São também explorados modelos de análise da implementação de políticas públicas e o neoinstitucionalismo, que formam a base teórica do estudo.

O terceiro capítulo (metodologia) detalha a abordagem metodológica quali-quantitativa adotada, baseada em um estudo de caso, a definição das variáveis e dimensões analíticas, a construção do instrumento de coleta de dados e as técnicas estatísticas utilizadas;

No quarto capítulo (resultados e discussão) são analisados e discutidos os resultados obtidos a partir da análise do efeito das condicionantes institucionais sobre a efetividade das UCIs, à luz do referencial teórico-normativo, além de apresentar as principais barreiras e oportunidades identificadas.

Por fim, no quinto capítulo (considerações finais) são apresentadas as considerações finais, sistematizando as conclusões da pesquisa, as recomendações práticas voltadas à gestão e ao controle interno no Distrito Federal, além de sugestões para pesquisas futuras.



2

REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO E GOVERNANÇA PÚBLICA

Para compreender os desafios que afetam a atuação das Unidades de Controle Interno (UCIs), é necessário, inicialmente, apresentar os principais conceitos de controle interno e sua relação com a governança pública. Nesse sentido esta pesquisa traz essa abordagem, situando-a dentro do debate acadêmico.

O Referencial Básico de Governança do TCU destaca o controle interno como um componente essencial da governança pública, relacionado à gestão de riscos, ao monitoramento e à avaliação das políticas públicas. Juntamente com a gestão de riscos, "abordam o processo de identificação, avaliação e tratamento de riscos no desenvolvimento e na implementação de políticas" (Brasil, 2014, p. 117), estruturando-se por meio de controles proporcionais aos riscos, que consideram causas, fontes, consequências e impactos, sempre observando a relação custo-benefício (Brasil, 2017).

Segundo a International Organization of Supreme Audit Institutions (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores³) (INTOSAI, 2004), o controle interno é:

um processo integral, conduzido pela administração e pelos funcionários da entidade, concebido para tratar riscos e proporcionar uma segurança razoável de que, no cumprimento da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais estão sendo alcançados: a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; o cumprimento das obrigações de accountability; a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis; e a salvaguarda dos recursos contra perdas, uso indevido e danos. (2004, p. 6, tradução nossa).

³ Fundada em 1953, reúne instituições superiores de auditoria governamental, os Tribunais de Contas nacionais, de diversos países ao redor do mundo. A INTOSAI serve como uma plataforma para que essas entidades compartilhem conhecimentos, experiências e melhores práticas em auditoria do setor público, promovendo cooperação internacional, fortalecendo a governança pública, aprimorando as práticas de auditoria governamental e promovendo uma governança eficaz em todo o mundo.

No artigo *Controle Interno como Instrumento de Gestão Pública*, Moreira, Dias e Souza (2017) abordam a importância e a evolução histórica do controle interno na administração pública brasileira, destacando seu papel estratégico na gestão eficaz e transparente dos recursos públicos. As autoras enfatizam que a Constituição Federal de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) são marcos fundamentais que fortalecem a relevância do controle interno, visando combater o desperdício e assegurar o uso ético e eficiente dos recursos públicos. Por meio de uma metodologia qualitativa, baseada em entrevistas com especialistas da área, a pesquisa revela a existência de consenso sobre a importância do controle interno como instrumento preventivo e eficaz contra irregularidades, embora também aponte desafios críticos relacionados à autonomia limitada, falta de capacitação técnica e baixa amplitude de atuação dos órgãos de controle.

Ainda, o artigo define o controle interno como uma série de normas necessárias ao desempenho das atividades, contribuindo para a melhoria da qualidade do serviço público. Essa concepção está alinhada à perspectiva de José Filho (2008), que descreve o controle interno como:

(...) o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias Unidades Administrativas tais como manuais de rotinas, regras de segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação ao acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir os erros, a fraude e a ineficiência (José Filho, 2008, p. 91).

Observa-se que o controle interno se refere ao processo global, integrado, que visa assegurar eficiência operacional, conformidade legal e gestão eficaz de riscos nas organizações, enquanto controles internos são mecanismos operacionais específicos que sustentam esse sistema mais amplo, envolvendo rotinas como segregação de funções, revisões periódicas, autorizações internas e monitoramento contínuo das operações administrativas. Em suma, enquanto o controle interno representa o conceito macro, os controles internos correspondem às ferramentas práticas e detalhadas.

A Constituição Federal estabelece que os três Poderes devem manter sistemas de controle interno voltados à avaliação da gestão pública e à aplicação dos recursos públicos. No âmbito do Poder

Executivo federal, essa função é desempenhada pela Controladoria-Geral da União (CGU). De modo correspondente, no Distrito Federal a função de controle interno é desempenhada pela Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF), órgão central e especializado do sistema, diretamente subordinado ao Governador. A CGDF coordena o Sistema de Controle Interno (SCI), zelando pela regular aplicação dos recursos públicos, promovendo a governança pública, *compliance*, integridade, além de coordenar ações de prevenção e combate à corrupção, conforme previsto no Decreto nº 42.830/2021 (Distrito Federal, 2021b).

Por sua vez, as Unidades de Controle Interno (UCIs) representam estruturas organizacionais formalmente instituídas para assegurar que os processos e mecanismos de controle interno sejam adequadamente implementados em cada órgão público, contribuindo diretamente para a boa governança, a conformidade legal e a efetiva aplicação dos princípios fundamentais de economicidade, eficiência e eficácia operacional.

Nesse sentido, o controle interno vai além da garantia de conformidade e integridade dos processos administrativos, atuando como um mecanismo de suporte à governança pública. Ele fortalece a capacidade de resposta das instituições públicas a desafios, promovendo maior segurança e eficiência no uso dos recursos públicos, e contribuindo significativamente para prevenir riscos e fraudes. A interação entre controle interno e governança, especialmente nos modelos propostos pelo COSO (2013) e pelo IIA (2020), favorece uma gestão pública orientada por resultados e comprometida com o interesse coletivo, conforme corroboram estudos recentes e boas práticas internacionais (IIA, 2020; Teixeira; Gomes, 2019).

Teixeira e Gomes (2019), no artigo *Governança pública: uma revisão conceitual*, realizaram uma análise sobre o conceito de governança pública, destacando sua aplicabilidade, desafios e relevância no setor público brasileiro. Os autores apontam que, embora o debate acadêmico sobre governança pública apresente diferentes abordagens conceituais, existe consenso em torno da importância da boa governança como fator essencial para otimizar o desenvolvimento social, econômico, político e cultural das instituições. Dentre os princípios consensuais, destacam-se a transparência e a credibilidade das informações públicas, a prestação de contas (*accountability*) dos gestores, e a eficiência das estruturas institucionais responsáveis pela execução das políticas públicas, garantindo assim legitimidade das

ações governamentais e a conformidade com o interesse público (Teixeira; Gomes, 2019).

Ainda sobre a relevância do controle interno na governança pública, Santos *et al.* (2020), em seu artigo *A Importância do controle interno na gestão pública: revisão de literatura*, enfatizam que o controle interno constitui um sistema estruturado de procedimentos e normas que busca monitorar e assegurar a conformidade dos processos administrativos aos objetivos institucionais, reduzindo significativamente os riscos de irregularidades, desvios e fraudes. Os autores ressaltam que, apesar do controle interno ser essencial para evitar falhas e promover uma gestão pública mais transparente e eficiente, enfrenta limitações práticas como erros de julgamento, conluíus entre agentes corruptos e insuficiência de supervisão. Essas limitações exigem que os mecanismos de controle interno estejam continuamente sendo atualizados e adaptados às novas formas de gestão pública, considerando especialmente a complexidade crescente das organizações governamentais.

De modo semelhante, o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2014) define uma boa governança pública como aquela capaz de avaliar continuamente o desempenho e a conformidade das instituições públicas, assegurando eficácia na implementação das políticas e prestação dos serviços públicos, com a finalidade de atender adequadamente às demandas sociais. Essa perspectiva é corroborada por Lindsay, Osborne e Bond (2014,), que ratificam a importância da governança pública para a avaliação do desempenho e da conformidade das organizações, ressaltando sua relevância para garantir legitimidade e eficácia institucional.

Cruz *et al.* (2014), em sua análise sobre a atuação das Controladorias-Gerais Municipais (CGMs) face ao modelo federal da CGU, observaram dificuldades institucionais significativas relacionadas à escassez de recursos financeiros e humanos, limitação na institucionalização das funções previstas, tais como auditoria, corregedoria, ouvidoria e promoção da transparência, destacando que muitas CGMs concentram suas atividades apenas em aspectos contábil-financeiros, negligenciando funções mais amplas de governança e controle social (Cruz *et al.*, 2014).

A metodologia aplicada nesse estudo de (Cruz *et al.*, 2014) foi exploratória e utilizou uma abordagem qualitativa com análise

comparativa. A coleta de dados foi feita por meio de questionários estruturados, aplicados a 34 CGMs identificadas através de buscas em bases públicas *online*. Os questionários abordaram as estruturas, competências e práticas desempenhadas pelas CGMs, com foco nas áreas de auditoria, corregedoria, ouvidoria e transparência.

As análises observaram duas características principais: a capacidade institucional dos órgãos e as funções desempenhadas. A capacidade institucional foi avaliada por quatro parâmetros: o instrumento legal de criação das CGMs, sua posição no organograma municipal, os recursos humanos e financeiros disponíveis. Já as funções foram analisadas com base nas atribuições da CGU, como auditoria, corregedoria, ouvidoria, promoção da transparência e fomento ao controle social (Cruz *et al.*, 2014).

Os dados foram organizados e analisados estatisticamente, permitindo identificar padrões e lacunas nas capacidades institucionais dessas unidades. A pesquisa destacou o papel central da auditoria como a função mais difundida entre as CGMs, enquanto as práticas de controle social e de promoção da transparência apresentaram menor frequência (Cruz *et al.*, 2014).

Os resultados revelaram que, embora algumas CGMs tenham avançado em áreas como auditoria, a maioria delas enfrenta limitações em termos de recursos financeiros e humanos, bem como na institucionalização das demais funções previstas pelo modelo da CGU. Apenas metade das CGMs analisadas tem previsão legal para atuar na promoção da transparência, e uma parcela ainda menor realiza ações efetivas de controle social. Essas lacunas evidenciam a dificuldade de replicar o modelo federal no nível municipal, em razão de disparidades estruturais, orçamentárias e culturais (Cruz *et al.*, 2014).

Assim, Cruz *et al.* destacam que:

Muito há para se avançar para que as administrações municipais ampliem de uma atuação de repressiva com viés contábil-financeiro no controle interno para exercer outras funções, como a prevenção e o combate à corrupção, o monitoramento das políticas públicas, a promoção da transparência e mobilização da sociedade civil. O controle interno municipal ainda se concentra em atividades de viés contábil-financeiro, mas que há espaço para ampliar sua atuação, incluindo funções como prevenção à corrupção,

monitoramento de políticas públicas, promoção da transparência e engajamento da sociedade civil (2014, p. 324).

Os autores concluem que as CGMs desempenham um papel importante no fortalecimento do controle interno municipal, mas precisam superar barreiras significativas para ampliar suas funções e contribuir mais para a governança pública local. Recomendam, portanto, uma maior integração das práticas das CGMs às diretrizes do modelo federal e a realização de estudos de caso para aprofundar a compreensão sobre a eficácia dessas unidades no combate à corrupção e na promoção da transparência.

Esses achados são convergentes com o estudo de Monteiro (2015), que realizou ampla revisão sistemática e identificou barreiras relevantes à implementação efetiva do Sistema de Controle Interno no Brasil, tais como ausência de estruturas adequadas de gerenciamento de riscos, falta de capacitação técnica adequada, problemas de cultura organizacional, deficiências na gestão de pessoal e fragilidades na supervisão e monitoramento das atividades.

O trabalho de Monteiro (2015) consistiu em revisão sistemática da literatura e pesquisa documental com base em relatórios do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da União (CGU), propondo-se a categorizar a importância do Sistema de Controle Interno (SCI) e a identificar as principais barreiras para sua implantação no setor público. O estudo destaca que o SCI não é apenas um instrumento de conformidade normativa, mas um mecanismo essencial para a governança pública, com impactos diretos na eficiência administrativa, na proteção dos recursos públicos e na credibilidade institucional.

No que diz respeito às categorias de importância, Monteiro (2015) identifica cinco dimensões centrais para o SCI, alinhadas ao referencial do COSO:

- a) Gestão do Risco: O SCI é indispensável para prever, identificar e mitigar riscos que possam comprometer a execução eficiente e eficaz das políticas públicas;**
- b) Informação: Contribui para a produção de dados contábeis e gerenciais confiáveis, garantindo suporte à tomada de decisão e à accountability;**

- c) Comportamento Ético: Promove um ambiente organizacional ético, minimizando fraudes e incentivando o respeito às normas;**
- d) Imagem da Entidade: Reforça a confiança dos *stakeholders* na administração pública, essencial para atrair apoio social e institucional; e**
- e) Proteção dos Recursos Públicos: Atua como uma barreira contra desvios, má gestão e fraudes, assegurando que os recursos públicos sejam aplicados de forma responsável e eficiente.**

Embora a relevância do Sistema de Controle Interno (SCI) seja reconhecida, sua implementação ainda enfrenta barreiras significativas que comprometem sua efetividade, conforme aponta Monteiro (2015) ao fazer um compilado de estudos de autores como Dalglish e Cooper (2005), Marçola (2014), Farias, Luca e Machado (2010), Leung e Isaacs (2008), Azevedo, Ensslin e Reina (2011), Mattos e Mariano (2009), Roberts e Candreva (2006), Dragija, Hladika e Vasicek (2010), Wood (2009), Petrovits, Shakespeare e Shih (2011), Vinnari e Skaerbaek (2014) e Trosa (1999).

Nesse compilado, Monteiro (2015) destaca vários desafios identificados nesses estudos, quanto a esse processo de implementação, tais como a ausência de um quadro rigoroso de controle que permita a identificação de riscos e a tomada de decisões informadas, bem como uma tendência no setor público de priorizar a prestação de contas em detrimento de uma gestão de riscos mais proativa, o que limita a eficácia dos controles.

Outro entrave identificado é a alta dependência do fator humano, uma vez que a complexidade do SCI exige interação entre múltiplos elementos e atores. Soma-se a isso a dificuldade de se estabelecer uma cultura organizacional voltada à gestão de riscos, em razão da escassez de tempo e de investimento em capacitação, estratégias de comunicação e engajamento dos servidores. Deficiências estruturais também são destacadas, como a ausência de planos de carreira, avaliações de desempenho, manuais internos e a rotatividade de pessoal, que comprometem a adesão ao SCI. Problemas de ordem comportamental e a falta de motivação voluntária dos funcionários também afetam negativamente o sistema. Ademais, a carência de conhecimento técnico e de treinamentos específicos limita a participação efetiva dos servidores nos processos de controle.

Monteiro (2015) verificou ainda nesses estudos que os altos custos operacionais e administrativos necessários para o desenvolvimento do gerenciamento de riscos geram dúvidas entre os gestores quanto ao retorno desses investimentos e que conflitos com políticas públicas e decisões governamentais impactam diretamente os serviços prestados constituindo mais um obstáculo. Por fim, observou que falhas nos mecanismos de monitoramento e avaliação dificultam tanto a correção de falhas quanto o aprimoramento dos controles existentes, reforçando a necessidade de estabelecer processos contínuos que definam objetivos, avaliem riscos e monitorem o desempenho do sistema.

Além disso, Sousa, Souto e Nicolau (2017) buscaram identificar como as organizações têm implementado o conceito de controle interno, as suas dimensões centrais e quais os desafios envolvidos nesse processo, realizando um *survey* com uso da escala de medição de Likert, a partir da percepção dos atores organizacionais. Seus achados refletem a dificuldade da absorção e institucionalização de conceitos e das dimensões de controles nas organizações públicas e privadas.

Os referidos autores, após realizarem abrangente revisão bibliográfica sobre o tema, abordam as estruturas conceituais de controle interno, e contribuem para a sistematização do questionário a ser aplicado no presente estudo, ao fomentarem uma reflexão sobre a percepção dos atores envolvidos na gestão de controles internos.

De forma semelhante, Araújo *et al.* (2016) avaliaram a aderência das unidades municipais de controle interno às diretrizes do modelo COSO II e identificaram lacunas consideráveis na implementação integrada dos seus componentes. Segundo os autores, embora existam avanços pontuais em procedimentos de controle e avaliação de riscos, áreas como informação e comunicação, bem como monitoramento contínuo, ainda são deficientes e precisam ser fortalecidas para assegurar uma governança pública efetiva e preventiva (Araújo *et al.*, 2016).

O estudo desenvolvido por Araújo *et al.* (2016) tem como objetivo central verificar quais constatações presentes nos relatórios das UCIs se alinham às oito perspectivas do COSO II, como ambiente interno, avaliação de riscos, procedimentos de controle e monitoramento. O contexto da pesquisa ressalta a relevância do controle interno para a administração pública, enfatizando que, apesar das exigências legais

como a Lei de Responsabilidade Fiscal, muitas práticas municipais ainda se concentram na conformidade normativa e orçamentária, deixando de lado elementos essenciais para a governança pública, como a comunicação e a gestão integrada de riscos.

A pesquisa de Araújo *et al.* (2016) aborda o problema da desconexão entre o modelo teórico do COSO II e a prática observada nas UCIs, evidenciando que os relatórios analisados priorizam metas financeiras em detrimento de outros aspectos essenciais do controle interno. O estudo levanta a questão de como as UCIs podem ampliar sua atuação além da conformidade normativa, integrando elementos mais estratégicos e preventivos, alinhados aos objetivos mais amplos da governança pública.

Com base em uma metodologia qualitativa e descritiva, o estudo analisou 60 relatórios emitidos por 38 municípios com mais de 100 mil habitantes. A coleta de dados foi realizada por meio de buscas em portais institucionais e solicitações formais aos Tribunais de Contas. Utilizando o software Alceste, os dados foram organizados e categorizados conforme as oito perspectivas do COSO II. A análise revelou que as constatações mais recorrentes nos relatórios estavam relacionadas a "Procedimentos de Controle" (22,3%) e "Avaliação de Riscos" (21,8%), enquanto componentes como "Informação e Comunicação" (1%) e "Resposta a Riscos" (2,9%) receberam pouca ou nenhuma atenção (Araújo *et al.*, 2016). Esses resultados demonstram que, embora alguns avanços tenham sido feitos, as UCIs municipais ainda enfrentam dificuldades em implementar um controle interno verdadeiramente alinhado ao COSO II. Os achados destacam que grande parte das atividades está focada em aspectos contábeis e financeiros, negligenciando práticas fundamentais para uma governança integrada e estratégica. Essa limitação reflete não apenas um desalinhamento às boas práticas, mas também uma ausência de padronização nas práticas adotadas pelos municípios. O artigo conclui que há uma necessidade urgente de fortalecer a estrutura das UCIs, com maior padronização e capacitação técnica para que possam implementar práticas de controle interno mais abrangentes e eficazes.

Essa discussão sobre lacunas e barreiras estruturais reforça a importância de um controle interno que vá além da conformidade normativa, alinhando-se a uma governança que integre prevenção de riscos, transparência e comunicação eficaz:

Silva (2017), ao avaliar os sistemas de controle interno em municípios do estado de Alagoas com base no modelo COSO II, também evidenciou fragilidades estruturais relevantes, apontando que a maioria dos municípios avaliados apresentou nível básico de maturidade, especialmente em ambiente de controle e práticas consistentes de gestão de riscos. Esses achados reforçam a necessidade de fortalecer institucionalmente os sistemas municipais de controle interno para garantir maior aderência aos componentes do modelo COSO e, por consequência, melhorar sua contribuição à governança pública local.

Em seu trabalho de dissertação, *Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013*, utilizou metodologia baseada na análise do modelo COSO 2013 (COSO II) para avaliar a maturidade dos sistemas de controle interno em 34 municípios alagoanos. Para realizar o diagnóstico, dois instrumentos foram aplicados: o Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI) e o Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI). Esses instrumentos foram direcionados à alta gestão municipal e aos responsáveis pelas controladorias gerais dos municípios, com o objetivo de identificar o nível de adesão aos cinco componentes do COSO 2013: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento (Silva, 2017).

As perguntas nos questionários aplicados exploraram temas como a existência de políticas de controle interno, a prática de avaliação de riscos, a qualidade dos procedimentos de controle adotados, o fluxo de comunicação interna e externa e a eficiência do monitoramento contínuo. A análise também buscou compreender os obstáculos enfrentados pelas unidades de controle interno no desempenho de suas funções (Silva, 2017).

Os achados desse estudo de Silva (2017) indicaram que o nível médio de maturidade dos sistemas de controle interno dos municípios alagoanos foi classificado como "básico", com apenas 25,80% de aderência aos cinco componentes do COSO 2013. O diagnóstico revelou que os maiores desafios residem na implementação de um ambiente de controle estruturado e em práticas consistentes de avaliação de riscos, dois componentes fundamentais para a eficácia de qualquer sistema de controle interno. As práticas observadas priorizam o atendimento a exigências legais e fiscais, mas há pouca integração com

os demais componentes do COSO, como o monitoramento e a comunicação efetiva. Essa desconexão compromete a capacidade dos sistemas de controle interno de prevenir irregularidades e garantir a conformidade com os princípios de governança pública.

A análise dos dados revelou fragilidades significativas que comprometem a eficiência, a eficácia e a efetividade dos sistemas de controle interno municipais e das controladorias gerais dos municípios. Entre os principais problemas identificados estão o baixo nível de maturidade no ambiente de controle, a ausência de práticas consistentes de avaliação de riscos e a carência de integração entre os componentes do modelo COSO 2013. Além disso, verificou-se que os controles internos ainda são tratados de modo informal ou parcialmente formalizados na maioria dos casos, o que limita sua funcionalidade como instrumentos de governança (Silva, 2017).

O estudo propõe que as ações de melhoria foquem no fortalecimento das práticas de controle interno, especialmente na estruturação e integração dos componentes do COSO 2013. Isso inclui o desenvolvimento de políticas formais, treinamentos regulares para os gestores e a criação de normativas que orientem a aplicação prática dos controles internos nos municípios (Silva, 2017). A pesquisa também aponta a necessidade de estudos futuros para aprofundar a avaliação das práticas municipais em diferentes contextos e propor estratégias para corrigir as falhas identificadas (Silva, 2017).

Nesse sentido, Piccini (2022) ressalta que a ausência de um referencial normativo nacional comum dificulta significativamente a implementação uniforme dos sistemas de controle interno no Brasil. Essa heterogeneidade normativa pode gerar inconsistências operacionais, sobreposições ou lacunas funcionais, comprometendo diretamente a eficácia do controle interno.

A análise de Piccini (2022) é particularmente relevante para este estudo, observando-se que a falta de um referencial nacional comum implica que as UCIs operam sob diretrizes e estruturas variáveis, potencialmente afetadas por variações nas prioridades políticas decorrentes das mudanças na administração pública. Essa heterogeneidade normativa pode gerar inconsistências nos procedimentos, competências e prerrogativas das UCIs, afetando diretamente a sua capacidade de atuar eficazmente.

A ausência de padronização dificulta, portanto, a implementação de práticas uniformes de controle interno, comprometendo a comparabilidade e a integração das atividades de controle entre diferentes órgãos e níveis de governo. Isso pode resultar em lacunas de controle, sobreposições de funções e ineficiências operacionais, que são condicionantes negativas para o desempenho das UCIs, podendo levar inclusive a variações significativas de qualidade e na eficácia das ações de controle interno.

Estudos empíricos têm demonstrado que a presença de sistemas sólidos de controle interno está associada a menores índices de corrupção e maior eficiência na gestão dos recursos públicos (Teixeira; Gomes, 2019). O COSO (2013) e o ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (INTOSAI, 2013) também sugerem que o controle interno eficiente promove uma *accountability* efetiva ao fornecer bases seguras para a auditoria interna e a gestão de riscos. Dessa forma, o controle interno se revela como um instrumento de promoção da integridade e de obtenção de resultados positivos em âmbito governamental.

Kormendi e Meguire (1985) investigaram como políticas econômicas e variáveis macroeconômicas afetam o crescimento econômico em uma amostra de países. Eles foram os primeiros pesquisadores a relacionar práticas de governança pública com crescimento econômico de uma nação, introduzindo uma medida de “liberdades civis” em seu conjunto de variáveis e observaram correlação positiva com o crescimento econômico.

Desde então, outros estudos exploraram a relação entre práticas de governança pública e o desempenho econômico, tanto em nível nacional quanto local. Um exemplo é o estudo de Asatryan e De Witte (2015), ao examinarem o impacto da democracia direta sobre a eficiência dos governos locais na Baviera, Alemanha. Os autores investigaram como a introdução de reformas democráticas, que ampliaram a participação direta dos cidadãos em decisões locais, influenciou a eficiência no provisionamento de bens e serviços públicos. A pesquisa revelou que uma maior atividade democrática estava associada a uma maior eficiência governamental, sugerindo que mecanismos de governança mais inclusivos podem resultar em uma administração pública mais eficaz e responsável. Esse estudo, portanto, complementa a visão macroeconômica ao demonstrar como práticas de governança local, quando bem implementadas, podem ter efeitos

positivos significativos na gestão pública e no uso dos recursos governamentais, reforçando a importância de boas práticas de controle.

2.2 NORMAS E MODELOS APLICÁVEIS

2.2.1 NORMAS FEDERAIS E DISTRITAIS

No Brasil, o controle interno na Administração Pública é regido por normas que abrangem desde diretrizes constitucionais até regulamentações mais específicas. Destacam-se, em âmbito federal, a Constituição Federal (Brasil, 2025), a Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) (Brasil, 2000) e a Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações) (Brasil, 2021). Em nível distrital, merecem atenção especial a Lei Orgânica do Distrito Federal, a Lei nº 830/1994 (Distrito Federal, 1994) e o Decreto nº 45.933/2024 (Distrito Federal, 2024a), dada sua relevância direta ao objeto deste estudo.

A Constituição Federal de 1988 é o alicerce normativo para o controle interno. Em seus artigos 70 a 74, estabelece princípios e diretrizes fundamentais, destacando especialmente o artigo 74, que obriga os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a manterem um sistema integrado de controle interno. Esse sistema deve, em resumo, avaliar o cumprimento das metas governamentais, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão, controlar operações de crédito e apoiar o controle externo na sua missão institucional (Brasil, 2025).

Complementando essas diretrizes constitucionais, a Lei nº 4.320/1964 dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orientando a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Essa legislação estabelece regras claras sobre administração financeira e patrimonial, além de delinear aspectos relacionados ao controle interno, constituindo um marco histórico ainda vigente na gestão pública brasileira (Brasil, 1964).

A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), introduz obrigações de transparência, controle e fiscalização sobre a gestão fiscal. Ela destaca a transparência, o controle e a fiscalização da gestão fiscal, estabelecendo obrigações de fiscalização do cumprimento da norma para os sistemas de controle interno (Brasil, 2000).

A Lei nº 14.133/2021, que substituiu a Lei nº 8.666/1993, moderniza e unifica o marco regulatório das licitações e contratos administrativos, trazendo impacto significativo para o controle interno. Ela enfatiza a gestão de riscos e reforça significativamente o papel do controle interno nas contratações públicas ao estabelecer práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo (Brasil, 2021, Art. 169).

Essa lei introduz um modelo estruturado de três linhas “de defesa”⁴: a primeira linha é composta por servidores públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na governança; a segunda linha inclui as unidades de assessoramento jurídico e de controle interno do próprio órgão ou entidade; e a terceira linha é formada pelo órgão central de controle interno da Administração e pelo Tribunal de Contas. Cabe ressaltar que a norma não se apropriou do novo conceito do IIA, que se refere apenas a papéis de três linhas, sem mencionar “defesa”, como ações reativas. O modelo do IIA também não se refere à composição das três linhas como atribuição automática de funções a unidades de forma sequencial, mas a papéis dentro de um sistema. Enfim, de acordo com a norma, a implementação dessas práticas é responsabilidade da alta administração, que deve considerar o custo-benefício e optar por medidas que promovam relações íntegras, confiáveis e com segurança jurídica, visando à eficiência e eficácia nas contratações (Brasil, 2021).

Além disso, a norma confere amplos poderes às unidades de controle interno, garantindo-lhes acesso irrestrito às informações necessárias, bem como responsabilidades explícitas em relação ao sigilo e à segurança dos dados confidenciais. Ao identificarem impropriedades formais, devem adotar medidas para correção e mitigação de riscos, aprimorando controles preventivos e capacitando agentes públicos. Em casos de irregularidades que causem dano à Administração, além das ações corretivas, devem iniciar a apuração de infrações administrativas e encaminhar documentos ao Ministério Público competente (Brasil, 2021).

A lei também enfatiza a necessidade de os órgãos de controle adotarem procedimentos objetivos e imparciais, elaborando relatórios tecnicamente fundamentados e baseados em evidências, conforme

⁴ A lei manteve a denominação “de defesa”, não obstante a sua retirada do modelo do IIA, atualizado em 2020. Ao invés de focar em papéis, descreveu as linhas como atores. Também, curiosamente, incluiu o controle externo na terceira linha.

normas de auditoria. Além disso, promove a transparência e o controle social ao permitir que qualquer pessoa ou entidade reporte irregularidades aos órgãos de controle interno ou tribunais de contas (Brasil, 2021).

Assim, a Lei nº 14.133/2021 não apenas moderniza o marco legal das licitações e contratos administrativos, mas também fortalece o papel do controle interno, ao atribuir-lhe funções essenciais na gestão de riscos, no planejamento das contratações e na fiscalização da execução dos contratos.

A Controladoria-Geral da União (CGU) desempenha papel importante ao emitir Instruções Normativas que orientam os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal sobre práticas de controle interno, auditoria, prevenção e combate à corrupção (CGU, s.d.), os quais usualmente servem de exemplo para o desenvolvimento de guias e manuais no âmbito distrital. O TCU também contribui com normas, acórdãos e orientações que impactam a atuação dos sistemas de controle interno, especialmente no que tange à prestação de contas e à fiscalização de recursos públicos (TCU, s.d.).

No contexto do Distrito Federal, a Lei Orgânica do Distrito Federal estabelece os princípios e diretrizes da administração pública local, incluindo disposições sobre o sistema de controle interno (Distrito Federal, 1993).

A Lei nº 830/1994 é um marco normativo local importante por instituir o Sistema de Controle Interno (SICON) (Distrito Federal, 1994), conforme previsto no artigo 80 da Lei Orgânica do Distrito Federal (Distrito Federal, 1993). Essa legislação define diretrizes para organização, funcionamento e objetivos do controle interno distrital, visando garantir legalidade, eficiência, moralidade e transparência. O principal objetivo da Lei nº 830/1994 é fortalecer os mecanismos de fiscalização e auditoria internos, assegurando que a gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades do Distrito Federal seja conduzida em conformidade com as normas legais e regulamentares (Distrito Federal, 1994). A criação do SICON busca garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma responsável e que as ações governamentais estejam alinhadas com as metas e prioridades estabelecidas nos planos e programas de governo.

A estrutura organizacional definida pela lei, por meio do seu art. 3º, prevê a existência de um órgão central de controle interno, responsável pela coordenação geral do sistema, e por vários subsistemas específicos (Auditoria, Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade e Patrimônio), cada qual coordenado por seu respectivo departamento geral dentro da então Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento (Distrito Federal, 1994). Além disso, a Subsecretaria de Auditoria integra o sistema, sendo responsável pela execução centralizada das atividades de auditoria. Esses setores e suas respectivas competências foram sofrendo alterações ao longo do tempo, sem a devida alteração dessa lei, e neste estudo são tratadas de acordo com a estrutura mais atual.

Entre as competências atribuídas ao órgão central do SICON, destacam-se:

- a) Normatização e Orientação: estabelecer normas e procedimentos para as atividades de controle interno, garantindo a uniformidade e a qualidade dos trabalhos realizados;**
- b) Supervisão Técnica: coordenar e supervisionar as unidades setoriais, assegurando que atuem de acordo com as diretrizes estabelecidas e com os princípios da administração pública;**
- c) Realização de Auditorias: executar auditorias contábeis, financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais, identificando possíveis desvios, irregularidades ou oportunidades de melhoria na gestão pública;**
- d) Apoio ao Controle Externo: Colaborar com o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), fornecendo informações e suporte técnico para o exercício de suas funções de fiscalização e controle.**

O Decreto nº 45.933/2024 é o marco regulatório central para as Unidades de Controle Interno (UCIs) do Poder Executivo do Distrito Federal, explicitamente alinhado ao Modelo das Três Linhas (TLM) do IIA (Distrito Federal, 2024a). Ele tem importância central para este estudo, pois estabelece diretrizes para a composição, competências e funcionamento dessas unidades.

O contexto dessa regulamentação reflete a necessidade de aprimorar o monitoramento das atividades administrativas e de gestão de riscos, integrando as UCIs às diretrizes gerais da Controladoria-Geral

do Distrito Federal (CGDF). Assim, o decreto busca consolidar um sistema de controle interno que atenda às exigências contemporâneas de governança pública (Distrito Federal, 2024a).

O decreto determina que as UCIs devem fomentar a implementação e desenvolvimento de uma estrutura de controles internos de acordo, preferencialmente, com o Modelo das Três Linhas do Instituto de Auditores Internos (IIA), de forma coordenada entre as três linhas. Segunda a norma, a primeira linha é desempenhada pelos gestores operacionais, responsáveis pela execução dos controles primários. A segunda linha inclui as UCIs, encarregadas de monitorar os controles, auxiliar na gestão de riscos e oferecer suporte técnico às unidades administrativas. Já a terceira linha é formada pela auditoria interna, realizada pela CGDF, que faz avaliações independentes da eficácia dos sistemas de controle. Essa estrutura visa eliminar lacunas nos controles, reduzir sobreposições desnecessárias e fortalecer a coordenação entre as diferentes linhas (Distrito Federal, 2024a).

A coordenação técnica dessas unidades é realizada pela Coordenação de Unidades de Controle Interno (COUCI), responsável pela elaboração de manuais, orientações técnicas e pelo monitoramento da aplicação das normas, vinculada à Subsecretaria de Controle Interno (SUBCI). Adicionalmente, o decreto estabelece a obrigatoriedade de relatórios periódicos, como o Plano Anual das Atividades de Controle Interno (PAACI) e o Relatório Anual das Atividades de Controle Interno (RAACI), que documentam as atividades desenvolvidas pelas UCIs, assegurando continuidade e avaliação das práticas de controle (Distrito Federal, 2024a).

As disposições do decreto têm como resultado esperado o fortalecimento das UCIs no apoio à gestão de riscos e à supervisão dos processos administrativos, com vistas à promoção da legalidade, eficiência e economicidade. Ele também destaca a importância de capacitação contínua dos servidores das UCIs, visando aprimorar suas competências técnicas e a qualidade das atividades de controle interno (Distrito Federal, 2024a). No entanto, a normativa não aborda diretamente como essas diretrizes serão monitoradas quanto ao impacto prático na governança pública.

Adicionalmente, o Decreto nº 45.933/2024 (Distrito Federal, 2024a) reforça a centralidade das UCIs no controle preventivo das despesas públicas ao alterar dispositivos de dois normativos relevantes:

o Decreto nº 32.598/2010, que trata dos procedimentos para empenho e liquidação de despesas no âmbito distrital (Distrito Federal, 2010), e o Decreto nº 39.620/2019, que disciplina a obrigatoriedade de análise prévia das UCIs em pagamentos e contratos (Distrito Federal, 2019b). As alterações, introduzidas pelos artigos 14 e 15 do novo decreto, reafirmam que os contratos firmados e os pagamentos realizados pela Administração Direta e Indireta do Distrito Federal devem ser analisados previamente pelas unidades de controle interno competentes, ressalvadas apenas as hipóteses previstas em critérios específicos estabelecidos pela Controladoria-Geral do DF (CGDF) (Distrito Federal, 2024a). Tais critérios estão definidos na Portaria nº 29, de 2 de março de 2021, da CGDF, que especifica os limites de valor e natureza das despesas que exigem a manifestação da UCI (Distrito Federal, 2021a).

No caso específico das despesas de exercícios anteriores, o art. 86 do Decreto nº 32.598/2010 (Distrito Federal, 2010), com redação atualizada pelo Decreto nº 45.933/2024 (Distrito Federal, 2024a), determina que os processos de pagamento devem ser instruídos com a análise da UCI ou unidade equivalente, excetuando-se apenas os de natureza pessoal ou aqueles de valor inferior ao limite estabelecido pela CGDF. O § 4º do mesmo artigo explicita que essa análise possui caráter procedimental e opinativo, devendo subsidiar a decisão do ordenador de despesa. Tais disposições fortalecem o papel da UCI como mecanismo de apoio técnico à decisão administrativa e como linha de controle responsável pela prevenção de falhas e pela promoção da conformidade nos processos de gasto público.

A seguir, cumpre apresentar os modelos aplicáveis ao estudo e a discussão acadêmica a eles relacionada, visando qualificar os instrumentos de pesquisa deste trabalho.

2.2.2 O MODELO COSO II

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou a obra intitulada *Internal Control – Integrated Framework*, amplamente reconhecida como modelo de referência para o desenvolvimento, implementação e avaliação da eficácia dos controles internos (COSO, 2013). A estrutura forneceu diretrizes adotadas por organizações em todo o mundo para estabelecer sistemas de controle e avaliar seu desempenho.

Com as significativas mudanças ocorridas nos ambientes operacionais, marcadas por crescente complexidade, globalização e inovações tecnológicas, ampliou-se a exigência dos *stakeholders* por maior transparência e responsabilidade na gestão dos controles internos.

Nesse contexto, em 2013, o COSO apresentou uma atualização dessa estrutura original, então denominada COSO II, preservando elementos essenciais do conceito inicial, mas incluindo aprimoramentos necessários às novas demandas (COSO, 2013).

A Estrutura Integrada desenvolvida pelo COSO enfatiza o controle interno como ferramenta estratégica essencial ao alcance dos objetivos organizacionais, manutenção do desempenho sustentável e promoção da adaptabilidade frente às mudanças. Não se limita à conformidade normativa, mas também requer um julgamento gerencial criterioso e uma análise contínua, para que os controles permaneçam eficazes e adequados às transformações do ambiente corporativo e regulatório.

Entre seus benefícios específicos, destacam-se, para gestores e estrutura de governança, a possibilidade de aplicação abrangente e baseada em princípios adaptáveis a entidades de diferentes tamanhos e naturezas jurídicas, além de auxiliar na eliminação de controles redundantes e na promoção da eficiência. Por fim, para *stakeholders* e reguladores, a Estrutura aumenta a confiança na capacidade das organizações de alcançar suas metas e reagir adequadamente aos riscos.

O COSO II define controle interno como:

Um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013, p. 3).

Essa definição ampla facilita a aplicação em variados contextos, sejam públicos ou privados, com ou sem fins lucrativos, desde que devidamente adaptada aos objetivos e riscos específicos da entidade.

Essa estrutura apresenta três categorias de objetivos, que direcionam os esforços de controle interno para diferentes aspectos críticos:

- a) **Operacional:** visa eficácia e eficiência das operações, desempenho organizacional e proteção de ativos contra perdas e riscos que possam comprometer sua integridade. Aqui, o controle interno auxilia na mitigação de riscos que poderiam comprometer o desempenho ou a integridade operacional.
- b) **Divulgação:** busca transparência e confiabilidade das informações financeiras e não financeiras, tanto internas quanto externas, garantindo precisão e conformidade às normas aplicáveis. Isso inclui atender a padrões normativos e políticas organizacionais, garantindo que os dados divulgados sejam precisos e úteis.
- c) **Conformidade:** assegura o atendimento às leis e regulamentações que regem a entidade, zelando pela legalidade e integridade nas práticas administrativas (COSO, 2013).

Ao integrar aspectos operacionais, de divulgação e de conformidade, o controle interno se torna uma ferramenta estratégica que não apenas mitiga riscos, mas também apoia a governança e a tomada de decisões de maneira técnica e fundamentada.

Essas categorias interagem diretamente com os cinco componentes integrados, essenciais para a efetividade do controle interno, ao abordar aspectos específicos de governança, gestão de riscos e desempenho. São eles:

- a) **Ambiente de Controle:** é o alicerce do sistema de controle interno. Ele define a cultura organizacional, estabelecendo padrões éticos, valores e normas de conduta esperados em todos os níveis da organização. Esse componente reflete a liderança e o comprometimento da alta administração com o cumprimento de objetivos e a conformidade regulatória. Inclui fatores como a estrutura organizacional, políticas de integridade, processos de recrutamento e atribuição de responsabilidades, que moldam a atuação de colaboradores e gestores. Em suma, um ambiente de controle forte promove a responsabilidade e o alinhamento estratégico, com impacto pervasivo sobre o sistema de controles;
- b) **Avaliação de Riscos:** o componente diz respeito à identificação e análise de riscos potenciais que possam comprometer o alcance dos objetivos organizacionais, cujo estabelecimento é

condição prévia desse componente. A avaliação de riscos considera tanto fatores internos quanto externos que podem gerar incertezas. Com base nisso, são estabelecidos critérios e prioridades para gerenciar esses riscos de maneira eficaz. Assim, ao mapear riscos, a organização pode implementar respostas proativas para mitigá-los, fortalecendo sua resiliência diante de adversidades;

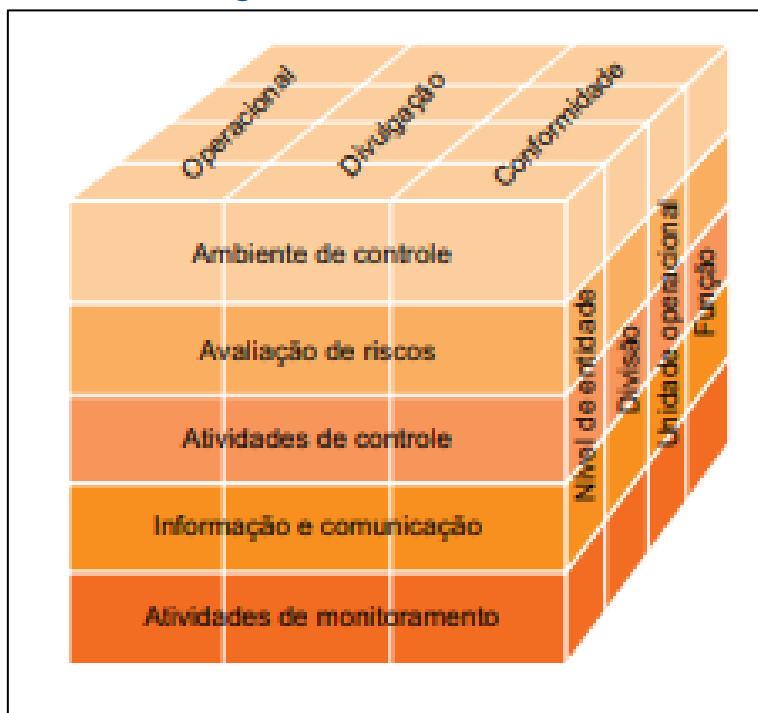
- c) **Atividades de Controle:** as atividades de controle consistem em políticas e procedimentos estabelecidos para garantir que as ações sejam executadas conforme planejado. Elas incluem medidas específicas, como segregação de funções, autorizações apropriadas, reconciliações e revisões de desempenho. Além disso, essas atividades são desenhadas para prevenir e detectar desvios e promover a continuidade operacional. Esse componente transforma estratégias e planos em ações concretas, fomentando o cumprimento das metas organizacionais;
- d) **Informação e Comunicação:** esse componente é indispensável para que a entidade atinja seus objetivos de controle interno e funcione de maneira eficaz. Ele abrange a coleta, geração e uso de informações relevantes e de qualidade, provenientes tanto de fontes internas quanto externas. Essas informações são fundamentais para sustentar os outros componentes do controle interno e apoiar o processo de tomada de decisão. A comunicação é vista como um processo contínuo e iterativo, fluindo em todas as direções dentro da organização. A comunicação interna garante que a alta administração transmita de forma clara e consistente a importância dos controles internos e o compromisso com a responsabilidade organizacional. Essa mensagem deve alcançar todos os níveis hierárquicos, incentivando a compreensão e a prática dos controles pelos colaboradores. Já a comunicação externa possibilita a troca de informações relevantes com partes externas, como reguladores e stakeholders, atendendo a requisitos normativos e às expectativas dessas partes interessadas. Assim, esse componente cuida para que informações relevantes circulem de forma eficiente dentro e fora da entidade, promovendo alinhamento estratégico, transparência e uma base sólida para decisões bem apoiadas;
- e

- e) Atividades de Monitoramento:** essas atividades buscam assegurar que os cinco componentes do controle interno estejam presentes e funcionando adequadamente. Esse componente inclui avaliações contínuas, realizadas no dia a dia da organização como parte dos processos operacionais, e avaliações independentes, realizadas periodicamente para oferecer uma visão mais ampla e objetiva sobre a eficácia dos controles. As avaliações contínuas proporcionam feedback em tempo real, sendo integradas às operações diárias, enquanto as avaliações independentes têm escopos e frequências que variam de acordo com o nível de risco e a eficácia dos controles existentes. Os resultados dessas avaliações são comparados com critérios estabelecidos, seja por autoridades reguladoras, normatizadores reconhecidos ou pela própria administração. Quando são identificadas deficiências, essas devem ser comunicadas à administração e à estrutura de governança, permitindo a implementação de melhorias. Portanto, o monitoramento é essencial para identificar e corrigir falhas no sistema de controle interno, garantindo que ele permaneça eficaz ao longo do tempo e adaptado às mudanças organizacionais e regulatórias (COSO, 2013).

O modelo COSO II destaca a relação direta entre os objetivos organizacionais e os componentes do controle interno, criando uma estrutura integrada que ajuda as entidades a alcançarem suas metas com maior segurança. Essa relação é representada pelo cubo do COSO II, no qual os objetivos se dividem em três categorias principais: operacional, divulgação e conformidade, enquanto os cinco componentes (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento) se aplicam em todos os níveis da organização (representados na terceira dimensão do cubo). Essa integração proporciona flexibilidade e adaptação às particularidades das entidades.

O modelo COSO II é representado graficamente pelo “cubo do COSO”, ilustrando visualmente a integração das categorias de objetivos, componentes de controle e níveis organizacionais, reforçando seu caráter integrado e adaptável, conforme Figura 1.

Figura 1 – Cubo do COSO II



Fonte: COSO (2013).

A Estrutura estabelece 17 princípios que sustentam os componentes do controle interno e que orientam as organizações na implementação prática da Estrutura, assegurando o alinhamento estratégico e eficácia dos controles internos.

No Quadro 1, considerando a sua relevância, são listados os princípios que apoiam cada um dos componentes do controle interno, conforme COSO (2013):

Quadro 1 – Componentes do Controle Interno e Princípios - COSO II	
Componentes do Controle Interno	Princípios
Ambiente de Controle	a) A organização demonstra seu comprometimento com a integridade e valores éticos; b) A estrutura de governança mantém independência da administração, exercendo supervisão eficaz do controle interno; c) A administração estabelece estruturas, níveis de subordinação e responsabilidades adequadas para alcançar os objetivos; d) A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, alinhados aos seus objetivos; e

	A organização estabelece e mantém responsabilização para garantir que os controles internos sejam praticados de maneira eficaz.
Avaliação de Riscos	a) A organização especifica os objetivos com clareza para identificar e avaliar riscos relacionados; b) A organização identifica riscos de forma abrangente e os analisa como base para determinar seu gerenciamento; c) A organização avalia o impacto potencial dos riscos; e A organização identifica e avalia mudanças que podem afetar o sistema de controle interno.
Atividades de Controle	a) A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a mitigação dos riscos; b) A organização seleciona e desenvolve controles gerais para a tecnologia, integrados aos sistemas operacionais; e A organização estabelece políticas que articulem expectativas e procedimentos que reforcem a execução dos controles.
Informação e Comunicação	a) A organização obtém ou gera informações relevantes e de qualidade para apoiar os controles internos; b) A organização comunica informações importantes internamente para apoiar o funcionamento do controle interno; e A organização se comunica com públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.
Atividades de Monitoramento	a) A organização realiza avaliações contínuas ou independentes para garantir a eficácia dos controles internos; e A organização comunica deficiências identificadas no sistema de controle interno à alta administração e à estrutura de governança.

Fonte: COSO (2013).

A Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO II estabelece requisitos para que um sistema de controle interno seja considerado eficaz, garantindo segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos organizacionais. Para que o sistema seja eficaz, é necessário que ele reduza, a um nível aceitável, o risco de a entidade não atingir seus objetivos relacionados às categorias operacional, de divulgação e de conformidade.

Um sistema eficaz deve ser baseado nos cinco componentes e princípios declarados pelo COSO. Esses componentes devem estar presentes e em funcionamento, além de atuar de forma integrada, para que o controle interno seja capaz de sustentar os objetivos da organização. A interação entre os componentes é essencial, pois eles trabalham de maneira interdependente para identificar, mitigar e monitorar os riscos.

Em suma, segundo o modelo, um sistema de controle interno é considerado eficaz quando a alta administração e a estrutura de governança têm segurança razoável de que a organização:

- a) Realiza operações de forma eficaz e eficiente, mitigando impactos significativos de eventos externos ou prevendo, com razoabilidade, sua natureza e momento para reduzir esses impactos a níveis aceitáveis;**
- b) Gerencia de forma abrangente e eficiente os riscos associados a eventos externos, antecipando e minimizando seus efeitos sobre os objetivos organizacionais;**
- c) Assegura que as divulgações estejam em conformidade com regras, regulamentações e normas aplicáveis, bem como com os objetivos específicos de divulgação da entidade;**
- d) Cumpre rigorosamente as leis, regulamentações e normas externas aplicáveis à organização (COSO, 2013).**

Esses aspectos demonstram como um controle interno eficaz contribui para a estabilidade, a conformidade e o desempenho estratégico da entidade. No entanto, mesmo um sistema eficaz tem suas limitações, pois não elimina completamente o risco de erro ou fraude, e nem garante resultados perfeitos, já que essas limitações são inerentes à natureza de qualquer sistema de controle interno e reforçam a necessidade de uma gestão criteriosa e revisões contínuas para manter sua eficácia.

O estudo de Gattringer e Marinho (2020), intitulado *O Uso do Modelo COSO na Administração Pública: um estudo nos municípios catarinenses*, constitui uma contribuição significativa para a análise dos controles internos no setor público. A pesquisa, de natureza quantitativa descritiva, avaliou a aplicação dos cinco componentes e 17 princípios do COSO Framework 2013 em 295 municípios de Santa Catarina, considerando a percepção dos responsáveis pelos controles internos locais. A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado com 80 itens, utilizando escala Likert e submetido a testes de confiabilidade estatística, como o coeficiente alfa de Cronbach, cujos resultados garantiram a consistência interna das escalas.

Os dados coletados geraram uma análise detalhada do nível de aderência ao modelo COSO em diferentes dimensões dos controles internos, e seus resultados mostraram que os municípios catarinenses,

de forma geral, aplicam os componentes do COSO de maneira satisfatória, com índice médio geral de 3,7421. Contudo, o estudo identificou fragilidades nos componentes Ambiente de Controle (3,4991) e Informação e Comunicação (3,5454), apontando para desafios relacionados à capacitação de servidores, à comunicação interna e à disseminação de informações externas. Os componentes Avaliação de Riscos (4,0638), Atividades de Controle (3,7908) e Monitoramento (3,8114) apresentaram índices considerados adequados, refletindo práticas mais consolidadas nesses aspectos (Gattringer; Marinho, 2020).

A pesquisa ainda evidencia desafios conceituais, especialmente quanto à compreensão dos fundamentos dos controles internos, o que limita a interpretação uniforme dos instrumentos aplicados. Os autores recomendam a replicação do estudo em outras regiões do país e sugerem investigações futuras que explorem com maior profundidade a relação entre a efetividade dos controles internos e a eficiência da gestão pública. A metodologia adotada oferece um referencial importante, cuja aplicação pode ser adaptada a diferentes contextos institucionais, contribuindo para o fortalecimento dos mecanismos de integridade e accountability na administração pública.

2.2.3 O MODELO DAS TRÊS LINHAS DO IIA

O Modelo das Três Linhas, atualizado pelo IIA, em 2020, é uma estrutura teórica projetada para aprimorar a governança organizacional por meio de uma distinção clara dos papéis e responsabilidades de diversas funções ligadas ao gerenciamento de riscos, controles internos e auditoria interna. Seu objetivo principal é promover a colaboração entre essas funções e assegurar o alinhamento com os objetivos organizacionais, favorecendo a criação e a proteção sustentada de valor (IIA, 2020).

Segundo o documento, todas as funções da organização compartilham responsabilidades na governança e na proteção institucional. Para isso, o modelo distingue três papéis principais, que devem operar de forma coordenada e transparente, de modo a evitar lacunas e sobreposições desnecessárias. Ao contrário da versão anterior, de 2013, o modelo de 2020 abandona o termo “defesa” e se concentra na articulação estratégica entre governança, gestão e auditoria.

A versão de 2020 do Modelo está apoiada em seis princípios:

- a) **Governança:** a responsabilidade principal é do corpo diretivo (conselho ou alta administração), que deve supervisionar a governança organizacional, definir estruturas de prestação de contas, monitorar riscos, estabelecer a cultura de integridade e avaliar os resultados com o suporte da auditoria interna;
- b) **Papéis do Corpo Administrativo:** o corpo administrativo, que compreende a alta direção ou conselhos, estabelece e supervisiona a governança, definindo estruturas e processos que possibilitem a definição de metas organizacionais alinhadas aos interesses dos stakeholders. Além disso, delega atribuições às gerências (linhas operacionais) e supervisiona a auditoria interna independente;
- c) **Papéis da Gestão:** a gestão se subdivide em primeira e segunda linha:
 - a. **Primeira linha:** responsável pelas atividades operacionais, execução de controles primários e gerenciamento de riscos no dia a dia, reportando resultados e riscos relevantes ao corpo administrativo; e
 - b. **Segunda linha:** oferece expertise, supervisão e orientação, incluindo áreas como *compliance*, gestão de riscos e controle interno – função exercida, no caso do Distrito Federal, pelas Unidades de Controle Interno (UCIs);
- a) **Papéis da Auditoria Interna:** constituem a terceira linha, com a responsabilidade de avaliar, de forma independente e objetiva, a eficácia da governança e dos sistemas de controle e risco. A auditoria interna deve se reportar diretamente ao órgão de governança. Essa linha reporta diretamente ao corpo administrativo, fornecendo recomendações e promovendo ajustes que protejam o valor organizacional;
- b) **Independência da Terceira Linha:** a auditoria interna deve ter autonomia plena para acessar informações, comunicar resultados e determinar sua atuação, assegurando sua objetividade e credibilidade; e
- c) **Criação e Proteção de Valor:** todas as partes – corpo administrativo, gestão (primeira e segunda linhas) e auditoria interna (terceira linha) – devem trabalhar de forma articulada para alcançar objetivos estratégicos e corresponder às expectativas dos stakeholders (IIA, 2020).

Na prática, o Modelo das Três Linhas organiza os controles em:

- a) Primeira Linha: gestão operacional, responsável por implementar os controles e gerenciar riscos no cotidiano;**
- b) Segunda Linha: funções de apoio à gestão, como unidades de controle interno, conformidade e gerenciamento de riscos (no DF, é representada pelas UCIs); e**
- c) Terceira Linha: auditoria interna independente, voltada à avaliação objetiva e à recomendação de melhorias.**

O modelo do IIA (2020) enfatiza que essas três linhas não devem ser interpretadas como estruturas rígidas, mas como papéis que podem ser ajustados conforme o porte e a complexidade da organização. A coordenação entre elas é essencial para garantir uma supervisão eficaz e evitar tanto lacunas quanto sobreposições de controles.

No setor público, especialmente no contexto distrital, o Modelo das Três Linhas serve como referência para estruturar o Sistema de Controle Interno, contribuindo para o fortalecimento da governança, a mitigação de riscos e a transparência na gestão pública. As UCIs, nesse contexto, desempenham papel importante na segunda linha, atuando como instâncias de assessoramento técnico e supervisão da conformidade.

Os principais papéis e relacionamentos, definidos no modelo em três níveis interdependentes, são fundamentados em uma comunicação clara, colaboração e alinhamento de atividades, de modo a evitar redundâncias e lacunas no processo de supervisão.

O corpo administrativo, no contexto do Modelo das Três Linhas, desempenha um papel essencial na governança ao promover a prestação de contas perante os *stakeholders*, garantindo transparência no atingimento dos objetivos organizacionais. Suas responsabilidades incluem envolver os *stakeholders* no monitoramento dos seus interesses, cultivar uma cultura de ética e responsabilidade, e estabelecer estruturas e processos de governança, como comitês auxiliares. Além disso, delega responsabilidades à gestão, aloca recursos necessários, define o apetite a riscos e supervisiona o gerenciamento de riscos e controles internos. O corpo administrativo também mantém a supervisão da conformidade com exigências legais, regulatórias e éticas, e assegura a existência de uma auditoria interna

independente, objetiva e competente para apoiar a governança organizacional.

Quanto aos papéis da Gestão, como afirmado anteriormente, eles se dividem em papéis de primeira linha e de segunda linha. Na primeira linha, as responsabilidades incluem liderar e direcionar ações relacionadas ao gerenciamento de riscos e à aplicação de recursos para alcançar os objetivos organizacionais. Além disso, a primeira linha deve manter uma comunicação contínua com o corpo administrativo, reportando resultados e riscos, além de estabelecer estruturas e processos adequados para gerenciar operações e riscos de forma alinhada às expectativas legais, regulatórias e éticas.

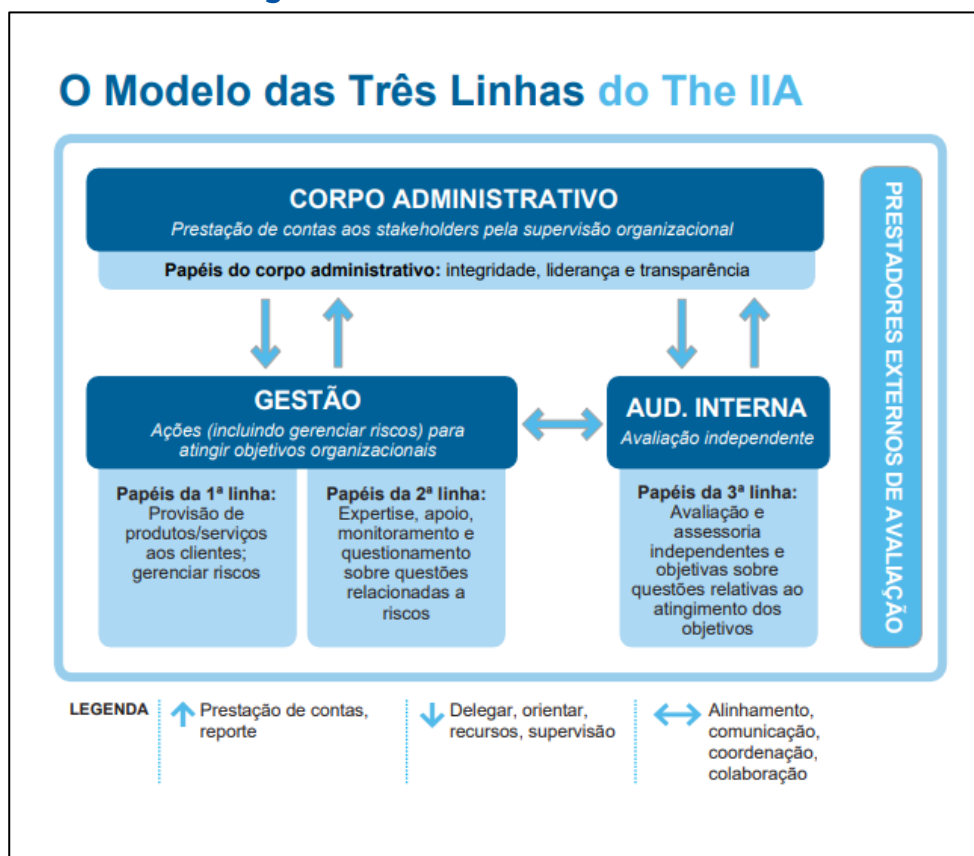
A segunda linha tem o papel de fornecer *expertise* complementar e monitorar os riscos, promovendo questionamentos e apoio às práticas de gerenciamento de riscos em toda a organização. Entre suas atribuições estão o desenvolvimento, a implantação e a melhoria de práticas de gestão de riscos. Também devem realizar análises e emitir relatórios sobre a eficácia do gerenciamento de riscos e controles internos.

Por fim, a auditoria interna é uma função independente, com o papel de manter a prestação de contas primária ao corpo administrativo, comunicando avaliações objetivas e recomendações à gestão. Ela analisa a adequação dos controles internos e promove melhorias para proteger os interesses organizacionais. Além disso, a auditoria interna reporta diretamente ao corpo administrativo quaisquer prejuízos relacionados à independência e à objetividade, assegurando salvaguardas quando necessário.

Por fim, os prestadores externos de avaliação atuam como uma camada adicional de garantia, auxiliando no cumprimento das expectativas legais e regulatórias e complementando os processos internos de avaliação da organização. Eles fornecem análises independentes que fortalecem a governança e os mecanismos de controle.

A Figura 2 sistematiza esses papéis e suas relações entre si:

Figura 2 – O Modelo das 3 linhas do IIA



Fonte: IIA, 2020.

Um estudo conduzido por Souza e Louzada (2018), intitulado *O Modelo de Três Linhas de Defesa para uma Gestão Eficaz de Riscos no Âmbito do Poder Executivo do Estado do Espírito Santo*, analisou o funcionamento do Sistema de Controle Interno estadual à luz do modelo anterior do IIA (2013).

A pesquisa de Souza e Louzada (2018) contextualiza a importância do controle interno na administração pública brasileira, especialmente diante das fragilidades expostas por recorrentes escândalos de corrupção, como os revelados pela Operação Lava Jato. Nesse cenário, busca oferecer subsídios para o aprimoramento da gestão de riscos e a consolidação de práticas de governança que atendam às demandas de transparência e eficiência na administração pública.

Os autores destacam que o então Modelo das Três Linhas de Defesa oferece uma abordagem estruturada para organizar as funções de controle e gerenciamento de riscos, promovendo maior clareza de papéis e responsabilidades. No âmbito do Poder Executivo do Espírito Santo, essa estrutura é avaliada como uma ferramenta potencial para

alinhar as práticas de controle interno aos princípios de boa governança, fortalecendo a *accountability* e o cumprimento de objetivos estratégicos (Souza; Louzada, 2018).

A metodologia do estudo de Souza e Louzada (2018) é qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica e documental, tendo sido analisadas legislações, relatórios oficiais e literatura acadêmica com o objetivo de avaliar como o Sistema de Controle Interno do Espírito Santo se alinha aos princípios do Modelo das Três Linhas de Defesa. A escolha dessa abordagem permitiu identificar os desafios e as potencialidades do modelo.

Os resultados revelaram que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Espírito Santo apresenta uma adesão parcial ao Modelo de Três Linhas de Defesa. De acordo com o entendimento de Souza e Louzada (2018), a primeira linha é composta pelas secretarias responsáveis pela execução de programas e projetos governamentais, enquanto a segunda linha inclui secretarias de natureza instrumental, que supervisionam e oferecem suporte técnico às operações. A terceira linha é desempenhada pelo Órgão Central do Sistema de Controle Interno, que realiza auditorias e avaliações independentes. Contudo, o estudo aponta limitações, como a sobreposição de funções entre a segunda e a terceira linha, além da falta de integração e comunicação eficiente entre os níveis de controle (Souza; Louzada, 2018).

Por fim, é importante ressaltar as diferenças entre os modelos do IIA de 2013 e 2020, conforme analisado por Marc Eulerich no artigo *The new three lines model for structuring corporate governance: a critical discussion of similarities and differences* (Eulerich, 2021). O modelo tradicional das Três Linhas de Defesa (TLoD) foi amplamente utilizado como estrutura para governança e gerenciamento de riscos organizacionais, mas apesar de sua ampla adoção e simplicidade visual, enfrentou críticas, principalmente pela rigidez na separação funcional, pela falta de integração entre as linhas e pela omissão da interação com *stakeholders* externos (Eulerich, 2021).

Segundo Eulerich (2021), o novo TLM, publicado pelo IIA em 2020, revisa e amplia o conceito anterior, abordando essas limitações com maior flexibilidade e foco na criação e proteção de valor. A principal inovação é a remoção do termo "defesa", que implicava uma abordagem reativa e limitada à mitigação de riscos. O TLM promove uma visão mais abrangente, incorporando tanto atividades defensivas

quanto ofensivas, como a criação de oportunidades e a otimização de processos (Eulerich, 2021).

Além disso, uma diferença central entre os dois modelos é a integração da governança. No TLM, o corpo governante, como o conselho de administração ou o comitê de auditoria, assume um papel de liderança na supervisão estratégica, alinhando as funções organizacionais aos interesses dos *stakeholders*. O modelo enfatiza que “a efetiva coordenação entre todas as atividades de governança podem ser garantidas por meio da comunicação, cooperação e outras formas de colaboração” (Eulerich, 2021, p. 184, tradução nossa).

Outra mudança significativa é que o TLM elimina a separação rígida entre as funções das linhas, permitindo combinações ou integrações de acordo com o contexto organizacional. Isso é particularmente útil para organizações menores, que podem ter dificuldades em implementar uma separação funcional completa devido às limitações de recursos (Eulerich, 2021).

Ambos os modelos mantêm a independência da auditoria interna como um princípio fundamental. No entanto, o TLM expande a definição das funções da auditoria interna para incluir serviços consultivos, além de sua função tradicional de avaliação independente. Essa abordagem visa promover maior colaboração entre as linhas, maximizando sinergias e minimizando redundâncias (Eulerich, 2021).

Outra inovação do TLM é o enfoque nos princípios que orientam sua implementação, como governança eficaz, independência da auditoria interna e criação de valor. Esses princípios fornecem maior flexibilidade às organizações, permitindo-lhes adaptar suas estruturas às suas necessidades específicas, ao mesmo tempo em que mantém um alinhamento com padrões globais, como o *International Professional Practices Framework* (IPPF) (Eulerich, 2021).

Em resumo, enquanto o modelo tradicional era amplamente funcional e operacional, o novo modelo adota uma abordagem estratégica, integrando governança, gestão de riscos e controles internos em um sistema dinâmico e adaptável. Essa evolução reflete as demandas contemporâneas por transparência, eficiência e responsabilidade, tornando o TLM uma ferramenta essencial para organizações que buscam alinhar suas práticas de governança aos desafios modernos (Eulerich, 2021).

2.3 NEOINSTITUCIONALISMO E A ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

O neoinstitucionalismo é uma abordagem analítica que enfatiza o papel das instituições e das regras formais e informais na determinação dos resultados das políticas públicas, ressaltando como as estruturas institucionais e as normas vigentes influenciam a implementação e a eficácia das políticas governamentais (March; Olsen, 1984).

O neoinstitucionalismo pode ser compreendido como “a corrente recente das ciências sociais que tem ressaltado, de maneira enfática, a importância das instituições para o entendimento dos processos sociais” (Marques, 1997, p. 75).

O neoinstitucionalismo emerge, portanto, como uma abordagem teórica indispensável para a análise das políticas públicas, ao fornecer uma nova base para a compreensão das dinâmicas institucionais. Como apresentado por Rocha (2005), essa perspectiva amplia o escopo analítico ao enfatizar o papel das instituições e da autonomia do Estado nos processos políticos, superando as limitações de modelos teóricos anteriores, como o pluralismo e o marxismo. Enquanto o pluralismo concentra-se nos grupos de interesse da sociedade e o marxismo interpreta o Estado como reflexo da luta de classes, o neoinstitucionalismo posiciona as instituições no centro do debate, reconhecendo sua capacidade de moldar políticas públicas de forma autônoma frente a pressões externas.

Rocha (2005) salienta que o principal problema das abordagens tradicionais reside na dificuldade de explicar a autonomia estatal e o papel da burocracia na formulação de políticas. Ao propor o neoinstitucionalismo como alternativa teórica, o autor argumenta que as decisões políticas frequentemente transcendem as demandas sociais imediatas, sendo influenciadas pelas estruturas institucionais e pela atuação dos próprios agentes burocráticos. Nesse sentido, observa-se a utilidade do neoinstitucionalismo como suporte teórico para fundamentar a análise da implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs), considerando o contexto moldado por normas, processos e interações institucionais.

Essa literatura reforça que o neoinstitucionalismo é particularmente eficaz para análises empíricas que buscam

compreender a interação entre Estado e sociedade. Diferentemente dos modelos pluralista e marxista, ele permite examinar com maior profundidade o papel das burocracias, das políticas legadas e das ideias como fatores determinantes no processo político.

Dentro desse contexto, a presente dissertação propõe tratar o controle interno como política pública, embora essa perspectiva ainda seja pouco comum entre profissionais da área. Tradicionalmente, os auditores tendem a restringir o conceito de política pública aos serviços diretamente ofertados ao cidadão, desconsiderando sua própria área de atuação. No entanto, ao reconhecer o controle interno como parte integrante do aparato estatal voltado à boa governança, torna-se possível analisá-lo à luz das categorias teóricas das políticas públicas.

Pereira (2014), em seu estudo sobre o neoinstitucionalismo histórico e a análise de políticas públicas, argumenta que essa vertente teórica conecta de forma sistemática elementos institucionais e históricos, moldando tanto as ações dos atores quanto os resultados das políticas. Essa perspectiva permite examinar, com profundidade, as continuidades e rupturas que permeiam os processos de formulação e implementação de políticas públicas.

No trabalho da autora, o exemplo do Sistema Único de Saúde (SUS) ilustra como decisões institucionais e trajetórias históricas condicionam a implementação de políticas, influenciadas por demandas sociais, estrangulamentos políticos e limitações orçamentárias.

Inicialmente, Pereira (2014) contextualiza o desenvolvimento do campo de políticas públicas no Brasil, destacando sua ascensão a partir das décadas de 1980 e 1990, impulsionada por reformas estatais que alteraram profundamente os modelos tradicionais de formulação e execução de políticas. Essas transformações ocorreram em meio a críticas ao papel do Estado, que passou de promotor de políticas keynesianas, universais, para um agente de políticas focalizadas, frequentemente orientadas por demandas de ajuste fiscal e por pressões externas. Nesse cenário, a autora propõe uma análise que enfatiza a interdependência entre políticas públicas e instituições, com foco na trajetória histórica das decisões institucionais e nos seus impactos nos processos de implementação.

A autora revisa diversos modelos de análise e formulação de políticas públicas, destacando, por exemplo, a tipologia de Lowi (1972),

que classifica as políticas públicas em distributivas, regulatórias, redistributivas e constitutivas, conforme o grau de conflito e a natureza dos benefícios e custos envolvidos, introduzindo assim o conceito de arenas de política (Pereira, 2014). Também é mencionado o modelo dos múltiplos fluxos, desenvolvido por Kingdon (1984), que interpreta a formulação de políticas como resultado da convergência entre os fluxos de problemas, soluções e política, enfatizando a importância das janelas de oportunidade e dos empreendedores de política para a entrada de temas na agenda governamental (Pereira, 2014). Por último e não menos importante, o modelo do ciclo das políticas públicas, que estrutura o processo em fases de definição da agenda, formulação, implementação e avaliação.

Esses modelos oferecem estruturas analíticas úteis para compreender as diferentes dinâmicas das políticas públicas, sendo complementados, na perspectiva da autora, pela vertente histórica do neoinstitucionalismo, abordagem que valoriza a maneira como as instituições moldam preferências, estratégias e resultados políticos ao longo do tempo (Pereira, 2014).

Diferentemente do neoinstitucionalismo da escolha racional, que assume a existência de preferências exógenas, o neoinstitucionalismo histórico parte da premissa de que essas preferências são social e politicamente construídas, dentro de contextos históricos específicos. As instituições, nesse modelo, não apenas restringem o comportamento dos atores, mas também influenciam diretamente suas metas, estratégias e escolhas. Dois conceitos centrais nessa abordagem são a dependência de trajetória (*path dependence*) e as contingências históricas. O primeiro indica que decisões passadas moldam os cursos de ação disponíveis no presente, criando padrões institucionais difíceis de modificar; o segundo aponta que os resultados das políticas públicas são sensíveis aos contextos históricos e não seguem uma lógica linear ou universal (Pereira, 2014).

Pereira (2014) propõe uma matriz analítica composta por três dimensões para estudar políticas públicas à luz do neoinstitucionalismo histórico:

- a) institucional-formal, que se refere às regras e normas que estruturam a política, seus objetivos e estratégias;**
- b) político-institucional, que analisa os atores, ideias e arranjos de negociação que influenciam a política; e**

c) histórico-institucional, que investiga a trajetória das instituições e os elementos de continuidade e ruptura.

Essa matriz oferece uma estrutura analítica aplicável ao estudo das UCIs, permitindo considerar como fatores institucionais, políticos e históricos interferem em sua implementação e efetividade, partindo do pressuposto de que o contexto institucional e político influenciam diretamente a definição de problemas e soluções no âmbito das políticas públicas.

Além disso, a atuação dos atores envolvidos, incluindo suas estratégias e ideias em disputa, desempenha um papel determinante no processo de formulação e implementação das políticas. Nesse sentido, Pereira (2014) sublinha que esses processos são marcados por interações complexas entre instituições formais, atores políticos e o contexto histórico em que estão inseridos.

Em seu artigo, a autora afirma que a análise de políticas públicas no Brasil precisa considerar a inter-relação entre as dimensões histórica e institucional para compreender os resultados das políticas e suas implicações sociais. Também argumenta que essa abordagem teórico-metodológica pode ser particularmente útil no campo da política de saúde, onde a interação entre diferentes atores, como gestores do Sistema Único de Saúde (SUS), prestadores de serviços privados, corporações profissionais e usuários, é especialmente complexa (Pereira, 2014).

Em resumo, o artigo combina conceitos teóricos e metodológicos para propor uma análise de políticas públicas no Brasil. A matriz analítica apresentada oferece um *framework* para estudar as complexidades do setor da saúde, destacando a importância de integrar perspectivas históricas e institucionais na formulação e implementação de políticas públicas. Adicionalmente, ressalta-se que essa matriz inspirou o presente trabalho, requerendo algumas adaptações para investigar como as UCIs operam em diferentes contextos organizacionais e como fatores institucionais e históricos condicionam seu desempenho e efetividade.

Comparando achados da autora, ao explorar conceitos centrais do neoinstitucionalismo histórico, como a dependência de trajetória (*path dependence*), que descreve como decisões passadas limitam as opções disponíveis no presente, criando padrões institucionais difíceis de alterar, percebe-se que, no caso das UCIs, isso pode ser observado

na influência de normas anteriores e na persistência de estruturas organizacionais que, muitas vezes, restringem mudanças ou inovações. Além disso, Pereira (2014) ressalta a importância da lógica contextual da causalidade, que destaca que os efeitos das políticas públicas dependem do ambiente institucional e histórico em que estão inseridas, ao invés de seguirem uma lógica linear ou universal.

Aplicando-se esses conceitos ao estudo das UCIs, permite-se identificar como as normas institucionais, os processos internos e os contextos históricos moldam a implementação e o desempenho dessas unidades. Por exemplo, o alinhamento ou o descompasso entre as normas que regem as UCIs e os objetivos estratégicos dos órgãos a que estão subordinadas pode determinar a eficácia de suas práticas. Além disso, a interação entre gestores e auditores das UCIs reflete a dinâmica institucional mais ampla, na qual disputas por poder, recursos e prioridades frequentemente interferem na implementação das políticas de controle interno.

Ademais, ao aplicar essas noções ao caso das UCIs, é possível identificar como a estrutura institucional herdada, incluindo normas anteriores e culturas organizacionais arraigadas, influencia as possibilidades atuais de atuação dessas unidades. O conceito de *path dependence* ajuda a explicar, por exemplo, a resistência a mudanças ou inovações nas práticas de controle interno, frequentemente mantidas em função da persistência de arranjos institucionais estabelecidos em períodos anteriores. Já a noção de causalidade contextual permite reconhecer que os efeitos das UCIs sobre a governança pública variam conforme o ambiente político-institucional de cada órgão distrital.

A análise neoinstitucionalista histórica oferece, portanto, um ferramental teórico importante para investigar as diferenças entre os objetivos originais das UCIs, conforme definidos em sua concepção, e os resultados efetivamente alcançados em sua implementação. Ao se adaptar a matriz proposta por Pereira (2014) para o contexto das UCIs, é possível explorar como variáveis como o apoio da alta gestão, a disponibilidade de recursos e os legados institucionais influenciam sua atuação e efetividade.

A literatura sobre implementação de políticas públicas tem evoluído continuamente, buscando identificar e incorporar diferentes dimensões que influenciam os resultados das ações governamentais. No artigo *Implementação de políticas públicas: perspectivas*

analíticas, Lima e D'Ascenzi (2013) propõem uma análise que ultrapassa os tradicionais modelos *top-down* e *bottom-up*, ao integrar variáveis normativas, contextuais e cognitivas. Segundo os autores, embora os modelos tradicionais tenham fornecido importantes contribuições, eles se mostram limitados quando isolados. Por isso, defendem um modelo analítico que considere tanto as estruturas formais e organizacionais quanto os valores, representações e estratégias dos implementadores.

Esse artigo de Lima e D'Ascenzi (2013) possui dois objetivos inter-relacionados. O primeiro é sistematizar e analisar a literatura sobre os modelos analíticos de implementação de políticas públicas, identificando dois enfoques principais: o modelo *top-down*, que enfatiza o controle central, a hierarquia e a clareza normativa como fatores determinantes para o sucesso da política pública; e o modelo *bottom-up*, que valoriza a autonomia local, o contexto de implementação e a capacidade dos burocratas de nível de rua de adaptar políticas às realidades locais. Observa-se que ambos os modelos destacam as condições materiais como fundamentais para o processo de implementação. Lima e D'Ascenzi (2013) reconhecem que essas abordagens não são excludentes, mas complementares, e propõem uma integração entre elas. Essa perspectiva é particularmente relevante para este estudo, ao se tratar da implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs), cuja efetividade depende tanto da aderência normativa quanto da capacidade de adaptação às especificidades de cada órgão distrital.

Seu segundo objetivo é propor um modelo analítico que integre as variáveis centrais desses modelos tradicionais às ideias, valores e concepções de mundo dos atores envolvidos, com base em pesquisas empíricas dos autores em políticas de saúde e educação. O artigo discute como as representações e valores dos atores influenciam a execução das políticas públicas, moldando sua compreensão sobre os problemas sociais e as formas de enfrentá-los (Lima; D'Ascenzi, 2013).

Segundo os autores supracitados, a implementação de políticas públicas é reconhecida como um processo dinâmico e interativo, que vai além da mera execução mecânica dos planos formulados, envolvendo adaptação, negociação e interpretação. Essa perspectiva já foi abordada anteriormente neste estudo, ao se justificar o tratamento da implementação das UCIs como um processo contínuo. O contexto do artigo reflete os desafios recorrentes enfrentados por políticas públicas no Brasil, especialmente nas áreas de saúde e educação,

marcados pela complexidade normativa e pela diversidade de realidades locais. Esses desafios exigem abordagens que considerem as especificidades regionais e a necessidade de coordenação intergovernamental eficaz para a implementação bem-sucedida das políticas.

Assim, ao realizarem uma revisão teórica detalhada e com base em estudos empíricos prévios conduzidos em políticas de saúde e educação, os autores exploraram como as representações, valores e estratégias dos atores implementadores influenciam o processo de implementação (Lima; D'Ascenzi, 2013). A análise identificou três fatores centrais que moldam a implementação: as características normativas do plano, as condições materiais e organizacionais dos contextos locais e as ideias e valores dos atores envolvidos. Esses fatores foram investigados por meio de estudos de caso, permitindo a identificação das limitações das abordagens tradicionais e a necessidade de incorporar variáveis cognitivas e simbólicas, apontamentos que ensejam consideração no desenvolvimento da metodologia deste trabalho.

Os resultados do artigo de Lima e D'Ascenzi (2013) destacam que o sucesso ou fracasso na implementação de políticas públicas depende de uma interação eficaz entre normas e contextos locais, mediada pelas percepções e estratégias dos implementadores. Os modelos analíticos *top-down*, que enfatizam o controle centralizado e a clareza normativa, e *bottom-up*, que valorizam a adaptação local e a autonomia dos implementadores, são apresentados como complementares, e não excludentes. Os autores defendem que a integração dessas abordagens, aliada a uma análise das representações dos atores, pode resultar em um modelo mais abrangente e eficaz. As conclusões reforçam a ideia de que a implementação de políticas públicas é um processo dinâmico, influenciado por múltiplas variáveis e mediado pelas interpretações dos atores envolvidos (Lima; D'Ascenzi, 2013).

Essa abordagem justifica o tratamento da implementação das UCIs como um processo contínuo, marcado por ajustes, negociações e aprendizados institucionais. Além disso, a valorização das dimensões cognitivas e simbólicas dos atores envolvidos reforça a importância de considerar os próprios responsáveis pelas UCIs como agentes centrais na análise. Seus valores profissionais, percepções sobre a missão institucional e estratégias de atuação são fatores que moldam as práticas de controle interno e condicionam os resultados obtidos.

Complementarmente, o estudo de Mota (2020), intitulado *Estudos de Implementação de Políticas Públicas: Uma Revisão de Literatura*, reforça a importância de superar os limites dos modelos tradicionais e de incorporar novos elementos à análise. O autor estrutura sua revisão em três eixos: a trajetória histórica dos estudos de implementação, as tendências contemporâneas e os caminhos futuros.

Mota (2020) revisa marcos teóricos clássicos, como as abordagens *top-down*, que priorizam a execução conforme planejada no nível central, e *bottom-up*, que valorizam a adaptação local e o papel das burocracias implementadoras. Além disso, o autor apresenta modelos híbridos, como o proposto por Winter (2012), como uma alternativa promissora, integrando variáveis normativas e contextuais. A metodologia baseia-se em uma análise crítica da literatura existente e em estudos empíricos anteriores, com foco em casos de políticas públicas nas áreas de saúde e educação.

Os resultados destacam que a implementação de políticas públicas é fortemente influenciada por três fatores principais: as características normativas do plano, as condições materiais e organizacionais dos contextos locais e as ideias, valores e estratégias dos implementadores (Mota, 2020). Esses elementos interagem de forma dinâmica, tornando a implementação um processo contínuo de adaptação e negociação. O autor ressalta que, embora as abordagens *top-down* e *bottom-up* ofereçam perspectivas complementares, é essencial integrá-las para compreender plenamente os desafios e oportunidades no processo de implementação.

As conclusões apontam para a necessidade de formular *frameworks* analíticos mais integrados, que considerem tanto os fatores macroestruturais quanto os aspectos simbólicos e cognitivos envolvidos na implementação (Mota, 2020), tal qual concluíram Lima e D'Ascenzi (2013). Enfatiza-se também a importância da coordenação interorganizacional e da adaptação às condições locais, sugerindo que futuros estudos abordem essas dimensões sob uma perspectiva interdisciplinar (Mota, 2020).

Essa visão é extremamente relevante para o presente estudo, pois permite investigar as UCIs não como estruturas uniformes e passivas, mas como unidades inseridas em contextos institucionais diversos, cujos resultados decorrem da interação entre normas, recursos disponíveis, cultura organizacional e protagonismo dos

agentes envolvidos. Assim, adota-se uma concepção dinâmica de implementação, marcada por ajustes de percurso, disputas por sentidos e arranjos institucionais que influenciam continuamente a atuação dessas unidades. Isso nos conduz a uma reflexão sobre os contextos de implementação, os desafios de colaboração e de coordenação interorganizacional decorrentes da existência de múltiplos atores, sobre os 'ajustes de percurso' na implementação das políticas públicas e sobre o impacto de fatores externos à intervenção sobre os resultados.

A literatura sobre implementação de políticas públicas no Brasil apresenta uma evolução teórica que reconhece a complexidade dos processos decisórios e a centralidade da ação dos implementadores. O artigo de Gabriela Lotta intitulado *A política pública como ela é*, publicado na coletânea *Teorias e Análises sobre Implementação de Políticas* (Lotta, 2019), é um marco nesse debate ao reforçar a importância de tratar a implementação não apenas como execução de planos, mas como objeto analítico autônomo, repleto de decisões, disputas e interações.

Lotta (2019) argumenta que a implementação é o momento em que o Estado se concretiza perante a sociedade, pois é por meio dela que as intenções políticas se transformam em ações visíveis. Dessa forma, a fase de implementação é decisiva para a legitimidade das políticas públicas e do próprio Estado. Sua análise se apoia no ciclo de políticas públicas e destaca a interação entre normas e práticas locais como fator determinante para o êxito das ações governamentais.

Nesse sentido, Lotta, (2019) apresenta cinco pressupostos analíticos fundamentais:

- a) Formulação e implementação como processo contínuo: não se trata de fases estanques, mas de um fluxo decisório com múltiplos atores, no qual decisões são revistas e adaptadas ao longo do tempo;**
- b) Complexidade decisória e múltiplos níveis de coordenação: os processos decisórios envolvem desde negociações horizontais (*multi-layering*) até relações verticais de comando e controle (*multi-level*), exigindo diferentes estratégias de coordenação;**
- c) Interatividade entre atores: a implementação envolve a atuação conjunta de agentes estatais e não estatais, com**

- interesses diversos e por vezes conflitantes, o que demanda modelos analíticos sensíveis à pluralidade de vozes e disputas;**
- d) Influência de fatores sistêmicos, organizacionais e individuais: os resultados das políticas não decorrem apenas das normas, mas da interação entre estruturas institucionais, recursos disponíveis, valores e crenças dos agentes; e**
- e) Estudo da política como ela é: em lugar de análises normativas, propõe-se investigar os processos reais de tomada de decisão, os jogos de poder, os conflitos e as estratégias dos atores envolvidos.**

Tais pressupostos reforçam a relevância de tratar a implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs) como um processo dinâmico e adaptativo, marcado por negociações internas, disputas por prioridades, limitações organizacionais e escolhas estratégicas por parte de seus responsáveis. Ao se considerar os chefes das UCIs como burocratas de nível de rua, reconhece-se que esses profissionais exercem significativa discricionariedade no cumprimento de suas funções e são atores centrais na efetivação da política de controle interno no contexto distrital.

Em seu artigo, Lotta (2019) destaca que o sucesso ou fracasso da implementação de políticas públicas está diretamente relacionado ao contexto e ao grau de discricionariedade dos burocratas implementadores. A autora utiliza o conceito de ciclo das políticas públicas e discute a interação entre normas e práticas locais, enfatizando a importância das condições concretas em que as políticas são operacionalizadas. Com base em revisão teórica e exemplos empíricos, Lotta defende a necessidade de aprofundar os estudos empíricos sobre a atuação dos burocratas de nível de rua, agentes centrais no processo de implementação.

Lota (2019) observa que os burocratas de nível de rua têm relativa discricionariedade, e ela é afetada por um conjunto de referências, como as regras formais da política, as regras da profissão, os incentivos que recebe da equipe, a avaliação dos pares, as expectativas dos vizinhos, as expectativas dos usuários e os valores pessoais. De certa forma, isso parece se aplicar às UCIs: seus chefes interagem com múltiplos públicos (gestores, órgãos de controle, servidores internos), os quais exercem influência sobre eles, tomam decisões sob pressão de prazos e escassez de recursos, interpretam normas e ajustam práticas conforme o contexto.

Ademais, a autora (Lotta, 2019) destaca que a análise desses burocratas deve considerar tanto os efeitos organizacionais (como a eficiência e eficácia das políticas) quanto os impactos sobre os usuários (como inclusão, exclusão ou estigmatização).

Esses *insights* sustentam a escolha metodológica deste estudo, ao propor uma abordagem que articula as dimensões normativa, organizacional e subjetiva da implementação das UCIs, valorizando a perspectiva dos próprios implementadores e reconhecendo a centralidade da ação estratégica desses atores na produção dos resultados de controle interno.

Ainda da mesma coletânea, no artigo de Vanessa Oliveira e Cláudio Couto, intitulado *Diretrizes Prioritárias e Fases da Implementação*, os autores investigam como as diretrizes prioritárias moldam a implementação de políticas públicas e como os desafios encontrados nessa fase podem levar à redefinição de prioridades e ao redesenho institucional (Oliveira; Couto, 2019).

Os autores, Oliveira e Couto (2019) exploram como essas diretrizes emergem e se desenvolvem ao longo do tempo, além de como os problemas enfrentados durante a implementação impactam as políticas. Eles observam que os desafios da implementação frequentemente exigem o redesenho institucional e a reformulação de objetivos. Isso tem especial relevância para o estudo das UCIs, cuja institucionalização ainda está em consolidação, demandando reavaliações constantes quanto às suas estratégias, recursos e papéis dentro dos órgãos setoriais.

Por fim, Oliveira e Couto (2019) fazem uso de conceitos de análise de políticas públicas para articular uma visão integrada entre as fases de formulação e execução, destacando a complexidade dos processos decisórios e os desafios organizacionais que moldam a dinâmica das políticas. As diretrizes prioritárias, como elementos estruturantes das políticas públicas, são objetivos amplos e de longo prazo que guiam mudanças estruturais e reorientam subpolíticas e programas. Essas diretrizes, segundo os autores, operam em ciclos temporais prolongados, resultando em mudanças incrementais que, ao longo do tempo, levam a transformações significativas. Essas mudanças, no entanto, dependem da capacidade de vincular níveis gerais de objetivos às especificidades programáticas e instrumentais, como exemplificado por políticas de saúde no Sistema Único de Saúde (SUS).

Em seguida, Oliveira e Couto (2019) discutem os desafios da implementação a partir de dois modelos analíticos centrais, sendo o primeiro, formulado por Goggin *et al.* (1990), o modelo comunicacional, que busca explicar os resultados da implementação com base na clareza e consistência da “mensagem” transmitida entre os níveis de governo e na capacidade institucional de execução. Em seguida, apresentam o *Implementation Regime Framework* (IRF), proposta por Stoker (1991), que interpreta a implementação como um processo de cooperação entre múltiplos atores, no qual a criação de incentivos e a construção de confiança mútua são fundamentais para garantir o engajamento e a continuidade da ação pública. Ambos os modelos evidenciam como os problemas enfrentados durante a implementação podem influenciar a trajetória da política, provocar mudanças de rumo ou até levar à sua descontinuidade.

No capítulo seguinte, os autores Oliveira e Couto (2019) analisam também dois casos centrais para o desenvolvimento das políticas sociais no Brasil: os processos de descentralização da saúde e da educação, selecionados em razão de sua relevância em termos de abrangência e volume de recursos mobilizados — financeiros e humanos. A proposta é examinar as diretrizes prioritárias que estruturam essas políticas, demonstrando como, em cada fase, elas enfrentam desafios que impulsionam a redefinição de metas e a formulação de novas prioridades.

No caso da saúde, os autores discutem o processo de construção e implementação do Sistema Único de Saúde (SUS), desde sua concepção constitucional em 1988 até os esforços de descentralização regionalizada, destacando os desafios enfrentados para superar a centralização decisória anterior, a complexidade das relações federativas e as dificuldades de coordenação entre os entes da federação. A descentralização regionalizada é tratada como uma diretriz prioritária ainda em andamento, cujos entraves revelam tensões entre os níveis de governo.

No campo da educação, são abordadas duas fases principais: a universalização do ensino fundamental, viabilizada pela criação do Fundef, e a expansão para a educação básica com o Fundeb. Oliveira e Couto (2019) enfatizam que a vinculação constitucional de recursos e a adoção de mecanismos redistributivos foram determinantes para enfrentar as desigualdades regionais. A transição do Fundef para o Fundeb exemplifica o processo de superação de diretrizes prioritárias,

evidenciando avanços na inclusão educacional e na ampliação de metas, ainda que persistam desafios qualitativos.

Em suas considerações finais, os autores reforçam a utilidade do modelo analítico das diretrizes prioritárias para compreender os processos de implementação e argumentam que o sucesso das políticas está condicionado à superação de barreiras institucionais e contextuais, como problemas de coordenação, capacidade de resposta e adaptação às realidades locais (Oliveira; Couto, 2019). Além disso, defendem a necessidade de revisar e ajustar continuamente as diretrizes prioritárias, de modo a incorporar novos desafios e demandas emergentes.

Por fim, e ainda da mesma coletânea da ENAP, no artigo *Implementação e avaliação de políticas públicas: intersecções, limites e continuidades*, Luciana Leite Lima e Luciano D'Ascenzi (2019), examinam a relação entre as fases de implementação e avaliação, destacando como essas dimensões se complementam para assegurar maior efetividade ao ciclo de políticas públicas. O problema central apontado pelos autores é a frequente desconexão entre a formulação dos objetivos e a execução prática, o que compromete a obtenção dos resultados esperados e dificulta o monitoramento efetivo das ações estatais.

Considerando a diversidade de modelos analíticos discutidos, destaca-se um trecho particularmente relevante para a construção dos parâmetros de análise deste estudo:

Antes de continuarmos, cabe um breve esclarecimento. A literatura aponta uma variedade de metodologias de avaliação, com base em diversos critérios e premissas. Tal diversidade deriva das limitações implicadas em cada uma delas. Nesse sentido, recomenda-se a utilização de diferentes parâmetros, conforme os objetivos da avaliação (Lima; D'Ascenzi, 2019, p. 129).

Com base nessa perspectiva, os autores propõem uma abordagem metodológica que visa superar tais limitações, oferecendo uma ferramenta para avaliação do impacto em termos de desenvolvimento multidimensional — proposta que inspira diretamente o presente trabalho.

O modelo apresentado por Lima e D'Ascenzi (2019) se estrutura em duas categorias avaliativas centrais: endogeneidade e mecanismos

de governança. A endogeneidade refere-se ao grau de aderência das políticas ao contexto em que são implementadas; já os mecanismos de governança dizem respeito à capacidade das estruturas organizacionais em articular objetivos setoriais específicos com metas de desenvolvimento funcional e relacional mais amplas. Essa abordagem propõe uma leitura integradora, que transita entre o plano conceitual e o empírico, entre o geral e o específico, permitindo uma avaliação mais abrangente e comparativa das políticas públicas.

Os autores ainda concebem sua proposta como uma espécie de “tecnologia social”, que permite avaliar políticas como “teorias locais”, respeitando as particularidades dos contextos e mantendo a comparabilidade entre diferentes níveis de análise, independentemente das metas previamente estabelecidas (Lima; D’Ascenzi, 2019). Além disso, busca-se superar a lógica de soma zero que muitas vezes caracteriza a avaliação de eficácia isolada, propondo uma lógica sistêmica baseada em efeitos sinérgicos que beneficiem o conjunto da sociedade.

Outra contribuição significativa para o debate sobre a implementação de políticas públicas é o artigo de Vicente da Rocha Soares Ferreira e Janann Joslin Medeiros, intitulado *Fatores que moldam o comportamento dos burocratas de nível de rua no processo de implementação de políticas públicas*, que destaca o papel dos burocratas de nível de rua (BNRs). Esses profissionais, situados na linha de frente do serviço público, são responsáveis pela entrega concreta das políticas, desempenhando funções importantes na transformação das intenções políticas em resultados efetivos. O estudo tem como objetivo sistematizar o conhecimento sobre os fatores que influenciam o comportamento desses agentes e analisar como tais influências impactam o processo de implementação (Ferreira; Medeiros, 2016).

Ferreira e Medeiros (2016) partem do reconhecimento da implementação como um processo dinâmico e complexo, em que os BNRs exercem discricionariedade relevante na adaptação das diretrizes políticas às realidades locais. Essa liberdade decisória, no entanto, é acompanhada de desafios relacionados à *accountability* e a possíveis conflitos entre prioridades individuais, organizacionais e institucionais. A análise proposta busca articular as múltiplas dimensões que influenciam a atuação desses implementadores (pessoais, relacionais, gerenciais e institucionais), destacando sua interdependência e

implicações para o desempenho das políticas públicas (Ferreira; Medeiros, 2016).

Para tanto, Ferreira e Medeiros (2016) mobilizam importantes referenciais teóricos, citando autores como Lipsky (2010), apontado como o marco da abordagem *bottom-up*, ao destacar que a política só se concretiza quando há a implementação das leis ou regulamentos que a instituíram. Essa perspectiva enfatiza a centralidade dos profissionais de linha de frente, cuja atuação molda os rumos e os resultados da política pública. Os autores também dialogam com a Teoria da Agência de Eisenhardt (1989), destacando os problemas decorrentes da assimetria de informação e da potencial divergência de interesses entre os formuladores de políticas (principais) e os BNRs (agentes). A teoria destaca as assimetrias de informação e os potenciais conflitos de interesse que surgem nesse relacionamento. Outro conceito relevante trazido pelos autores é o de *accountability*, explorado à luz de Burke (1990 e de Lipsky (2010), que enfatiza a necessidade de responsabilizar os BNRs por suas decisões, mesmo em contextos que lhes oferecem considerável autonomia.

O artigo se baseia em uma ampla revisão bibliográfica e organiza a análise em torno de seis categorias de fatores que moldam o comportamento dos BNRs: discricionariedade, interações com o público, relações com o sistema de gestão, *accountability*, autointeresse e normas, regras, crenças e valores. Cada uma dessas categorias é explorada com profundidade, evidenciando as tensões e dilemas enfrentados no cotidiano da implementação. Dentre esses fatores, a discricionariedade é reconhecida como elemento inerente à função dos BNRs: “é característica intrínseca da burocracia de nível de rua” e pode tanto potencializar os resultados quanto gerar riscos de omissão ou desvios (Ferreira; Medeiros, 2016, p. 779-782).

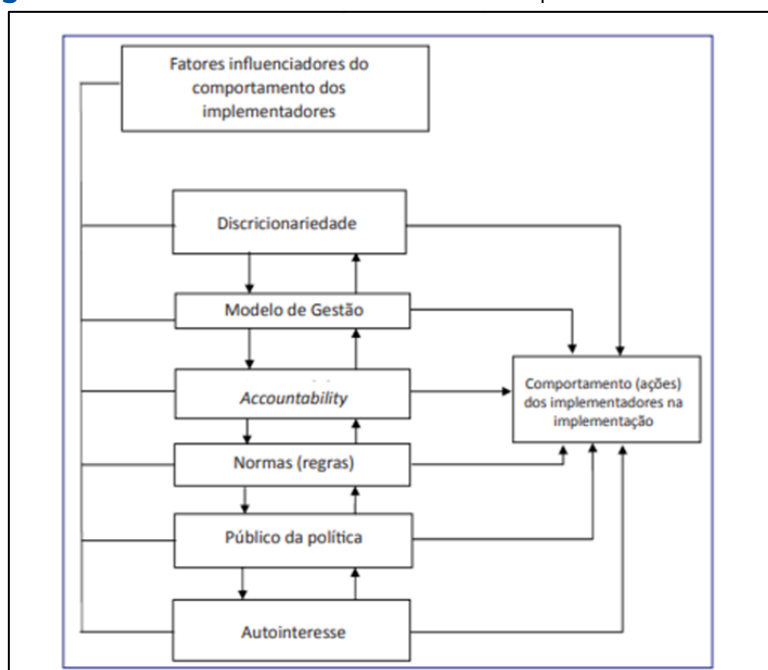
Outro fator importante é a interação com os usuários, que influencia diretamente a coprodução de serviços públicos. Essa relação pode ser marcada por colaboração, mas também por tensões, especialmente em contextos de recursos limitados ou demandas conflitantes (Ferreira; Medeiros, 2016).

As relações com o sistema de gestão representam outro aspecto crítico. Divergências entre as prioridades dos BNRs e as dos gestores podem levar a conflitos e comprometer a eficiência organizacional. A *accountability*, por sua vez, é apresentada como um desafio, dado o

equilíbrio necessário entre autonomia e responsabilização. Fatores como auto interesse e valores organizacionais também desempenham papéis significativos, influenciando as motivações e ações dos BNRs no dia a dia (Ferreira; Medeiros, 2016).

No estudo, a conclusão é que tais fatores atuam de forma inter-relacionada, sendo insuficiente explicá-los de forma isolada. A figura analítica proposta pelos autores e copiada na Figura 3 sintetiza essa complexidade, indicando a necessidade de modelos teóricos mais integradores. Segundo Ferreira e Medeiros (2016), a articulação entre discricionariedade, *accountability*, sistema de gestão, valores institucionais e interações com os usuários configura o que Brodtkin (2012) chama de “núcleo operacional do Estado.

Figura 3 – Fatores influenciadores do comportamento do BNR



Fonte: Ferreira e Medeiros (2016).

Assim, a análise apresentada por Ferreira e Medeiros (2016) é relevante para este estudo, ao oferecer um referencial que permite compreender o papel dos chefes das Unidades de Controle Interno (UCIs) como implementadores que, à semelhança dos BNRs, exercem discricionariedade, interagem com múltiplos públicos - como gestores, órgãos de fiscalização e servidores das suas Pastas - e operam sob estruturas normativas e gerenciais específicas. A aplicação desses fatores ao contexto das UCIs permite explorar, com maior precisão, os condicionantes do desempenho dessas lideranças, bem como os desafios inerentes ao equilíbrio entre autonomia operacional e

responsabilidade institucional, fortalecendo a análise da implementação e do desempenho dessas UCIs.

De modo análogo aos estudos até agora discutidos, o artigo *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*, de Marika Arena e Giovanni Azzone (2009), explora os fatores organizacionais que influenciam a eficácia da auditoria interna (*internal audit* – IA), com base em um estudo empírico realizado em 153 empresas italianas. Na pesquisa destaca-se como mudanças recentes no papel da auditoria interna, especialmente em função de sua crescente inserção nos processos de governança corporativa, demandam uma reformulação dos seus processos, competências e funções (Arena; Azzone, 2009).

O principal objetivo do estudo é identificar os fatores organizacionais que contribuem para a eficácia da IA, considerando seu papel no gerenciamento de riscos, no controle interno e na governança. O contexto analisado reflete uma transformação global na função da auditoria interna, que evolui de um papel tradicionalmente centrado em conformidade e fiscalização, para uma atuação consultiva, com foco na agregação de valor às organizações. No cenário europeu, e particularmente na Itália, observa-se uma tendência de maior envolvimento da IA em questões estratégicas. Ainda assim, os autores destacam que permanecem lacunas no conhecimento sobre os elementos organizacionais que precisam ser ajustados para aprimorar sua efetividade (Arena; Azzone, 2009).

O problema central delineado no artigo é a ausência de um entendimento das dimensões organizacionais que afetam a eficácia da auditoria interna. Embora reconhecida como uma função importante, a IA tem sido majoritariamente estudada a partir de seus aspectos técnicos e operacionais, com menor atenção às suas interações organizacionais, competências profissionais e alinhamento com estruturas de governança. Essa lacuna analítica, segundo os autores, limita o desenvolvimento de modelos capazes de aprimorar sua contribuição estratégica nas organizações (Arena; Azzone, 2009).

Para explorar empiricamente os fatores que influenciam a eficácia da auditoria interna, os autores formularam quatro hipóteses principais:

- a) H1: A eficácia da auditoria interna está positivamente relacionada ao tamanho da equipe de auditoria interna;**

- b) H2: A eficácia da auditoria interna está positivamente associada às competências dos auditores internos;**
- c) H3: A eficácia da auditoria interna é positivamente impactada pelo envolvimento dos auditores internos em atividades de gerenciamento de riscos; e**
- d) H4: A eficácia da auditoria interna está positivamente relacionada à interação entre a auditoria interna e o comitê de auditoria (Arena; Azzone, 2009, p. 45).**

No estudo adotou-se uma abordagem quantitativa, fundamentada em *survey* com questionário estruturado enviado a 364 empresas italianas. Com uma taxa de resposta efetiva de 42%, a amostra final compreendeu 153 organizações. Para mensurar a variável dependente, a eficácia da auditoria interna, os autores utilizaram o percentual de recomendações aceitas e implementadas pelas empresas, considerando esse indicador como representativo do impacto da IA sobre os processos organizacionais.

As variáveis independentes incluem:

- a) o tamanho relativo da equipe de auditoria interna;**
- b) as competências dos auditores internos, aferidas por meio da afiliação ao *Institute of Internal Auditors* (IIA) e pela posse de certificações como CIA e CPA;**
- c) o envolvimento com o gerenciamento de riscos, verificado pelo uso de técnicas como o *Control Self-Assessment* (CRSA) e pela proporção de tempo alocada à avaliação de riscos;**
- d) a interação com o comitê de auditoria, medida pela frequência de reuniões e pelo grau de envolvimento desse comitê na definição do plano anual de auditoria e na revisão de seus relatórios.**

A análise dos dados foi conduzida por meio de modelo de regressão logística ordinal. Esse método permitiu aos autores identificar a influência relativa de cada variável independente sobre os níveis de eficácia reportados pelas organizações respondentes (Arena; Azzone, 2009). Os resultados indicam que a eficácia da auditoria interna é significativamente influenciada por diversos fatores organizacionais.

Em primeiro lugar, o tamanho da equipe de auditoria interna mostrou-se positivamente relacionado à eficácia (Arena; Azzone, 2009). Ou seja, organizações com maior número proporcional de auditores internos apresentaram níveis mais altos de implementação das

recomendações de auditoria. Esse achado reforça a importância de recursos humanos adequados para a efetividade da função.

Em relação às competências dos auditores, a afiliação do *Chief Audit Executive* (CAE) ao *Institute of Internal Auditors* (IIA) demonstrou correlação positiva com a eficácia da auditoria interna. No entanto, certificações como *Certified Internal Auditor* (CIA) e *Certified Public Accountant* (CPA) não apresentaram impacto estatisticamente significativo. Isso sugere que o engajamento com a comunidade profissional e a adesão às melhores práticas institucionais podem ser mais relevantes que a certificação técnica individual, ao menos na percepção organizacional sobre eficácia (Arena; Azzone, 2009).

Quanto ao gerenciamento de riscos, o uso de técnicas modernas, como o *Control Self-Assessment* (CRSA), mostrou-se positivamente associado à eficácia da auditoria interna (Arena; Azzone, 2009). Por outro lado, a simples alocação de tempo às atividades de avaliação de riscos não apresentou impacto significativo, indicando que a qualidade da abordagem adotada é mais relevante do que a quantidade de esforço dispendido.

Finalmente, a interação com o comitê de auditoria foi uma das variáveis mais fortemente associadas à eficácia (Arena; Azzone, 2009). A frequência de reuniões e o envolvimento do comitê na definição do plano de auditoria e na revisão dos relatórios geraram impactos positivos, confirmando a importância da integração entre auditoria interna e estruturas de governança para o fortalecimento das funções de controle.

Com base nos achados, os autores recomendam que as organizações:

- a) Garantam recursos humanos adequados para as unidades de auditoria interna;**
- b) Reavaliem o perfil de competências exigido dos auditores, com ênfase em habilidades voltadas à governança e gestão de riscos;**
- c) Promovam maior integração entre a auditoria interna e o comitê de auditoria, a fim de fortalecer o alinhamento estratégico;**
- d) Adotem modelos de avaliação sistêmica, que permitam compreender como a auditoria interna contribui para o desempenho organizacional (Arena; Azzone, 2009, p. 54).**

Ao final do artigo, os autores apontam como limitações do estudo o uso de dados autorrelatados e a dificuldade de generalização dos resultados para contextos diferentes do italiano. Recomendam, ainda, o desenvolvimento de pesquisas futuras que explorem modelos mais refinados de competências, investiguem o impacto de diferentes estratégias de auditoria e considerem variáveis culturais e legais distintas.

O artigo de Marika Arena e Giovanni Azzone (2009) oferece contribuições relevantes para a análise das Unidades de Controle Interno (UCIs) no Distrito Federal, mesmo considerando que tais unidades desempenham funções típicas da segunda linha, e não de auditoria interna propriamente dita, que corresponde à terceira linha segundo o modelo das Três Linhas do IIA. A identificação de "*drivers* organizacionais", como recursos disponíveis, competências técnicas, apoio da alta administração e interação com estruturas de governança, permite estabelecer paralelos entre os fatores que impactam a eficácia da auditoria interna e aqueles que condicionam o desempenho das UCIs.

Em primeiro lugar, o estudo evidencia a importância do alinhamento organizacional, do comprometimento da alta gestão e da disponibilidade de recursos humanos e técnicos como elementos essenciais para a efetividade das atividades de auditoria interna. Esses fatores são igualmente críticos para o funcionamento das UCIs, que, no contexto distrital, enfrentam desafios estruturais semelhantes. A insuficiência de pessoal, a carência de capacitação técnica específica e a oscilação no apoio institucional parecem comprometer a plena operacionalização das UCIs e se alinham aos obstáculos apontados por Arena e Azzone (2009) como limitadores da eficácia da auditoria interna.

Outro aspecto de destaque no artigo refere-se à interação com estruturas de governança, como os comitês de auditoria, cujo envolvimento na supervisão e no planejamento da auditoria interna contribui para seu fortalecimento institucional.

No caso das UCIs, funções análogas são desempenhadas pela Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF), responsável por normatizar e orientar a atuação dessas unidades. A articulação entre as UCIs e a CGDF é fundamental para garantir o alinhamento estratégico, a padronização dos procedimentos e a consolidação da cultura de

controle interno. Além disso, estruturas internas de governança, como os Comitês Internos de Governança Pública (CIGs), podem exercer papel complementar ao promover espaços de diálogo e articulação entre as áreas finalísticas e as funções de controle.

Adicionalmente, Arena e Azzone (2009) enfatizam a necessidade de integração da auditoria interna a sistemas organizacionais mais amplos, com foco em práticas modernas de gerenciamento de riscos, governança e monitoramento de desempenho. Essa constatação é particularmente pertinente às UCIs, cuja atuação está diretamente vinculada à estruturação de sistemas de gerenciamento de riscos, mapeamento de processos e monitoramento de indicadores estratégicos.

Outra variável importante para compreender a eficácia das Unidades de Controle Interno (UCIs) diz respeito à cultura organizacional. Nesse sentido, o artigo de José Calixto de Souza Pires e Kátia Barbosa Macêdo (2006), intitulado *Cultura Organizacional em Organizações Públicas no Brasil*, contribui para a elaboração da matriz analítica deste estudo, ao enfatizar a centralidade dos elementos culturais na conformação das práticas institucionais. Distanciando-se de abordagens que apenas tangenciam o tema, o estudo oferece uma análise estruturada das principais características culturais que permeiam essas instituições, destacando como influenciam os processos administrativos, as práticas gerenciais e a relação entre as organizações e seus colaboradores (Pires; Macêdo, 2006).

Os autores concentram-se em compreender como traços culturais específicos, marcados por dinâmicas históricas e sociais, moldam o funcionamento das organizações públicas no Brasil. Em vez de limitar-se à identificação de problemas, o trabalho aprofunda a discussão ao conectar conceitos de cultura organizacional às particularidades do ambiente público nacional. Essa abordagem permite não apenas explorar os valores, crenças e práticas que sustentam as instituições, mas também contextualizar suas origens históricas e os desafios contemporâneos.

Além de delinear as características culturais predominantes, o artigo trata da interação entre elementos como hierarquia, personalismo e ingerência política, oferecendo uma visão crítica sobre como esses fatores impactam a eficiência das organizações públicas. Também são objeto de estudo a burocracia, o autoritarismo

centralizado, o paternalismo e a descontinuidade administrativa, que interferem diretamente na dinâmica organizacional e na forma como os trabalhadores desempenham suas funções, dificultando sua mudança (Carbone, 2000).

Por fim, e como visto, o neoinstitucionalismo e os estudos sobre implementação de políticas públicas oferecem subsídios conceituais e teóricos relevantes para a investigação de como diferentes fatores moldam a atuação das UCIs e condicionam sua contribuição para a melhoria da gestão no âmbito distrital.



3

METODOLOGIA

Este estudo tem como objetivo analisar, sob a perspectiva de política pública, a implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs) nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, identificando quais são e como os condicionantes institucionais influenciam sua efetividade, à luz dos marcos normativos vigentes e dos modelos internacionais de controle interno, como o Modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA) e a Estrutura Integrada de Controle Interno proposta pelo COSO (2013).

Busca-se compreender como os condicionantes normativos, organizacionais, históricos e culturais afetam a implementação, aqui observada pela ótica da efetividade dessas estruturas de controle e concebidas como política pública transversal voltada à melhoria da governança. Não se pretende mensurar a performance das UCIs de modo absoluto, mas sim utilizar medidas analíticas qualitativas e quantitativas para organizar evidências, identificar padrões e inferir relações entre práticas institucionais e fatores de contexto.

Adota-se como modelo o referencial analítico o desenvolvido por Pereira (2014), que propõe a análise da implementação de políticas públicas com base em três dimensões: institucional-formal, político-institucional e histórico-institucional. Propõe-se ainda a ampliação dessa matriz, ao incluir uma quarta dimensão de análise, de natureza sociocultural, em consonância com a importância dos aspectos simbólicos, culturais e relacionais na dinâmica de implementação de políticas públicas.

A inclusão da dimensão sociocultural fundamenta-se na observação de que variáveis institucionais, políticas e históricas, embora essenciais, são insuficientes para explicar plenamente os resultados da ação pública. Elementos como valores organizacionais, práticas arraigadas, percepções sobre papéis institucionais e culturas influenciam significativamente a forma como as normas são interpretadas e operacionalizadas no cotidiano. Conforme argumentam Pires e Macêdo (2006), as organizações públicas brasileiras são marcadas por traços culturais persistentes, como a hierarquia, o personalismo e a ingerência política, que moldam os

processos administrativos, dificultam a mudança institucional e condicionam o comportamento dos atores envolvidos.

Com base na experiência profissional do autor desta pesquisa como Chefe da Unidade de Controle Interno da Secretaria de Economia do Distrito Federal entre 2019 e 2022, parte-se da hipótese de que a atuação da segunda linha no Distrito Federal carece de orientação técnica consistente por parte do órgão supervisor, a Controladoria-Geral do Distrito Federal (CGDF). Essa lacuna compromete a aproximação entre as expectativas da primeira linha (os gestores) e os achados da terceira linha (auditorias internas), dificulta a uniformização de procedimentos e prejudica a adequada gestão das informações, limitando o aproveitamento estratégico dos resultados de controle.

Observa-se que, na prática, as UCIs tendem a atuar de maneira casuística, com maior ou menor grau de independência técnica, influenciadas tanto por sua relação com os gestores quanto pelo perfil e histórico de atuação da equipe, além das particularidades institucionais de cada Secretaria.

Conjectura-se, ainda, que o desconhecimento do Modelo das Três Linhas por parte dos gestores, e até mesmo de auditores que atuam na terceira linha, constitui um obstáculo à sua efetiva implementação. A visão predominante no serviço público distrital ainda associa a função de controle exclusivamente aos órgãos de controle, em uma lógica compartimentalizada que reforça a fragmentação institucional e a falta de compreensão do papel da segunda linha.

Outros fatores, como a escassez de recursos físicos, humanos e financeiros, bem como a atribuição de responsabilidades alheias à natureza técnica das UCIs, parecem afetar sua eficiência e eficácia. Contribuem também para esse cenário o desconhecimento e a confusão, por parte da alta gestão e até mesmo de órgãos de controle externo, sobre o papel institucional das UCIs.

Diante desse contexto, o presente estudo parte das seguintes hipóteses centrais:

- a) a atuação das UCIs é prejudicada pela ausência de orientação técnica por parte da CGDF;**
- b) a implementação do Modelo das Três Linhas é dificultada pelo desconhecimento dos gestores; e**

c) disparidades na alocação de recursos impactam negativamente o desempenho e os resultados das UCIs.

Busca-se, então, analisar a implementação das Unidades de Controle Interno nas Secretarias distritais sob a perspectiva de política pública, identificando suas condicionantes institucionais e sua influência sobre o processo de implementação, afetando por consequência seus resultados, assim como sua conformidade às normas segundo as quais foram instituídas, inclusive no que se refere à aderência aos modelos do COSO II e das Três Linhas do IIA. Cabe destacar, contudo, que a efetividade aqui está sendo tratada como ‘forma operacional’ da implementação, uma forma de inferi-la a partir de evidências mensuráveis, que seguramente envolve outros fatores que não são alcançados por este estudo.

Nos tópicos seguintes, detalham-se as variáveis da pesquisa, a estrutura do questionário e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

3.1 VARIÁVEIS DA PESQUISA

3.1.1 VARIÁVEL DEPENDENTE

A variável dependente desta pesquisa é a efetividade das Unidades de Controle Interno (UCIs) nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, operacionalizada por meio do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), elaborado pelo autor, com o objetivo de captar o grau em que essas unidades cumprem as suas funções institucionais, em consonância com os princípios e objetivos do Decreto Distrital nº 45.933/2024, da Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações e Contratos), com os fundamentos do Modelo das Três Linhas (IIA, 2020) e com os parâmetros internacionais de controle interno, conforme propostos na Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO II (2013).

A proposta do índice parte do pressuposto de que não se trata de uma medida de performance universal, mas de um instrumento analítico que permite organizar evidências, comparar práticas e identificar padrões de atuação, à luz de condicionantes institucionais variados. O IE-UCIs não pretende estabelecer rankings absolutos, mas sim oferecer uma visão integrada da efetividade das UCIs com base em práticas realizadas e percepções institucionais sobre sua relevância.

Essa estratégia parte da compreensão de que, mesmo em pesquisas qualitativas, é possível buscar padrões relacionais entre conceitos, identificando, na média, como uma variável dependente pode ser influenciada por variáveis independentes (Sandes-Freitas; Vasquez, 2024), podendo ser usado na identificação de vínculos entre circunstâncias históricas e processos institucionais, permitindo a construção de inferências mesmo sem pretensões de generalização estatística (Sandes-Freitas; Freitas, 2024).

Com o objetivo de captar diferentes perspectivas institucionais sobre a efetividade e os condicionantes das Unidades de Controle Interno (UCIs), os diferentes questionários foram direcionados aos dois grupos estratégicos de respondentes. Ambos os instrumentos apresentaram estrutura idêntica em termos de blocos temáticos, baseados nos referenciais normativos e conceituais adotados pela pesquisa. No entanto, os dois grupos foram convidados a realizar avaliações de natureza distinta quanto às afirmativas apresentadas.

Os chefes das UCIs foram instruídos a avaliar a ocorrência na sua unidade das práticas listadas em uma série de afirmativas organizadas em quatro blocos, o que é referido na análise dos dados como efetividade das práticas, focando sempre que possível no ano de 2024. Para isso, foi utilizada uma escala Likert de frequência com cinco pontos:

[1] Nunca; [2] Raramente; [3] Às vezes; [4] Frequentemente; [5] Sempre.

Já os Subcontroladores, responsáveis pela supervisão das atividades da segunda linha, foram convidados a atribuir o grau de importância de cada prática para a efetividade da atuação das UCIs, com base em sua experiência profissional e visão sistêmica sobre a atuação das unidades no conjunto da administração distrital. Nesse caso, utilizou-se uma escala Likert de importância, também com cinco pontos:

[1] Nada importante; [2] Pouco importante; [3] Importante; [4] Muito importante; [5] Essencial.

O Índice de Efetividade das Unidades de Controle Interno (IE-UCIs) foi construído mediante a ponderação entre a frequência de práticas efetivas, informada pelos chefes das UCIs, e a importância

estratégica atribuída a essas mesmas práticas pelos Subcontroladores de Controle Interno (SUBCIs).

Cada prática foi avaliada por dois grupos distintos, ambos utilizando escalas Likert de cinco pontos, variando de 1 (menor frequência ou importância) a 5 (maior frequência ou importância). As respostas foram multiplicadas, produzindo uma pontuação bruta para cada afirmativa, que poderia variar de 1 (mínimo) a 25 (máximo).

Para possibilitar a comparação entre unidades e facilitar a interpretação dos resultados, essa pontuação foi normalizada para uma escala contínua de 0 a 10. Esse procedimento consistiu em ajustar o produto de cada par de respostas (frequência x importância) segundo uma regra de três, onde a pontuação mínima (1) foi transformada em 0, e a pontuação máxima (25) correspondeu ao valor 10. Dessa forma, o índice final expressa, em uma escala padronizada, a combinação ponderada entre a ocorrência percebida da prática e sua importância estratégica.

A fórmula proposta para o cálculo, incluindo a etapa de normalização, é a seguinte:

$$IE-UCI_n = \sum_{i=7}^{48} \left(\frac{(P_i \times W_i) - 1}{24} \times 10 \right)$$

Onde:

- a) IE-UCIn = Índice de Efetividade da Unidade de Controle Interno n.**
- b) Pi = Pontuação atribuída à prática efetiva na afirmativa i, informada pelo chefe da UCI (1 a 5).**
- c) Wi = Peso médio atribuído à afirmativa i pelos SUBCIs (1 a 5).**
- d) i=7 a 48 = número total de afirmativas que compõem o índice (42 afirmativas).**
- e) O termo $\frac{P_i \times W_i - 1}{24} \times 10$ representa a normalização de cada produto para a escala de 0 a 10.**

Assim, o índice final traduz, em uma escala padronizada, a combinação entre a ocorrência percebida da prática e sua importância estratégica. O resultado gera um índice ponderado individual para cada UCI, refletindo o nível de efetividade das práticas declaradas e considerando o valor estratégico atribuído a essas mesmas práticas pela terceira linha. A média aritmética simples dos índices individuais

compõe o IE-UCIs agregado, que permite analisar a efetividade média das UCIs no âmbito das Secretarias de Estado do Distrito Federal. Essa construção não busca classificar ou ranquear as unidades, mas sim fornecer subsídios para inferências compatíveis com o caráter exploratório do estudo de caso (Sandes-Freitas; Vasquez, 2024).

São reconhecidas e posteriormente discutidas as limitações do índice enquanto ferramenta inferencial, considerando a subjetividade envolvida nas respostas, as lacunas documentais e a natureza autorreferida de parte das informações. Ainda assim, o IE-UCIs é concebido como um instrumento para organizar os dados, identificar padrões e contribuir para a compreensão da efetividade das UCIs à luz dos seus condicionantes institucionais.

Após a apresentação das informações institucionais e pessoais no Bloco 1 (Apêndice 1), os respondentes foram convidados a informar, nos Blocos 2 a 5, a frequência das práticas efetivamente realizadas (no caso dos chefes das UCIs) ou o grau de importância atribuído a essas práticas (no caso dos SUBCIs). Esses quatro blocos correspondem às 42 afirmativas que compõem a variável dependente desta pesquisa (o IE-UCIs), estruturadas conforme os principais referenciais normativos e conceituais que fundamentam as funções das unidades: Decreto nº 45.933/2024, Lei nº 14.133/2021, COSO II (2013) e Modelo das Três Linhas (IIA, 2020).

O desmembramento do IE-UCIs nesses quatro blocos visa qualificar a análise proposta, permitindo aprofundar a compreensão com maior detalhe sobre aspectos relativos à ocorrência das práticas previstas em dispositivos legais obrigatórios e em referenciais internacionais de boas práticas. Com isso, pode-se buscar identificar padrões específicos de aderência e lacunas de implementação associadas a cada referencial. Além disso, potencializa a interpretação comparativa dos resultados, comparando-se práticas e avaliações estratégicas da importância dessas práticas, por área temática.

3.1.2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

As variáveis independentes desta pesquisa foram organizadas em quatro dimensões analíticas: institucional-formal, político-institucional, histórico-institucional e sociocultural, sendo as três primeiras desenhadas conforme a matriz proposta por Pereira (2014) para análise da implementação de políticas públicas e a quarta,

dimensão sociocultural, em consonância com Pires e Macêdo (2006), a fim de contemplar aspectos simbólicos, relacionais e culturais, destacando a influência de traços culturais persistentes nas organizações públicas brasileiras, como hierarquia, personalismo e ingerência política, sobre o comportamento dos atores e a dinâmica institucional.

Destaca-se, no caso das variáveis independentes, que as afirmativas não foram submetidas à apreciação dos Subcontroladores de Controle Interno, uma vez que a importância atribuída para cada variável contextual constitui um dos objetivos deste trabalho. Assim, a estrutura de análise buscou identificar os principais condicionantes que influenciam a efetividade das UCIs, tal como mensurado pelo IE-UCIs, permitindo uma abordagem das relações entre os contextos institucionais e os resultados observados.

De forma idêntica ao contexto da variável dependente, os chefes das UCIs foram instruídos a avaliar a ocorrência das práticas efetivamente adotadas em sua respectiva Secretaria, focando sempre que possível no ano de 2024. Para isso, foi utilizada uma escala Likert de frequência com cinco pontos:

[1] Nunca; [2] Raramente; [3] Às vezes; [4] Frequentemente; [5] Sempre.

Nos Blocos 6 a 9 (Apêndice 1) apresentou-se um panorama descritivo de cada dimensão e seus respectivos fatores, analisados por meio das afirmativas 49 a 85, distribuídas no questionário aplicado aos chefes das UCIs. Além disso, no Bloco 10 (Apêndice 1), foi incluída uma questão aberta, para possíveis contribuições qualitativas, permitindo que o respondente registrasse percepções adicionais, exemplos concretos, críticas ou sugestões.

As quatro dimensões foram desdobradas em afirmativas específicas, definidas de modo a capturar a complexidade dos processos de implementação e funcionamento das UCIs nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, cujo objetivo era compreender não apenas o cumprimento das normas e diretrizes formais, mas também os fatores institucionais, organizacionais e culturais que moldam a atuação dessas unidades, à luz do Modelo das Três Linhas (IIA, 2020) e da estrutura de controle interno proposta pelo COSO II (2013).

No Quadro 2, apresenta-se a matriz de análise, que organiza as dimensões explicativas, suas definições e respectivas variáveis com os principais critérios de observação, e a partir da qual foram elaboradas as afirmativas do questionário (Apêndice 1).

Quadro 2 – Matriz de análise do estudo		
Dimensões de análise	Definições	Variáveis e critérios
1) Dimensão institucional-formal	Conjunto de regras, normas e diretrizes formais que estruturam a política e organizam o funcionamento das UCIs. Abrange os dispositivos legais, os instrumentos de gestão e os procedimentos institucionais que orientam e condicionam a atuação dessas unidades.	a) Capacitação técnica e Recursos (estrutura técnico-operacional) Critérios: Quantidade de servidores, perfil dos servidores, orçamento disponível para treinamento e mecanismos de gestão de informações, Frequência e qualidade dos treinamentos, identificação de áreas que demandam maior capacitação técnica. b) Conformidade Normativa Critérios: Alinhamento das atividades com as diretrizes legais e regulamentares, diversidade de temas abordados, áreas de atuação e produção técnica. c) Adesão ao Modelo das Três Linhas Critérios: Separação clara de responsabilidades entre primeira, segunda e terceira linhas, prática regular e documentada de gestão de riscos, integração da UCI à estrutura de gestão de riscos da Secretaria d) Barreiras Normativas e Institucionais Critérios: Existência de normas conflitantes, compatibilidade entre políticas internas e diretrizes externas.
2) Dimensão político-institucional	Relações entre os atores institucionais envolvidos, o grau de apoio e liderança política, e os arranjos organizacionais que moldam a implementação da política. Examina disputas, alianças, fluxos de poder e o posicionamento estratégico das	a) Orientação Técnica da CGDF Critérios: Existência, clareza e utilidade das orientações normativas fornecidas pela CGDF, existência de um referencial normativo comum, frequência e acessibilidade dos canais de orientação (webinários, reuniões, manuais etc.). b) Apoio da Alta Gestão Critérios: Incentivo e suporte técnico, financeiro e político da alta gestão, diálogo frequente com a UCI, percepção da gestão sobre o valor agregado pela UCI, autonomia reconhecida pela alta gestão. a) Desenho Organizacional b) Critérios: Clareza nas funções da UCI, articulação com outras unidades, ausência

	UCIs no contexto decisório.	de sobreposições de responsabilidades, Participação institucionalizada em instâncias de governança. d) Relações de Poder Critérios: Grau de interferência política, autonomia operacional, capacidade técnica da gestão, estabilidade da liderança da UCI (evitando rotatividade excessiva).
3) Dimensão histórico-institucional	Condicionantes derivados das trajetórias institucionais e dos ciclos anteriores de implementação. Envolve práticas herdadas, normas sedimentadas e decisões passadas que influenciam as atuais possibilidades de ação e inovação das UCIs.	a) Dependência de Trajetória Critérios: Presença de práticas herdadas, impacto de normas obsoletas, efeitos de alterações normativas nas práticas das UCIs. Referem-se à persistência institucional não planejada. b) Legado Organizacional Critérios: Estruturas e equipes herdadas. c) Resistência a Mudanças Critérios: Receptividade institucional a mudanças e inovações, reação da equipe e da gestão a novas políticas, capacidade de aprendizado institucional (mecanismos de feedback, revisão de práticas, trocas entre UCIs).
4) Dimensão sociocultural	Fatores simbólicos, culturais e relacionais que afetam o cotidiano institucional, incluindo valores compartilhados, percepções sobre o papel da UCI, estilo de liderança e padrões de interação. Trata da cultura organizacional como variável explicativa para a efetividade das UCIs	a) Cultura Organizacional Critérios: Valores predominantes no ambiente de trabalho, cultura de ética e integridade, resistência cultural a novas práticas, abertura à inovação, presença de cultura de gestão de riscos, confiança entre as áreas, percepção de colaboração institucional. b) Percepção sobre o Modelo das Três Linhas Critérios: Entendimento do modelo pelas partes interessadas, aceitação e aplicação do modelo, barreiras culturais ou estruturais para sua implementação. c) Comunicação e Aprendizado Institucional Critérios: circulação de informações, mecanismos de aprendizado e troca de experiências, estímulo à inovação, aprendizado a partir de erros, receptividade a feedbacks, confiança interna.

Fonte: adaptado de Pereira (2014).

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa adota uma abordagem mista, combinando procedimentos qualitativos e quantitativos, haja vista a complexidade do fenômeno analisado e a necessidade de captar diferentes dimensões da implementação das Unidades de Controle Interno. Este é um estudo de natureza aplicada, com finalidade explicativa e estratégia metodológica baseada em estudo de caso. Assim, combinando análise qualitativa das práticas e contextos institucionais com procedimentos estatísticos exploratórios, a fim de identificar a existência de padrões relacionais entre variáveis institucionais e aprofundar a compreensão do fenômeno estudado a partir de múltiplas perspectivas metodológicas.

Enquanto a análise quantitativa se concentra na utilização de técnicas estatísticas descritivas (frequência, média, desvio padrão), análise de correlação e análise fatorial exploratória (AFE), com vistas à identificação de padrões relacionais entre variáveis e agrupamentos significativos de fatores institucionais, a análise qualitativa se baseia em interpretações contextuais dos dados, aplicação de entrevistas semiestruturadas e análise de conteúdo das respostas abertas.

A abordagem qualitativa foi adotada por se mostrar mais adequada à compreensão dos significados atribuídos pelos diferentes atores envolvidos na política de controle interno, à luz das normas que regem as UCIs e da cultura organizacional em que estão inseridas, em observância ao entendimento de Souza e Ximenes (2024), para os quais a pesquisa qualitativa não se restringe a técnicas específicas, mas exige do pesquisador uma imersão crítica no objeto, a fim de captar suas nuances, sentidos e dimensões contextuais. Nessa perspectiva, compreender a implementação das UCIs requer uma investigação capaz de apreender diferentes aspectos e nuances do objeto, como as interações entre normas formais, trajetórias institucionais e práticas organizacionais, que muitas vezes não são captadas por abordagens quantitativas tradicionais.

Observa-se, portanto, que o viés qualitativo adotado neste estudo permite a análise de dimensões que não são diretamente mensuráveis, como o reconhecimento institucional das UCIs, a compreensão do Modelo das Três Linhas pelos gestores ou os padrões culturais que afetam a segregação de funções.

Em relação ao estudo de caso adotado nesta pesquisa, segue-se o entendimento de Yin (2001), ao afirmar que ele é apropriado para investigação de fenômenos contemporâneos inseridos em seus contextos reais, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Por ser esta uma pesquisa aplicada, já que parte de problemas reais e busca oferecer soluções que possam ser efetivamente utilizadas pelas unidades pesquisadas e pelo órgão supervisor, provoca reflexão sobre os problemas abordados e “intervém, cientificamente, no contexto estudado e estimula o pesquisador a suplantear a dimensão discursiva e epistêmica, ampliando as possibilidades” (Hetkowski, 2016, p. 22).

Quanto aos seus objetivos, esta pesquisa é explicativa, pois busca compreender os fatores que condicionam a efetividade das UCIs, investigando relações e seus mecanismos. A pesquisa explicativa tem como preocupação central “identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos” (Gil, 2002, p. 43-44), sendo aquela que mais aprofunda o conhecimento da realidade.

Assim, ao combinar uma abordagem qualitativa com recursos analíticos quantitativos, dentro de um estudo de caso aplicado e explicativo, esta pesquisa busca compreender os fatores institucionais que moldam a atuação das UCIs, identificando padrões na sua implementação e permitindo inferências qualitativas e quantitativas com base na análise aprofundada de um conjunto representativo de casos. Adicionalmente, seus eventuais achados podem oferecer proposições de melhorias práticas para o aprimoramento das UCIs no Distrito Federal e, porventura, para outras unidades federativas.

3.3 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo da presente pesquisa é composto pelas 14 Secretarias de Estado do Distrito Federal, que, à época da coleta de dados, contavam com UCIs formalmente instituídas em suas estruturas. Essas unidades compõem o total de casos analisados, configurando, portanto, um estudo censitário, que contempla a totalidade da população de interesse, conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Universo da pesquisa

SECRETARIAS DE ESTADO DO DISTRITO FEDERAL
Secretaria de Estado de Esporte e Lazer do Distrito Federal (SEL)
Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal (SEEC)
Secretaria de Estado de Justiça e Cidadania do Distrito Federal (SEJUS)
Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Trabalho e Renda do Distrito Federal (SEDET)
Secretaria de Estado de Desenvolvimento Social do Distrito Federal (SEDES)
Secretaria de Estado de Cultura e Economia Criativa do Distrito Federal (SECEC)
Secretaria de Estado de Administração Penitenciária do Distrito Federal (SEAC)
Secretaria de Estado de Meio Ambiente do Distrito Federal (SEMA)
Secretaria de Estado de Educação do Distrito Federal (SEE)
Secretaria de Estado de Saúde do Distrito Federal (SES)
Secretaria de Estado de Transporte e Mobilidade do Distrito Federal (SEMOB)
Secretaria de Estado de Proteção da Ordem Urbanística do Distrito Federal (DF-LEGAL)
Secretaria de Estado de Segurança Pública do Distrito Federal (SSP)
Casa Civil do Distrito Federal (CACI)

Fonte: Elaboração própria.

Nos demais órgãos da administração direta distrital, a função de controle interno foi avocada pela CGDF, conforme previsto na regulamentação vigente. Quanto à administração indireta, embora existam estruturas com atribuições similares às das UCIs, optou-se por delimitar o escopo da pesquisa à administração direta, em razão de suas especificidades jurídicas e institucionais, bem como da diversidade de regimes normativos aplicáveis a autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista.

Essa delimitação visa garantir maior homogeneidade analítica, assegurando que os condicionantes institucionais e as práticas de controle interno sejam observadas em contextos organizacionais comparáveis. Tal escolha é coerente com os objetivos da pesquisa, que, embora combinando métodos qualitativos e quantitativos, prioriza a

análise aprofundada de um universo institucional específico, em consonância com a estratégia metodológica do estudo de caso.

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa utilizado neste estudo, considerando-se o desenho teórico-metodológico adotado, consiste em questionários eletrônicos estruturados, elaborados pelo autor, baseado em uma matriz analítica que articula as dimensões da implementação às funções institucionais das UCIs, com o objetivo de operacionalizar tanto a variável dependente quanto as variáveis independentes. O desenho do instrumento segue uma matriz analítica inspirada no modelo proposto por Pereira (2014), que articula três dimensões explicativas (institucional-formal, político-institucional e histórico-institucional), às quais se acrescentou uma quarta dimensão, de natureza sociocultural, baseada em Pires e Macêdo (2006).

O questionário foi organizado em blocos temáticos baseados em marcos normativos e referenciais conceituais (como o Decreto nº 45.933/2024, a Lei nº 14.133/2021, o Modelo COSO II, 2013 e o Modelo das Três Linhas do IIA, 2020), bem como nas dimensões analíticas construídas a partir da literatura e da matriz de Pereira (2014). Para fins de tabulação dos dados, realização das análises estatísticas e apresentação dos resultados, optou-se por numerar as perguntas a partir da variável automaticamente capturada pelo formulário eletrônico (e-mail institucional do respondente), que foi tratada como “pergunta 1” na base de dados, ainda que não conste no questionário impresso. Com isso, o bloco de identificação institucional e perfil do respondente abrange as perguntas 1 a 6. As perguntas relativas à variável dependente, ou seja, as afirmativas utilizadas para cálculo do IE-UCIs, compreendem os números 7 a 48. Já as perguntas relacionadas às variáveis independentes (condicionantes institucionais) estão numeradas de 49 a 85. Ao final do questionário, há uma pergunta aberta facultativa, destinada a comentários, sugestões ou registros de barreiras à atuação das UCIs.

Por fim, realizou-se atividade complementar, uma entrevista semiestruturada com os(as) chefes das UCIs que apresentaram os dois extremos do IE-UCIs, ou seja, a maior e a menor pontuação entre as Secretarias. Essa seleção de casos visa permitir uma análise qualitativa comparativa entre unidades com níveis contrastantes de efetividade,

contribuindo para uma compreensão mais detalhada dos fatores contextuais que explicam esses resultados.

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta das informações necessárias ao estudo, foi utilizado um questionário estruturado em seções temáticas, organizadas de modo a refletir tanto os dois conjuntos de variáveis da pesquisa, como os blocos que agrupam afirmativas com base em seus respectivos núcleos conceituais:

Quadro 4 – Variáveis utilizadas na pesquisa		
Tipo de variável	Variável	Blocos temáticos
Dependente	1) Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs)	a) Bloco 2 (Decreto das UCIs) b) Bloco 3 (Lei nº 14.133/2021-NLL) c) Bloco 4 (COSO II) d) Bloco 5 (Modelo das Três Linhas)
Independentes	1) Institucional-Formal	Bloco 6 (capacitação técnica e Recursos, conformidade normativa, adesão ao Modelo das Três Linhas e barreiras normativas e institucionais)
	2) Político-Institucional	Bloco 7 (orientação técnica da CGDF, apoio da alta gestão, desenho organizacional, relações de poder)
	3) Histórico-Institucional	Bloco 8 (dependência de trajetória, legado organizacional, resistência a mudanças)
	4) Sociocultural	Bloco 9 (cultura organizacional, percepção sobre o Modelo das Três Linhas, comunicação e aprendizado organizacional)

Fonte: Elaboração própria.

O instrumento foi aplicado a dois grupos de respondentes institucionais, estrategicamente selecionados para representar diferentes perspectivas sobre a atuação das UCIs: os chefes das Unidades de Controle Interno (segunda linha) e os Subcontroladores de Controle Interno (terceira linha). Embora o modelo das Três Linhas tenha orientado o desenho analítico do questionário, não houve aplicação direta à primeira linha (gestores), por razões de viabilidade e foco do estudo. As afirmativas dos questionários foram respondidas em

escalas do tipo Likert, que permitem o tratamento estatístico dos dados por meio de análises descritivas e exploratórias. Com relação ao campo aberto, disponibilizado no—Bloco 10, possibilita o aprofundamento qualitativo das percepções dos respondentes, permitindo a triangulação entre evidências quantitativas e interpretações contextuais, conforme o pluralismo metodológico adotado neste estudo.

O questionário foi aplicado de forma integral para o primeiro grupo e de modo parcial para o segundo. De início, ele conta com um bloco de identificação institucional (Bloco 1 - perguntas 1 a 6), com campos que permitem identificar a Secretaria, o grupo de pertencimento do respondente e sua função. Na sequência, foram apresentados os blocos temáticos de perguntas organizados para compor o IE-UCIs, relativo à variável dependente, conforme os marcos normativos e conceituais de referência, e conforme a estrutura das variáveis independentes (vide Quadro 4). Cada bloco temático incluiu afirmativas estruturadas em escalas tipo Likert de cinco pontos. No caso dos blocos referentes à variável dependente, essa estrutura permitiu captar tanto a percepção da frequência (chefes das UCIs) quanto da importância estratégica (SUBCIs) das práticas analisadas. Nos demais blocos, apenas foram obtidas as respostas quanto à existência dos critérios contextuais submetidos à apreciação dos Chefes das UCIs.

O Bloco 2 (20 questões) visa aferir a efetividade das Unidades de Controle Interno (UCIs) com base nas competências previstas no Decreto nº 45.933/2024, que disciplina a atuação dessas unidades na Administração Pública do Distrito Federal. O Bloco 3 (6 questões) busca aferir o papel das UCIs no apoio à gestão das contratações públicas, com base nas atribuições previstas na Nova Lei de Licitações e Contratos. O Bloco 4 (10 questões) visa avaliar em que medida as práticas das UCIs estão alinhadas à Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO II, especialmente no que tange aos seus componentes fundamentais: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. O bloco 5 (6 questões), verificar em que medida a Unidade de Controle Interno (UCI) exerce, na prática, o papel de segunda linha de controle, conforme estabelecido no Modelo das Três Linhas do Instituto dos Auditores Internos (IIA), valorizando a articulação com a gestão (primeira linha) e com a auditoria interna (terceira linha), além da clareza de papéis e da independência técnica.

Quanto aos blocos componentes das variáveis independentes, temos um bloco para cada variável: o Bloco 6 (11 questões) para captar a influência dos aspectos normativos, estruturais e procedimentais que moldam a atuação das UCIs, considerando a disponibilidade de recursos humanos e financeiros, a aderência às normas e modelos de referência, a existência de barreiras institucionais e o grau de padronização dos processos internos; o Bloco 7 (12 questões) para explorar o papel das instituições, atores e ideias na implementação de políticas públicas a fim de observar as interações entre os atores institucionais, as relações de poder e o suporte político e técnico que influencia a capacidade de ação das UCIs, incluindo o grau de apoio da alta gestão, a clareza do desenho organizacional e a orientação recebida da CGDF; o Bloco 8 (7 questões) para analisar o papel das trajetórias institucionais, das práticas herdadas e da memória organizacional na conformação atual das UCIs, considerando elementos como dependência de trajetória, manutenção de normas obsoletas e resistência à mudança; o Bloco 9 (7 questões) para compreender os fatores simbólicos, relacionais e culturais que influenciam as práticas institucionais, englobando os valores organizacionais, a cultura de controle, o entendimento sobre a função da UCI e o grau de internalização de modelos como o das Três Linhas. Por fim, consta ainda um bloco final para registrar observações, apontar barreiras que eventualmente afetem a implementação das UCIs ou sugerir melhorias para a atuação das unidades.

O questionário foi disponibilizado por meio de formulário eletrônico da ferramenta *Google Forms*. O link de acesso foi encaminhado oficialmente às Secretarias por meio de ofício assinado pela atual Subcontroladora de Controle Interno, com orientações específicas quanto ao preenchimento. No caso dos antigos SUBCIs, os convites foram enviados diretamente aos seus endereços eletrônicos pelo pesquisador.

As respostas foram sistematizadas e analisadas por meio de ferramentas de tabulação e categorização temática. As análises qualitativas se basearam em técnicas estatísticas descritivas, por meio do cálculo de medidas de tendência central e dispersão, como médias, medianas e desvios padrão, com o objetivo de identificar padrões gerais e compreender a distribuição das respostas entre as variáveis dependente e independentes.

Considerando a natureza relacional do problema de pesquisa, as análises quantitativas foram estruturadas de forma a identificar associações lineares entre as variáveis independentes e a variável dependente (IE-UCIs), por meio do cálculo do coeficiente de correlação linear de Pearson. A correlação (ou coeficientes de associação) é uma medida estatística que expressa a intensidade e a direção do relacionamento linear entre duas variáveis. Conforme definido por Morettin e Bussab (2010):

Essas são medidas que descrevem, por meio de um único número, a associação (ou dependência) entre duas variáveis. Para maior facilidade de compreensão, esses coeficientes usualmente variam entre 0 e 1, ou entre -1 e +1, e a proximidade de zero indica falta de associação. (2010, p. 76).

Conforme exposto, o coeficiente de correlação de Pearson, usualmente representado pela letra **r**, mede o grau de relação linear entre duas variáveis quantitativas, assumindo valores de -1 a +1, sendo que:

- f) valores próximos de 0 indicam ausência de relação linear;**
- g) valores positivos indicam relação direta; e**
- h) valores negativos indicam relação inversa. Ressalta-se, ainda, que se trata de uma medida paramétrica, sensível à normalidade dos dados, recomendando-se a verificação da distribuição antes de sua aplicação.**

Complementarmente, realizou-se uma Análise Fatorial Exploratória (AFE), com o propósito de verificar a existência de agrupamentos latentes entre as variáveis, que possam indicar fatores subjacentes estruturantes do fenômeno estudado. A AFE consiste em um método estatístico multivariado que busca explicar a estrutura das correlações de um conjunto amplo de variáveis por meio de um número reduzido de fatores. Conforme sintetizado por Härdle e Simar (2019):

O objetivo da análise fatorial é explicar o comportamento de p variáveis na matriz de dados X utilizando um número reduzido de variáveis, os chamados fatores. Idealmente, toda a informação contida em X pode ser reproduzida por um número reduzido de fatores. Esses fatores são interpretados como características comuns latentes (não observadas) das variáveis observadas $x \in \mathbb{R}^p$. (2019, p. 360, tradução nossa).

A aplicação da AFE envolve diversas etapas: cálculo da matriz de correlação, extração dos fatores iniciais (geralmente via análise de componentes principais - PCA), rotação dos fatores para facilitar a interpretação (rotação ortogonal ou oblíqua) e análise das cargas fatoriais para definição das variáveis mais associadas a cada fator. A utilização deste procedimento permite, portanto, reduzir a dimensionalidade dos dados, facilitando a identificação de padrões ocultos e estruturas latentes subjacentes às práticas e condicionantes institucionais analisadas.

Ainda, visando aprofundar a compreensão dos fatores que influenciam a efetividade das UCIs, optou-se por aplicar um modelo de regressão linear múltipla. Essa técnica estatística visa estimar o efeito simultâneo das quatro dimensões institucionais do estudo sobre a variável dependente IE-UCI.

Todas as variáveis utilizadas são quantitativas contínuas, com o IE-UCI previamente normalizado em escala de 0 a 10, enquanto as variáveis independentes foram aferidas em escala de 1 a 5. Apesar das escalas distintas, a análise foi mantida para fins exploratórios, considerando-se que a padronização das variáveis não altera os coeficientes de determinação (R^2), mas apenas os coeficientes β , que são interpretados neste contexto com cautela. A análise foi realizada com base no método dos mínimos quadrados ordinários (MQO), que incluem estimativas dos coeficientes (β), erros padrão, valores t, p-valores, coeficientes de determinação (R^2 e $R^2_{ajustado}$) e erro padrão residual. Esses elementos permitem interpretar a influência relativa de cada dimensão sobre o nível de efetividade das UCIs, assumindo os pressupostos clássicos do modelo linear.

Complementarmente, consta uma análise qualitativa das entrevistas semiestruturadas aplicadas aos(as) chefes das UCIs que obtiveram os extremos do IE-UCIs (maior e menor pontuação). As entrevistas seguiram roteiro construído com base nas quatro dimensões analíticas da pesquisa, com perguntas agrupadas por dimensão. O objetivo era explorar as práticas, percepções e condicionantes específicos que podem ter contribuído para o desempenho das UCIs analisadas, oferecendo evidências qualitativas que complementem os dados estruturados do questionário. Para cada variável, serão formuladas perguntas abertas, permitindo ao(à) entrevistado(a) explorar suas experiências, percepções e práticas no contexto da Secretaria (Apêndice 1). Estas entrevistas são analisadas por

meio da técnica de análise de conteúdo, visando explorar elementos subjetivos e institucionais não captados pelos instrumentos estruturados

A combinação dessas estratégias qualitativas e quantitativas, articulada por meio de uma abordagem de triangulação metodológica, visa fortalecer a capacidade analítica do estudo e aprofundar a compreensão das dinâmicas institucionais que condicionam a efetividade das UCIs.

3.6 LIMITAÇÕES DE PESQUISA

Como qualquer investigação científica, esta pesquisa apresenta algumas limitações na sua metodologia e por ser aplicada a um universo reduzido, restringe a possibilidade de generalização estatística dos resultados. Além disso, o uso de procedimentos quantitativos com foco descritivo e exploratório (e não inferencial), impõe limites à extrapolação dos achados para além do contexto analisado. Ainda assim, essa delimitação metodológica é compatível com o objetivo de aprofundar a compreensão do fenômeno à luz dos condicionantes institucionais e das dinâmicas específicas das UCIs no Distrito Federal.

A opção por delimitar o universo da pesquisa às 14 Secretarias de Estado do Distrito Federal que possuem Unidades de Controle Interno (UCIs) busca garantir coerência analítica e comparabilidade entre as unidades estudadas. No entanto, essa escolha implica a exclusão de experiências relevantes existentes em órgãos da administração indireta e em secretarias que não mantêm UCIs formalmente instituídas, o que pode limitar o escopo das inferências possíveis.

Além disso, o Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), elaborado para operacionalizar a variável dependente, baseia-se em práticas declaradas pelos chefes das unidades e em percepções institucionais de atores estratégicos. Embora o instrumento tenha sido desenhado com o propósito de combinar evidências objetivas e julgamentos qualificados, parte dos dados possui natureza autorreferida, o que pode introduzir vieses, subjetividade nas avaliações e impropriedades dos dados.

Outro aspecto a ser considerado é o fato de que os instrumentos de coleta foram concebidos especificamente para esta pesquisa, sem validação prévia em estudos anteriores. Ainda que tenham sido

formulados com base na literatura especializada e nas normas aplicáveis, não se pode descartar a possibilidade de interpretações divergentes por parte dos respondentes.

Por fim, o tempo disponível para coleta e análise dos dados poderá interferir na completude das respostas, sobretudo em um contexto de elevada carga de trabalho dos respondentes, o que pode acarretar omissões, respostas apressadas ou incompletas.

Apesar dessas limitações, a pesquisa foi desenhada de forma a minimizar seus efeitos, por meio da combinação de diferentes estratégias metodológicas. Adotou-se, especificamente, a triangulação de dados, comparando as percepções de dois grupos institucionais distintos, os chefes das UCIs e os Subcontroladores de Controle Interno, e a triangulação metodológica, ao articular técnicas quantitativas (estatísticas descritivas e análise fatorial) com procedimentos qualitativos (entrevistas semiestruturadas e análise de conteúdo).



4

DISCUSSÃO DE RESULTADOS**4.1 APRESENTAÇÃO DA AMOSTRA E PERFIL DOS RESPONDENTES (BLOCO 1)**

A pesquisa foi conduzida junto ao universo completo das Unidades de Controle Interno (UCIs) formalmente instituídas nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, totalizando 14 casos. Para assegurar o anonimato dos respondentes e a confidencialidade das informações, as UCIs estão identificadas por números, de UCI 1 a UCI 14. O conjunto de casos contempla as Secretarias apresentadas no Quadro 3.

No grupo dos chefes das UCIs, obteve-se uma taxa de resposta de 100%, assegurando a integralidade da amostra. Seu perfil revelou predominância de formação acadêmica nas áreas de Contabilidade, Economia e Administração, alinhadas às atribuições técnicas inerentes à função. O tempo médio de exercício no cargo foi de aproximadamente três anos, o que demonstra uma relativa estabilidade e familiaridade desses profissionais com os processos institucionais de controle. Além disso, 85% dos chefes declararam possuir experiência prévia em atividades relacionadas a auditoria, controle interno ou controle externo, o que reforça a qualificação técnica do grupo.

Em relação aos Subcontroladores de Controle Interno, o questionário foi respondido por seis profissionais que atuam ou atuaram na função nos últimos seis anos. De modo a garantir a confidencialidade e evitar qualquer possibilidade de identificação, os SUBCIs também foram numerados, de SUBCI 1 a SUBCI 6. A aplicação do questionário a diferentes SUBCIs visou captar múltiplas perspectivas institucionais sobre a atuação das UCIs, ampliando a diversidade de percepções sem comprometer a identidade dos respondentes. Todos possuem formação superior, alguns com mais de uma formação: quatro declararam ter formação em Engenharia, dois em Administração, um em Ciências Contábeis e outro em Gestão Pública.

A composição da amostra caracteriza-se, assim, pela presença de profissionais qualificados e com experiência na área. A participação

censitária das chefias das UCIs, aliada à adequada representatividade dos SUBCIs, com distintos perfis e percepções sobre o papel das unidades, contribui significativamente para a validade dos dados e para a consistência das análises subsequentes.

Além da aplicação do questionário estruturado, com o objetivo de aprofundar a análise qualitativa dos resultados obtidos, foram realizadas entrevistas com os casos extremos identificados a partir do Índice de Efetividade das Unidades de Controle Interno (IE-UCIs). A intenção foi explorar de forma mais densa os fatores contextuais que podem ter influenciado os desempenhos mais contrastantes observados na pesquisa. Assim, foi conduzida uma entrevista com a chefia da UCI que apresentou a maior pontuação no IE-UCIs e, inicialmente, buscou-se também entrevistar a chefia da UCI que obteve a menor pontuação. No entanto, no caso da UCI de número 14, o atual chefe da unidade não respondeu ao convite para participação na pesquisa. Considerando a importância de captar a perspectiva da unidade, recorreu-se ao último chefe da UCI, que ocupou o cargo por tempo significativo e respondeu ao questionário, tendo sua participação validada. Contudo, também não foi possível agendar a entrevista com esse ex-gestor, em razão de sua indisponibilidade. Diante disso, optou-se por entrevistar o responsável pela UCI de número 13, caracterizada como o segundo caso extremo, em razão de apresentar desempenho próximo ao menor índice.

4.2 VARIÁVEL DEPENDENTE: ÍNDICE DE EFETIVIDADE DAS UCIS (IE-UCIS)

4.2.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO IE-UCIS

O Índice de Efetividade das Unidades de Controle Interno (IE-UCIs) foi construído a partir da ponderação entre dois componentes avaliados por grupos distintos:

- a) a frequência com que as práticas são efetivamente realizadas nas UCIs, conforme percepção de seus chefes;**
- b) a importância estratégica atribuída a essas práticas, segundo avaliação dos Subcontroladores de Controle Interno (SUBCIs).**

Cada uma das 42 afirmativas que compõem o índice foi avaliada pelos chefes das UCIs em uma escala Likert de frequência (1 = “Nunca” a 5 = “Sempre”), enquanto os SUBCIs atribuíram uma nota de

importância, também em escala Likert (1 = “Nada importante” a 5 = “Essencial”). A pontuação de cada afirmativa correspondeu ao produto dessas duas notas, variando de 1 a 25.

Importante destacar que a normalização dessa pontuação, convertendo-a para uma escala de 0 a 10 mediante aplicação de uma regra de três simples (em que o valor mínimo, 1, foi ajustado para 0, e o máximo, 25, para 10), foi realizada apenas na etapa de consolidação do índice final para cada UCI, integrando os quatro blocos de afirmativas. Assim, o índice final expressa, de forma padronizada, a combinação entre a frequência percebida e a importância estratégica das práticas, facilitando a comparação entre as unidades.

Nas análises intrabloco, que serão apresentadas a seguir, optou-se por manter e comparar separadamente as notas originais de frequência atribuídas pelas UCIs e as notas de importância indicadas pelos SUBCIs, sem a aplicação da normalização. Essa abordagem permite observar, de forma mais precisa e direta, eventuais discrepâncias ou convergências entre a prática efetiva e a importância atribuída em cada bloco temático, bem como identificar diferenças específicas em relação a cada conjunto normativo ou conceitual.

As afirmativas que compõem o IE-UCIs foram organizadas em quatro blocos temáticos, conforme os referenciais normativos e conceituais utilizados na pesquisa. Para fins estatísticos e de apresentação nos relatórios, quadros e gráficos, cada afirmativa foi tratada como uma variável, identificada como “pergunta” e codificada com a sigla P, antecedida pelo número do bloco e da sequência correspondente (por exemplo: D2P7, para Bloco 2, afirmativa nº 7). Essa adaptação terminológica visa exclusivamente à sistematização e à clareza na apresentação dos dados, sem alterar o conteúdo ou o sentido das informações analisadas.

4.2.2 BLOCO 2 - DECRETO Nº 45.933/2024

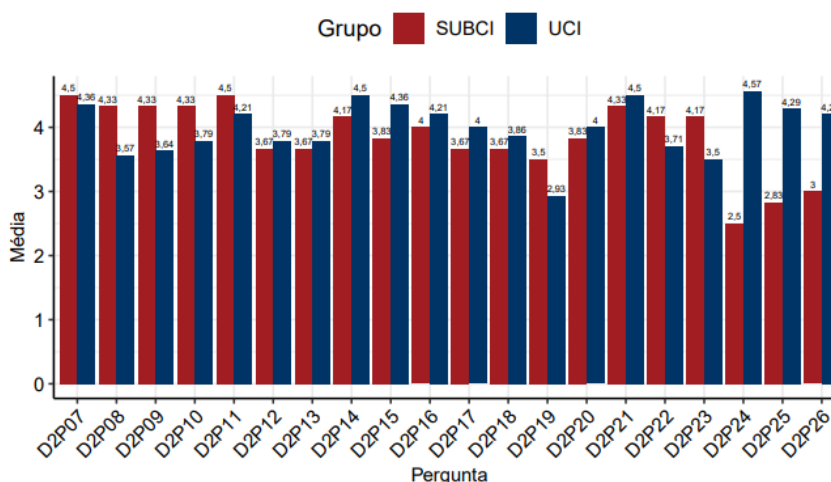
Este bloco é composto por 20 afirmativas (de 7 a 26) que analisam a efetividade das UCIs com base nas competências estabelecidas pelo Decreto nº 45.933/2024, que regulamenta a atuação das unidades de controle interno na Administração Pública do Distrito Federal

De maneira geral, os resultados apresentados no Gráfico 1 e nas Tabelas 1 e 2 indicam uma média elevada de efetividade (maior que 4) percebida entre as práticas associadas a este marco normativo, com destaque para afirmativas relacionadas ao assessoramento técnico à autoridade máxima da Secretaria, ao apoio nos processos de gerenciamento de riscos e à recomendação de correção de falhas e melhorias nos procedimentos internos.

Por outro lado, verificam-se médias mais baixas (menor que 3,5) em afirmativas que envolvem a proposição de revisão de normas e procedimentos, a consideração pelos gestores das suas manifestações e a realização de análises prévias de contratos, pagamentos e despesas de exercícios anteriores.

No Gráfico 1, podem ser comparadas as respostas das UCIs face às dos SUBCIs, o que ressalta a realização de práticas descasadas com a percepção de importância. Destacam-se, nessas diferenças, as “perguntas” 7 a 11, e as 19, 22 e 23, com importância atribuída maior do que a prática efetiva. Trata-se de atividades referentes à orientação e assessoramento à gestão (7 e 11), conhecimento de controles (8), apoio (10) e monitoramento (9) da gestão de riscos, a proposição pela UCI à CGDF de edição ou revisão de procedimentos (19), a utilização do Sistema de Auditoria da CGDF (22) e ainda o intercâmbio com outras UCIs (23). Ou seja: espera-se que essas atividades sejam priorizadas pelas UCIs.

Gráfico 1 – Médias das respostas por pergunta do Bloco 2, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

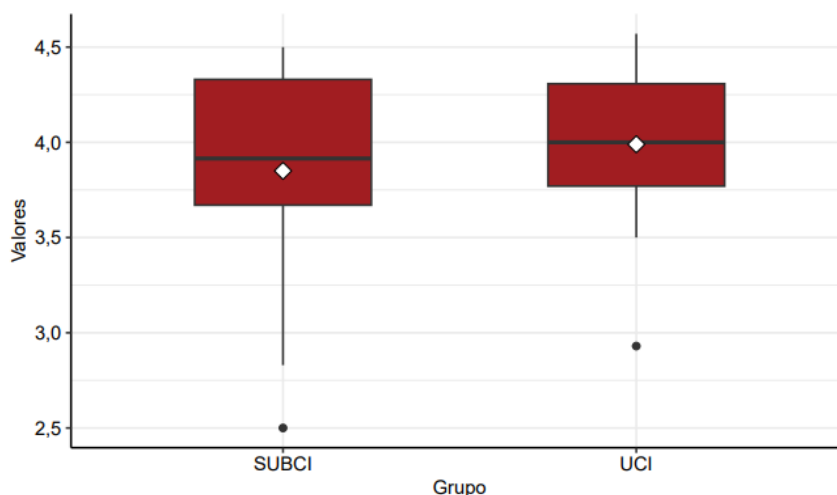
Por outro lado, as afirmativas 14 a 18 e 24 a 26, com respostas mais altas pelas UCIs, são consideradas pelas SUBCIs de menor importância relativa, e tratam de: recomendações de falhas e melhorias de procedimentos (14), apoio a ações de controle (15), incluindo o acompanhamento de diligências (16), cientificação às autoridades do conhecimento de irregularidades (17), colaboração na elaboração de normas e na implementação dos instrumentos de conformidade definidos pela CGDF (18), realização de análise prévia de contratos e pagamentos (24), de despesas de exercícios anteriores (25) e as manifestações da UCI serem consideradas pela gestão na tomada de decisão (26). Essas últimas três foram as maiores diferenças observadas no bloco, o que requer maior atenção da CGDF para compreensão do porquê dessa diferença, visando ajustar orientações e eventuais reformulações de processos de controle. Esse padrão pode ser interpretado como indicativo de uma percepção mais otimista ou confiante, por parte das UCIs, quanto ao cumprimento dessas competências, em especial, a pergunta 24, cuja diferença entre os grupos chega a 2,07 pontos (UCI: 4,57; SUBCI: 2,5). Esse resultado sugere que os chefes das UCIs percebem que tais práticas são implementadas de forma mais sistemática do que o reconhecido pelos SUBCIs, responsáveis por uma avaliação mais estratégica e sistêmica da efetividade dessas mesmas práticas.

Além disso, a análise das medianas reforça o predomínio de práticas avaliadas como recorrentes: no grupo UCI, por exemplo, as perguntas 21, 24 e 25 tiveram 50% das respostas na categoria "Sempre", sugerindo que, na perspectiva dos chefes das UCIs, tais competências são plenamente incorporadas à rotina institucional.

O Gráfico 2 resume os resultados do bloco, em perspectiva comparada entre os dois grupos de respondentes: o grupo UCI apresentou maior média (3,99) e menor desvio padrão (0,93) em relação aos SUBCIs (média: 3,85; desvio padrão: 1,10). Esse padrão sugere não apenas que as UCIs avaliam suas práticas de forma mais positiva, mas também com menor variabilidade, o que pode indicar maior homogeneidade na percepção de efetividade entre os chefes das UCIs. Esse achado reforça a ideia de que a atuação das UCIs tende a ser avaliada, por seus próprios responsáveis, como adequada ou mesmo mais importante do que o que é efetivamente percebido pelos órgãos supervisores. Essa percepção pode refletir, conforme já apontado na introdução, a ausência de orientações técnicas uniformes e de mecanismos de monitoramento e avaliação por parte da CGDF, o que

favorece uma atuação mais casuística e dependente de fatores organizacionais internos a cada Secretaria.

Gráfico 2 – Boxplot das médias das respostas ao Bloco 2, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

Adicionalmente, o padrão de maior homogeneidade nas respostas das UCIs, em contraste com maior dispersão entre os SUBCIs, pode ser interpretado como reflexo da diferença de posição institucional: enquanto os chefes das UCIs respondem sobre práticas vivenciadas diretamente, os SUBCIs realizam uma avaliação mais transversal, comparando distintas unidades e considerando parâmetros e percepções estratégicos distintos.

As distribuições das respostas, médias e dispersões para cada uma dessas afirmativas encontram-se detalhadas nas tabelas e gráficos correspondentes do relatório estatístico anexo, que ilustram de forma clara as tendências identificadas neste bloco.

Tabela 1 – Medidas resumo das respostas do Bloco 2, grupo SUBCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
D2P07	4,50	0,55	4,50
D2P08	4,33	0,82	4,50
D2P09	4,33	0,82	4,50
D2P10	4,33	0,82	4,50
D2P11	4,50	0,84	5,00

D2P12	3,67	1,37	4,00
D2P13	3,67	0,82	3,50
D2P14	4,17	0,75	4,00
D2P15	3,83	1,17	4,00
D2P16	4,00	1,26	4,50
D2P17	3,67	1,03	4,00
D2P18	3,67	0,82	3,50
D2P19	3,50	1,05	3,50
D2P20	3,83	1,17	4,00
D2P21	4,33	0,82	4,50
D2P22	4,17	0,98	4,50
D2P23	4,17	0,75	4,00
D2P24	2,50	1,52	2,50
D2P25	2,83	1,33	3,00
D2P26	3,00	1,41	3,00
Todas	3,85	1,10	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 2 – Medidas resumo das respostas do Bloco 2, grupo UCIs

Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
D2P07	4,36	0,63	4,00
D2P08	5,37	0,51	4,00
D2P09	3,64	1,08	4,00
D2P010	3,79	0,80	4,00
D2P011	4,21	0,80	4,00
D2P012	3,79	0,89	4,00
D2P013	3,79	0,89	3,50
D2P014	4,50	0,52	4,50
D2P015	4,36	0,63	4,00
D2P016	4,21	0,43	4,00

D2P017	4,00	1,11	4,00
D2P018	3,86	1,10	4,00
D2P019	2,93	0,92	5,00
D2P020	4,00	1,04	4,00
D2P021	4,50	0,65	5,00
D2P022	3,71	1,14	4,00
D2P023	3,50	0,85	4,00
D2P024	4,57	1,09	5,00
D2P025	4,29	1,14	5,00
D2P026	4,21	0,58	4,00
Todas	3,99	0,93	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Em suma, a análise do Bloco 2 sugere que, embora haja reconhecimento generalizado da realização das competências previstas no Decreto nº 45.933/2024, há diferenças relevantes na percepção sobre a efetividade dessas práticas, sobretudo nos aspectos relacionados ao papel opinativo e preventivo das UCIs, o que aponta para a necessidade de reforço na articulação e na orientação institucional à segunda linha.

4.2.3 BLOCO 3 - LEI Nº 14.133/2021

Este bloco é composto por seis afirmativas (de 27 a 32) que avaliam a efetividade das UCIs no apoio à gestão das contratações públicas, conforme as atribuições previstas na Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/2021). As afirmativas versam sobre aspectos como: apoio à alta gestão na adoção de práticas de gestão por competências, aplicação desses princípios na própria estrutura da UCI, apoio técnico aos agentes de contratação, colaboração na elaboração de modelos padronizados, participação em instâncias de governança das contratações e disseminação de boas práticas.

De maneira geral, os resultados apresentados nos Gráficos 3 e 4 e nas Tabelas 3 e 4 indicam uma média moderadamente elevada de efetividade, com valores próximos de 4 ("Frequentemente"), tanto para as UCIs quanto para os SUBCIs, sugerindo que as práticas previstas nesse marco normativo são relativamente incorporadas à rotina

institucional. As médias gerais foram de 3,92 para as SUBCIs e de 3,88 para as UCIs, com desvios padrão igualmente próximos (0,94 e 0,97, respectivamente), indicando relativa homogeneidade na percepção entre os dois grupos.

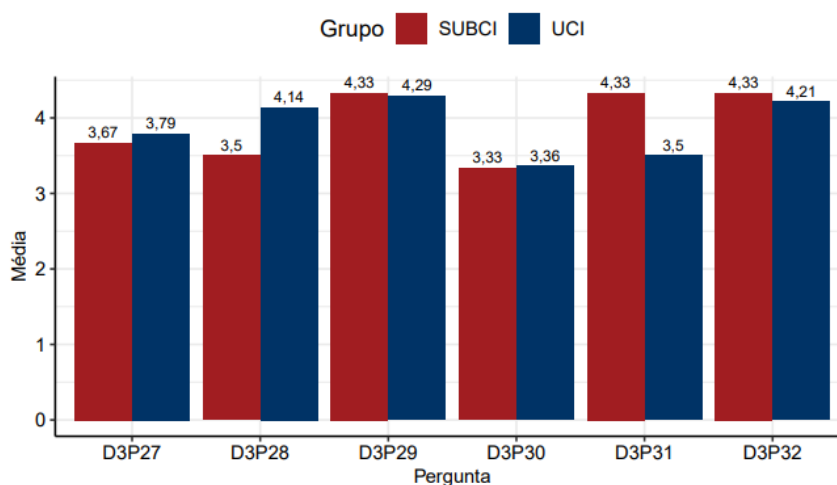
Ainda assim, algumas diferenças de percepção merecem destaque. A afirmativa 28, referente à aplicação de princípios de gestão por competências na própria estrutura da UCI, apresentou maior média de frequência atribuída pelas UCIs (4,14) do que pelos SUBCIs (3,50), com uma diferença de 0,64 ponto, sugerindo que a prática seja superior à percepção da importância quanto a essa prática.

Em contrapartida, a afirmativa 31, que trata da participação das UCIs em instâncias ou processos internos relacionados à governança das contratações, apresentou um padrão inverso: os SUBCIs atribuíram média mais alta (4,33) do que as UCIs (3,45), com uma diferença de 0,88 ponto, o que pode indicar uma expectativa não totalmente correspondida na prática cotidiana ou, alternativamente, uma valorização estratégica dessa atuação maior por parte dos supervisores do que pelos responsáveis diretos pelas UCIs.

Outras afirmativas apresentaram médias relativamente mais baixas, especialmente nas respostas dos SUBCIs: por exemplo, as afirmativas 27 (apoio à gestão na adoção de práticas de gestão por competências), 28 (aplicação interna de princípios de gestão por competências) e 30 (colaboração na elaboração de modelos padronizados) tiveram médias inferiores a 3,70. Notadamente, a afirmativa 30 apresentou um elevado desvio padrão entre os SUBCIs (1,21), indicando expressiva variabilidade nas percepções quanto à importância dessa prática.

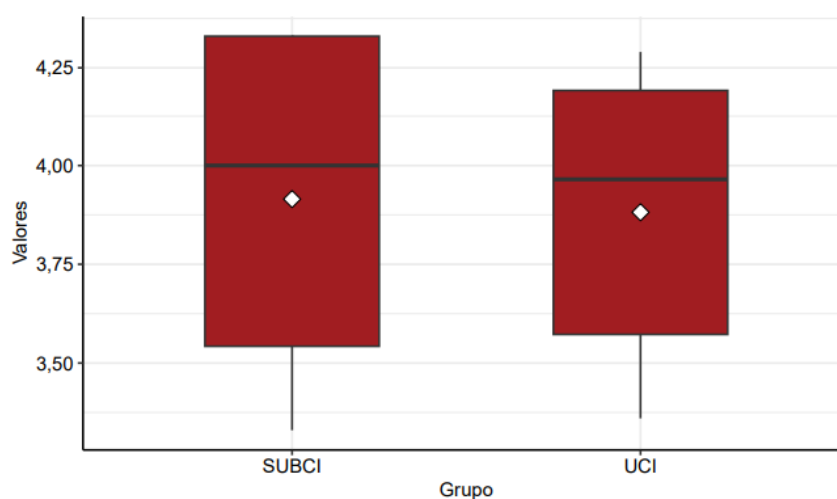
As distribuições detalhadas das respostas, incluindo médias, desvios padrão e medianas por afirmativa, encontram-se sistematizadas nas Tabelas 3 e 4 e representadas visualmente nos Gráficos 3 e 4, que permitem verificar, de forma clara, a proximidade das avaliações entre os grupos, bem como as variações específicas.

Gráfico 3 – Médias das respostas por pergunta do Bloco 3, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 4 – Boxplot das médias das respostas ao Bloco 3, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 3 – Medidas resumo das respostas do Bloco 3, grupo SUBCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
D3P27	3,67	1,03	4,00
D3P28	3,50	0,84	4,00
D3P29	4,33	0,52	4,00
D3P30	3,33	1,21	4,00
D3P31	4,33	0,82	4,50
D3P32	4,33	0,82	4,50

Todas	3,92	0,94	4,00
--------------	------	------	------

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 4 – Medidas resumo das respostas do Bloco 3, grupo UCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
D3P27	3,79	0,97	4,00
D3P28	4,14	0,36	4,00
D3P29	4,29	0,73	4,00
D3P30	3,36	1,22	3,00
D3P31	3,50	1,02	3,50
D3P32	4,21	1,05	4,00
Todas	3,88	0,97	4,00

Fonte: Elaboração própria.

De modo geral, a análise comparativa evidencia que, embora a maioria das práticas associadas à gestão das contratações públicas seja percebida como relativamente frequente, há indícios claros de fragilidades, especialmente no que diz respeito à articulação institucional e à aplicação interna de práticas relacionadas à gestão por competências.

Observa-se que as afirmativas 27 (“A UCI apoia a alta gestão na adoção de práticas de gestão por competências...”), 30 (“A UCI colabora tecnicamente na elaboração de modelos padronizados...”) e 31 (“A UCI participa de instâncias ou processos internos relacionados à governança das contratações...”) apresentaram médias de resposta inferiores a 4, indicando que essas práticas são percebidas como apenas moderadamente frequentes.

Além disso, no caso das afirmativas 27 e 30, essa percepção de menor frequência é acompanhada, também, por uma avaliação de menor importância estratégica por parte dos SUBCIs. Esse alinhamento entre frequência reduzida e menor importância atribuída sugere que tais práticas, além de menos consolidadas na rotina das UCIs, podem ainda não estar plenamente internalizadas como funções essenciais da segunda linha no âmbito das contratações públicas.

Esse padrão pode ser interpretado como reflexo das lacunas normativas que ainda caracterizam a atuação das UCIs nesse campo específico. Considerando que a Nova Lei de Licitações e Contratos introduziu mudanças significativas, mas ainda carece de regulamentação específica sobre o papel da segunda linha, a regulamentação e o fortalecimento das práticas associadas à gestão por competências (ou a revisão do papel da segunda linha nessa seara) e à participação nos processos de governança das contratações podem contribuir positivamente para a qualificação técnica e estratégica das UCIs, reforçando sua função de apoio e supervisão das práticas da gestão, conforme preconizado pelo Modelo das Três Linhas do IIA.

4.2.4 BLOCO 4 - ESTRUTURA COSO II

Este bloco é composto por dez afirmativas (de 33 a 42) que avaliam em que medida as práticas das Unidades de Controle Interno (UCIs) estão alinhadas à Estrutura Integrada de Controle Interno do COSO II, especialmente no que se refere aos seus cinco componentes fundamentais: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Embora o COSO II seja uma estrutura conceitual aplicável ao sistema de controle interno, tradicionalmente mais associada à atuação da primeira e da terceira linhas, nesta pesquisa optou-se por adaptar seus componentes para analisar as práticas atribuídas à segunda linha, no contexto das UCIs. Assim, buscou-se verificar de que forma as UCIs incorporam, apoiam ou monitoram práticas alinhadas a cada um dos componentes do COSO II, considerando seu papel de suporte técnico, coordenação e orientação junto à gestão (primeira linha).

De maneira geral, os resultados apresentados nos Gráficos 5 e 6 e nas Tabelas 5 e 6 indicam uma média moderada de efetividade, com valores próximos ou superiores a 4 ("Frequentemente") em parte significativa das afirmativas, tanto para as UCIs quanto para os SUBCIs, sugerindo que há uma incorporação razoável dos princípios do COSO II às práticas institucionais. As médias gerais foram de 3,85 para as UCIs e de 3,70 para os SUBCIs, com desvios padrão de 0,86 e 1,12, respectivamente.

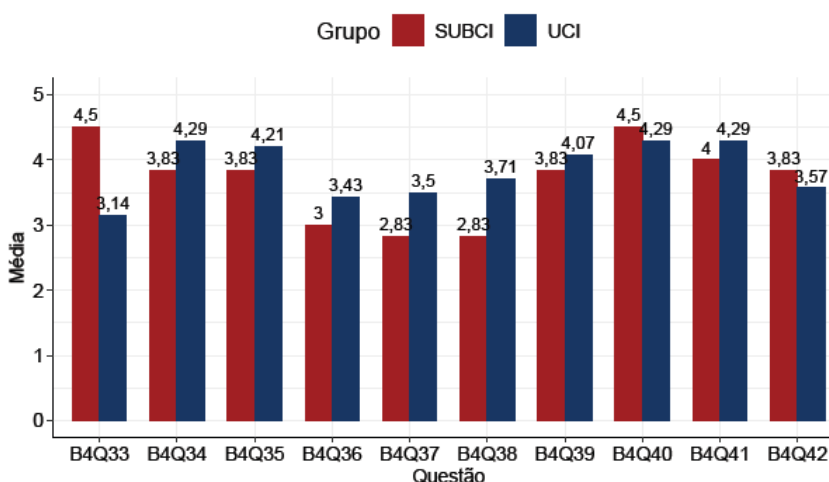
Na comparação específica das afirmativas (Gráfico 5), verifica-se que as UCIs tendem a atribuir maior frequência à implementação das práticas em quase todas as afirmativas, com exceção da afirmativa 33, que trata da compreensão conceitual sobre o controle interno como

processo estruturado, na qual os SUBCIs atribuíram média significativamente superior (4,50) em relação às UCIs (3,14), com uma diferença de 1,36 ponto. Esse resultado sugere que, embora os SUBCIs reconheçam a importância do alinhamento conceitual com o COSO II, tal entendimento ainda pode não estar plenamente consolidado entre os chefes das UCIs.

Por outro lado, as afirmativas relacionadas a aspectos operacionais, como o reforço de valores éticos e integridade (afirmativa 35), avaliação da efetividade dos controles (afirmativa 39) e disseminação de informações (afirmativa 41), apresentaram médias relativamente elevadas e próximas entre os dois grupos, indicando maior consenso quanto à relevância e à execução dessas práticas.

As afirmativas com menores médias em ambos os grupos foram aquelas relacionadas à avaliação do apetite e da tolerância ao risco (afirmativa 37) e ao acompanhamento de eventos externos ou internos que impactem os objetivos institucionais (afirmativa 38). Essas médias ficaram abaixo de 3,50, indicando que tais práticas ainda não são amplamente consolidadas no âmbito das UCIs.

Gráfico 5 – Médias das respostas por pergunta do Bloco 4, comparando UCIs e SUBCIs

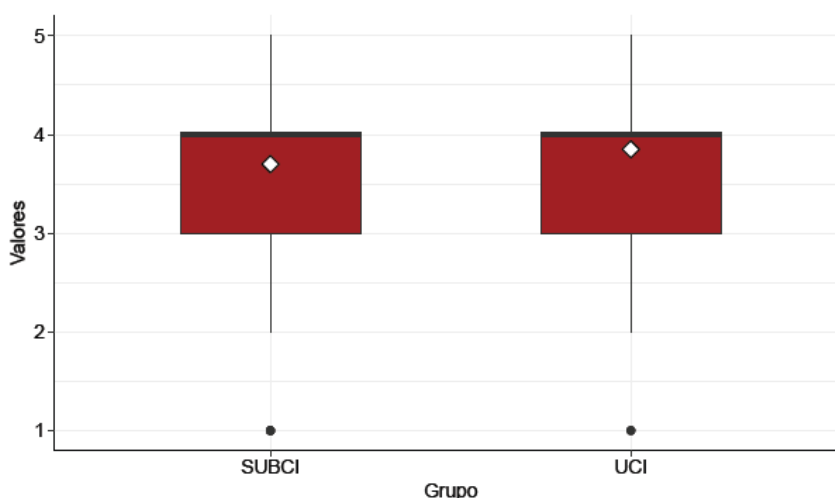


Fonte: Elaboração própria.

O boxplot (Gráfico 6) revela que, em termos de distribuição geral, as respostas são majoritariamente concentradas nos valores mais altos da escala, com ambos os grupos apresentando medianas em torno de 4. Contudo, a presença de *outliers* inferiores, principalmente na classificação [1] (“Nunca” ou “Nada importante”), relacionadas às questões 36 a 38 (identificação e análise de riscos, avaliação de apetite

e tolerância ao risco e acompanhamento de eventos externos que possam impactar os objetivos da Secretaria) impacta a média final, especialmente no grupo dos SUBCIs, cuja dispersão foi maior, como demonstrado pelo desvio padrão mais elevado. Sobre estes pontos, levanta-se a discussão sobre qual seria o papel da segunda linha com relação à implementação e acompanhamento da gestão de riscos, considerando tanto a diferença entre os grupos e dentro dos grupos dos UCIs e dos SUBCIs a essas questões.

Gráfico 6 – Boxplot das médias das respostas ao Bloco 4, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

As análises estatísticas detalhadas das respostas, incluindo médias, desvios padrão e medianas por afirmativa, encontram-se sistematizadas nas Tabelas 5 e 6 e representadas visualmente nos Gráficos 5 e 6, permitindo observar, de forma clara, as tendências e as variabilidades específicas.

Tabela 5 – Medidas resumo das respostas do Bloco 4, grupo SUBCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
BAQ33	4,50	0,55	4,50
BAQ34	3,83	0,75	4,00
BAQ35	3,83	0,98	4,00
BAQ36	3,00	1,26	3,50
BAQ37	2,83	1,17	3,00

BAQ38	2,83	1,17	3,00
BAQ39	3,83	0,98	4,00
BAQ40	4,50	0,55	4,50
BAQ41	4,00	1,55	4,50
BAQ42	3,83	0,98	4,00
Total	3,70	1,12	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 6 – Medidas resumo das respostas do Bloco 4, grupo UCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
BAQ33	3,14	1,03	3,00
BAQ34	4,29	0,47	4,00
BAQ35	4,21	0,70	4,00
BAQ36	3,43	0,85	3,50
BAQ37	3,50	0,85	4,00
BAQ38	3,71	0,73	4,00
BAQ39	4,07	0,62	4,00
BAQ40	4,29	0,73	4,00
BAQ41	4,29	0,73	4,00
BAQ42	3,57	1,02	4,00
Total	3,85	0,86	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Em suma, a análise do Bloco 4 evidencia que, embora os princípios e práticas associadas à Estrutura COSO II estejam relativamente incorporados às rotinas institucionais, ainda existem fragilidades, especialmente no que se refere à participação das UCIs na avaliação do apetite e tolerância ao risco e no acompanhamento de eventos que impactam os objetivos organizacionais.

Esse padrão pode ser interpretado como um indicativo da necessidade de fortalecimento das competências técnicas e da definição de orientações mais claras por parte da CGDF, visando

promover a plena integração dos componentes do COSO II nas práticas das UCIs.

4.2.5 BLOCO 5 - MODELO DAS TRÊS LINHAS DO INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA)

Este bloco é composto por seis afirmativas (de 43 a 48) que buscam avaliar em que medida as Unidades de Controle Interno (UCIs) exercem, na prática, o papel de segunda linha, conforme preconizado pelo Modelo das Três Linhas do IIA. As afirmativas contemplam aspectos relacionados à articulação com a gestão (primeira linha), ao apoio técnico sem sobreposição de responsabilidades, à interlocução com a CGDF, à independência técnica e à percepção de valor agregado à governança organizacional.

De modo geral, os resultados obtidos nos Gráficos 7 e 8 e nas Tabelas 7 e 8 indicam uma percepção de efetividade elevada quanto à atuação das UCIs nesse papel, com médias superiores a 4 (“Frequentemente” ou “Muito importante”) em quase todas as afirmativas. A média geral das respostas foi de 4,44 entre os SUBCIs e 4,18 entre os chefes das UCIs, com desvios padrão reduzidos (0,61 e 0,76, respectivamente), sugerindo um grau relativamente alto de consenso sobre a efetividade dessas práticas.

Em particular, destaca-se a afirmativa 43, referente ao apoio da UCI à gestão na supervisão de controles e gerenciamento de riscos, que apresentou a maior média entre os SUBCIs (4,50) e foi bem avaliada pelas UCIs (4,07). Esse resultado evidencia o reconhecimento, por ambos os grupos, da função essencial da UCI como suporte técnico à gestão, sem substituição de suas responsabilidades executivas.

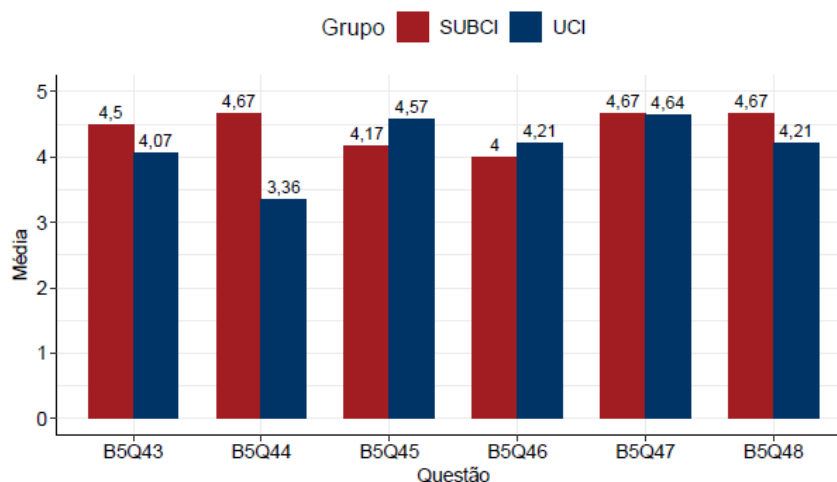
Por outro lado, a afirmativa 44, que trata da clareza na definição e respeito aos papéis entre as três linhas, apresentou a menor média no grupo das UCIs (3,36), com mediana de 3, contrastando com a percepção dos SUBCIs, que atribuíram média de 4,67. Esse resultado sugere uma possível lacuna na institucionalização ou na compreensão prática do Modelo das Três Linhas dentro das Secretarias: embora os SUBCIs percebam a importância e a existência dessas distinções, os chefes das UCIs sinalizam uma experiência menos consolidada quanto à delimitação clara das funções, o que pode refletir desafios relacionados à superposição de atribuições e à falta de regulamentações específicas sobre o papel da segunda linha. Esse

dado pode ser mais bem visualizado no gráfico de colunas (Gráfico 7), que permite visualizar as médias por afirmativa. Com exceção dessa afirmativa 44 no grupo UCI, todas as demais obtiveram médias superiores a 4, demonstrando que as práticas relativas à atuação como segunda linha são, em geral, bem implementadas e reconhecidas.

Além disso, a afirmativa 47, sobre a atuação com independência técnica, apresentou medianas elevadas em ambos os grupos (5), reforçando que, ao menos formalmente, a percepção é de que há autonomia suficiente para que as UCIs desempenhem suas atribuições sem interferências indevidas, ainda que subordinadas administrativamente às autoridades máximas dos órgãos.

A análise da afirmativa 48 (“A atuação da UCI é percebida como fonte de valor agregado à gestão da Secretaria”) revela um dado interessante: os SUBCIs atribuíram maior importância a essa prática (média de 4,67) do que a frequência com que ela é efetivamente realizada, segundo os chefes das UCIs (média de 4,21). Esse resultado indica que, embora as UCIs reconheçam sua atuação como relevante, ainda há espaço para ampliar a percepção e a prática orientada à agregação de valor. Trata-se, afinal, de uma das atualizações do novo Modelo das Três Linhas do IIA, que retirou o aspecto reativo da atuação do controle, e buscou focar na proteção e criação de valor por meio da atuação das três linhas em conjunto. Essa diferença sugere que as UCIs podem fortalecer sua atuação estratégica, indo além do foco em conformidade, para evidenciar mais claramente seu papel de apoio qualificado à gestão. Esse aspecto reforça a necessidade de ações da CGDF que promovam maior alinhamento entre a prática efetiva e a expectativa estratégica sobre o papel das UCIs.

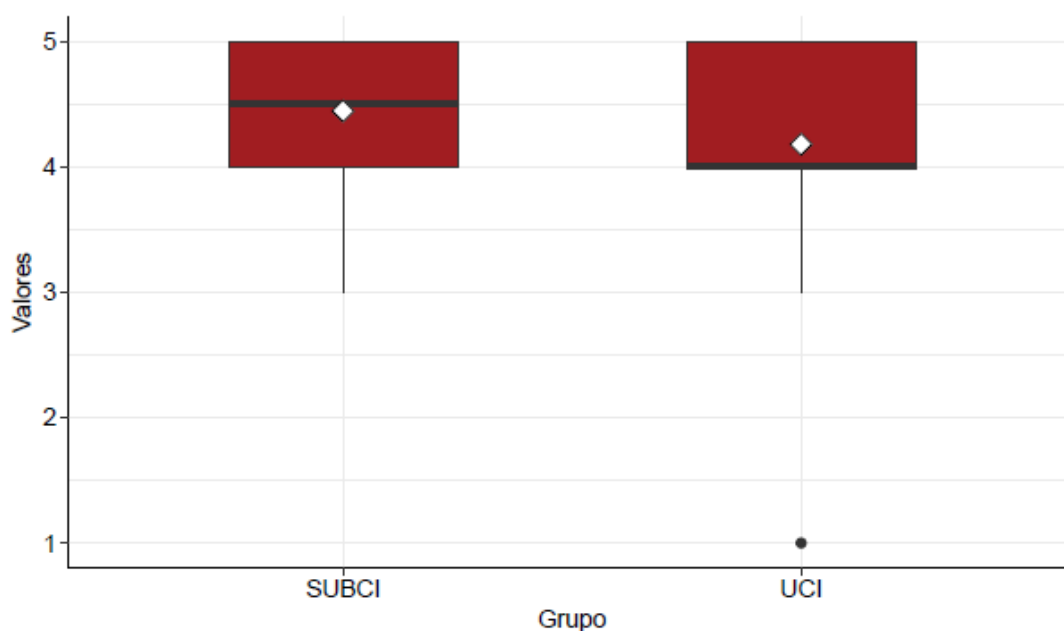
Gráfico 7 – Médias das respostas por pergunta do Bloco 5, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

O boxplot (Gráfico 8) apresenta, de modo geral, uma distribuição de respostas concentrada nos níveis superiores da escala de Likert, com ambos os grupos apresentando assimetria negativa e outliers inferiores, mais pronunciados no grupo das UCIs. Esse comportamento estatístico pode indicar que, embora a maioria das unidades avalie positivamente sua atuação, há casos pontuais de baixa aderência às práticas esperadas, que merecem atenção e acompanhamento.

Gráfico 8 – Boxplot das médias das respostas ao Bloco 5, comparando UCIs e SUBCIs



Fonte: Elaboração própria.

Em síntese, os dados indicam que a efetividade das UCIs na implementação das funções associadas ao Modelo das Três Linhas é percebida como satisfatória e relativamente homogênea entre as Secretarias. Contudo, persistem desafios relacionados à clareza institucional dos papéis e à internalização dessa estrutura de governança, especialmente no que tange à distinção de funções entre as linhas. Isso sugere a necessidade de reforço na capacitação institucional, no desenvolvimento de normativos mais claros e na disseminação de boas práticas, visando aprimorar a atuação das UCIs como segunda linha e fortalecer o sistema de governança e controle interno no âmbito distrital.

As informações detalhadas sobre as médias, dispersões e demais estatísticas descritivas deste bloco estão apresentadas Tabelas 7 e 8 e representadas visualmente nos Gráficos 7 e 8, permitindo uma análise comparativa entre os dois grupos de respondentes.

Tabela 7 – Medidas resumo das respostas do Bloco 5, grupo SUBCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
B5Q43	4,50	0,55	4,5
B5Q44	4,67	0,52	5,00
B5Q45	4,17	0,41	4,00
B5Q46	4,00	0,89	4,00
B5Q47	4,67	0,52	5,00
B5Q48	4,67	0,52	5,00
Total	4,44	0,61	4,50

Fonte: Elaboração própria.

Tabela 8 – Medidas resumo das respostas do Bloco 5, grupo UCIs			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
B5Q43	4,07	0,62	4,00
B5Q44	3,36	0,93	3,00
B5Q45	4,57	0,51	5,00

B5Q46	4,21	0,58	4,00
B5Q47	4,64	0,50	5,00
B5Q48	4,21	0,70	4,00
Total	4,18	0,76	4,00

Fonte: Elaboração própria.

4.2.6 RESULTADOS AGREGADOS DO IE-UCIS

Esta subseção apresenta a análise consolidada do Índice de Efetividade das Unidades de Controle Interno (IE-UCIs), a partir da combinação dos quatro blocos temáticos que compuseram a variável dependente: competências previstas no Decreto nº 45.933/2024 (Bloco 2), atribuições associadas à Nova Lei de Licitações e Contratos - NLL (Bloco 3), práticas vinculadas à Estrutura COSO II (Bloco 4) e atividades previstas no Modelo das Três Linhas do IIA (Bloco 5).

O IE-UCIs foi calculado como a média ponderada das notas normalizadas obtidas em cada bloco, em escala de 0 a 10. O resultado geral aponta uma média de efetividade das UCIs de 6,19, enquanto a média de importância atribuída pelos SUBCIs é superior, 7,44, conforme Tabela 9. Este descompasso evidencia uma lacuna entre a efetividade e a importância estratégica atribuída às atividades das UCIs, o que reforça a necessidade de políticas institucionais voltadas para o seu fortalecimento.

Tabela 9 – Médias Normalizadas de Efetividade por Bloco, grupo UCIs

	Bloco 2 Decreto UCIs	Bloco 3 NLL	Bloco 4 COSO II	Bloco 5 IIA - 3 linhas	IE-UCIs
UCI nº 1	6,04	7,49	5,94	7,31	6,70
UCI nº 2	6,48	7,20	6,28	8,19	7,04
UCI nº 3	6,83	6,11	5,34	7,00	6,32
UCI nº 4	5,56	5,88	4,63	7,31	5,84
UCI nº 5	6,45	5,56	5,56	6,67	6,06
UCI nº 6	6,62	6,18	5,56	6,62	6,25
UCI nº 7	6,30	5,35	6,11	7,88	6,41

UCI nº 8	6,78	6,18	6,71	8,19	6,97
UCI nº 9	6,06	6,60	5,10	6,96	6,18
UCI nº 10	4,66	2,85	5,28	6,67	4,86
UCI nº 11	5,00	6,11	5,14	6,08	5,58
UCI nº 12	4,62	5,94	3,71	6,96	5,31
UCI nº 13	6,53	6,18	6,66	8,53	6,98
UCI nº 14	5,63	5,58	5,67	7,93	6,20
Média das UCIs, por bloco	5,97	5,94	5,55	7,31	6,19

Fonte: Elaboração própria.

Na Tabela 9 pode-se observar o comportamento da efetividade por Bloco e por UCI, evidenciando diferenças na assimilação dos referenciais normativos e conceituais. Nota-se que algumas unidades apresentam desempenho mais homogêneo entre os blocos, enquanto outras exibem variações expressivas, indicando pontos fortes e fragilidades específicas em relação à efetividade de suas práticas.

A maior média é a do Bloco 5 (7,31), indicando que as UCIs reconhecem e vêm internalizando progressivamente esse referencial. Contudo, o resultado ainda está aquém da média de importância atribuída pelos SUBCIs para esse bloco, que foi de 8,61 (Tabela 10).

Tabela 10 – Médias Normalizadas de Importância por Bloco, grupo SUBCIs					
	Bloco 2 Decreto UCIs	Bloco 3 NLL	Bloco 4 COSO II	Bloco 5 IIA - 3 linhas	IE-UCIs
MÉDIA DOS SUBCIs, por bloco	7,13	7,29	6,75	8,61	7,44

Fonte: Elaboração própria.

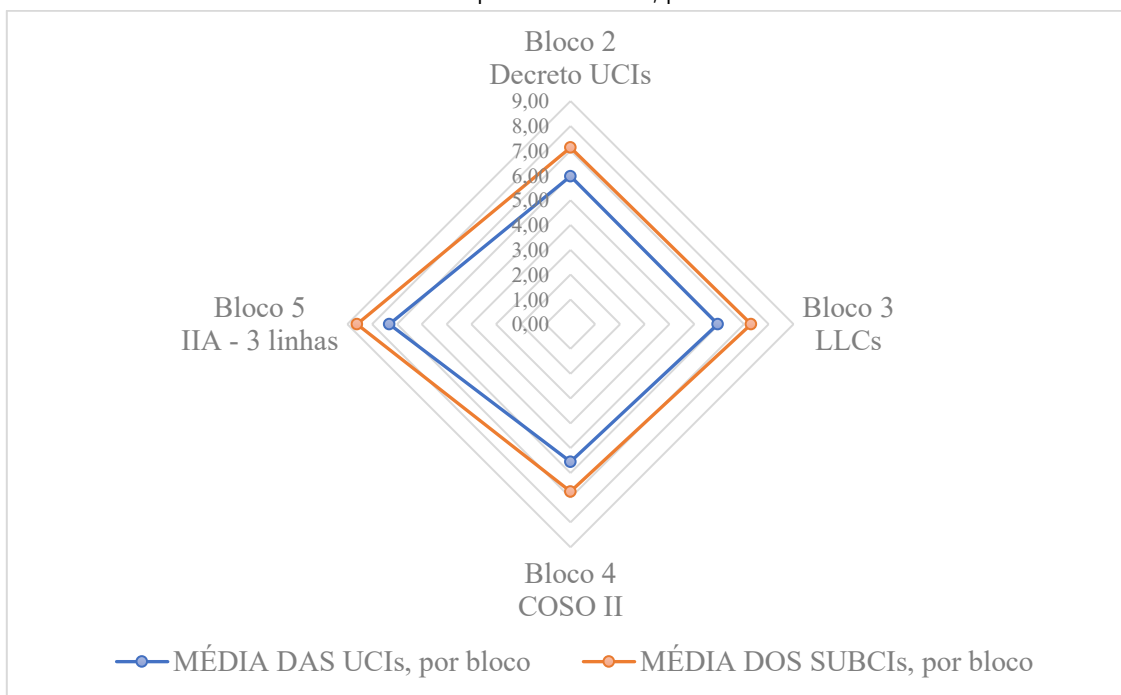
O Gráfico 9 apresenta um radar comparativo entre a média das notas de efetividade atribuídas pelas UCIs e a média de importância atribuída pelos SUBCIs, distribuídas pelos quatro blocos temáticos da pesquisa. Observa-se que, em todos os blocos, a importância percebida pelos SUBCIs é superior à efetividade praticada pelas UCIs, o que

evidencia um descompasso institucional entre expectativas estratégicas e práticas efetivas.

Esse descompasso é mais acentuado no Bloco 5 (Modelo das Três Linhas), cuja importância média atribuída é de 8,61, enquanto a efetividade média das UCIs é 7,31. Apesar de o Bloco 5 apresentar a maior média de efetividade dentre os blocos, ainda assim não atinge o nível considerado ideal pelos supervisores. No Bloco 4 (COSO II), verifica-se o maior hiato relativo: uma efetividade média de 5,55 frente a uma importância de 6,75, sinalizando fragilidade na adoção de práticas relacionadas ao fortalecimento do ambiente de controle e à gestão de riscos. Por outro lado, nos Blocos 2 e 3 (normativos), embora também haja lacuna, esta é relativamente menor: no Bloco 2 (Decreto UCIs), a efetividade média foi de 5,97 e a importância atribuída de 7,13; no Bloco 3 (NLL), a efetividade média foi de 5,94 frente a 7,29 de importância.

A partir dessa análise, constata-se que as práticas mais conceituais (COSO II e Modelo das Três Linhas) carecem de maior internalização, enquanto as normativas, embora ainda baixas, estão relativamente mais consolidadas. A efetividade tende a ser maior nos blocos normativos, possivelmente por estarem respaldados em dispositivos legais, de cumprimento obrigatório. Por outro lado, nos blocos conceituais, sua internalização depende de maior maturidade institucional. Ressalta-se, nesse sentido, o desempenho relativamente alto no Bloco 5 (Modelo do IIA), que contrasta com a expectativa ainda mais elevada dos SUBCIs, evidenciando uma lacuna estratégica relevante. Essa diferença sugere que a existência de marcos legais bem definidos, bem como a realização sistemática de orientações técnicas, pode facilitar a institucionalização das práticas de controle. Além disso, os resultados indicam a necessidade de aprofundar o debate sobre o grau de aderência do Modelo COSO II ao contexto prático das UCIs e sobre sua aplicabilidade efetiva no âmbito distrital.

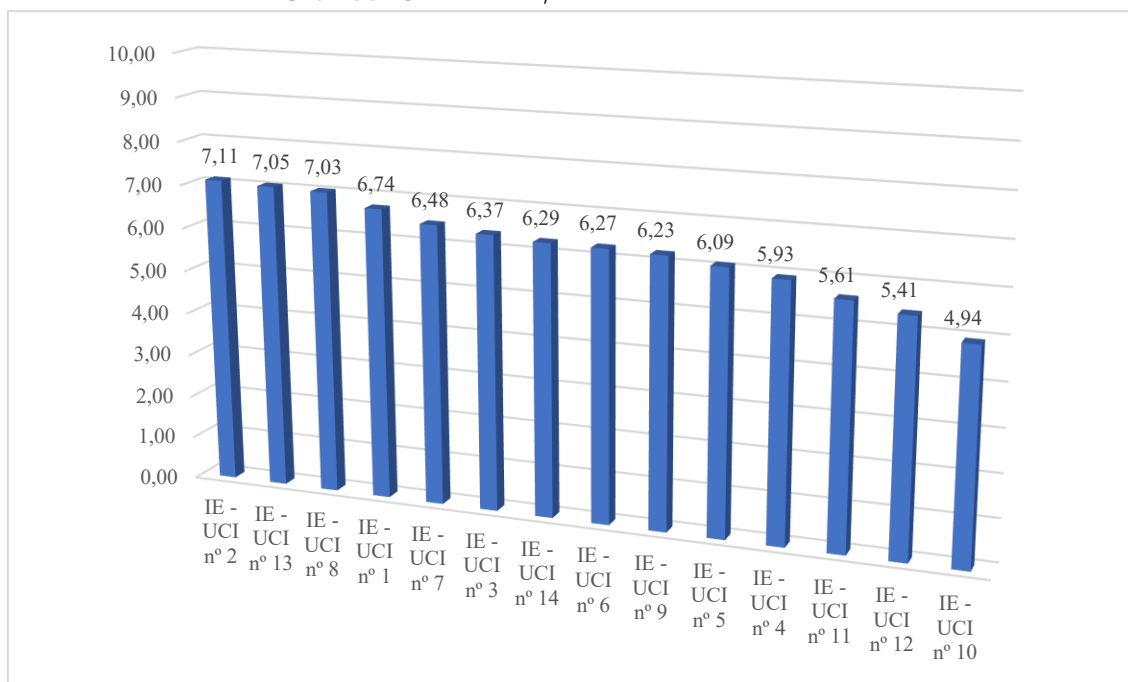
Gráfico 9 – Radar Comparativo das Médias de Efetividade das UCIs e de Importância atribuída pelos SUBCIs, por Bloco



Fonte: Elaboração própria.

Como resultado da ponderação entre prática e importância, o Índice de Efetividade das UCIs variou de um mínimo de 4,94 (UCI nº 10) a um máximo de 7,11 (UCI nº 2), conforme visualizado no Gráfico 10.

Gráfico 10 – IE-UCIs, em ordem decrescente



Fonte: Elaboração própria.

As três UCIs com maior IE, UCI nº 2 (7,11), UCI nº 13 (7,05) e UCI nº 8 (7,03), apresentaram desempenho superior à média geral (6,25) em praticamente todos os blocos, com destaque para o Bloco 5 (IIA), em que todas superaram 8.

Em contrapartida, os resultados das três UCIs com menor IE, UCI nº 10 (4,94), UCI nº 12 (5,41) e UCI nº 11 (5,61), sugerem a necessidade de ações de fortalecimento. Essas três unidades foram as que tiveram o pior desempenho no Bloco 2 (competências das UCIs), com resultados iguais a 5 ou abaixo, sendo que no Bloco 3 (NLL) a UCI nº 10 pontuou 2,85 na efetividade e a UCI nº 12, no Bloco 4 (COSO II), pontuou 3,71, sendo estes dois resultados os *outliers* mais baixos do conjunto.

A distribuição revela moderada dispersão dos índices de efetividade, com a maioria das UCIs situando-se entre 6,09 e 7,11. Essa homogeneidade relativa indica que as UCIs compartilham desafios comuns, embora algumas se destaquem como referências de boas práticas.

A análise agregada do IE-UCIs revela:

- a) Relativa consolidação das práticas decorrentes das normas (Decreto nº 45.933/2024 e Nova Lei de Licitações e Contratos).**
- b) Fragilidade nas práticas conceituais e estratégicas (COSO II e Modelo das Três Linhas).**
- c) Descompasso entre importância percebida e efetividade aferida, que sinaliza espaço para aprimoramento institucional.**

Com base nesses achados, percebe-se espaço para que seja feito:

- a) Reforço nos processos de orientação e capacitação das UCIs, especialmente em relação aos referenciais do COSO II e do Modelo das Três Linhas.**
- b) Monitoramento periódico do IE-UCIs ou ferramenta similar de acompanhamento da efetividade das práticas das UCIs.**
- c) Intercâmbio de experiências entre as UCIs com maior e menor efetividade, promovendo a disseminação de boas práticas.**

Dado o exposto, o IE-UCIs parece se confirmar como um instrumento válido e útil para a avaliação integrada das práticas de 2ª linha de controle nas Secretarias do Distrito Federal, apontando rumos para a qualificação dessas unidades, o fortalecimento institucional e a efetiva agregação de valor pelo controle interno.

4.3 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

As variáveis independentes foram analisadas a partir das quatro dimensões definidas na matriz analítica deste estudo, elaborada a partir do modelo de Pereira (2014) e ampliada com base em Pires e Macêdo (2006). Cada uma dessas dimensões representa um conjunto de fatores institucionais, organizacionais, históricos e culturais, que potencialmente condicionam a efetividade das Unidades de Controle Interno (UCIs), conforme aferido pelo IE-UCIs.

Ao contrário da variável dependente, que avalia a frequência de práticas efetivamente implementadas, as variáveis independentes correspondem a fatores de contexto, ou seja, elementos que estruturam, limitam ou potencializam a atuação das UCIs. Esses fatores foram aferidos exclusivamente por meio da percepção dos chefes das UCIs, não havendo, neste caso, aferição paralela de importância pelos SUBCIs, visto que o foco é identificar os condicionantes institucionais e organizacionais que podem explicar diferenças de efetividade entre as unidades.

Para essa análise, foram aplicadas escalas de Likert de 5 pontos, que captaram o grau de presença ou intensidade desses fatores de contexto, variando de "Nunca" (1) a "Sempre" (5). A avaliação estatística considerou a média, o desvio padrão e a mediana das respostas para cada afirmativa, organizadas em quatro blocos, conforme as dimensões analíticas. A análise foi complementada com representações gráficas (colunas e boxplots) para facilitar a interpretação visual da distribuição e dispersão das respostas. O objetivo central é compreender como os diferentes fatores de contextos podem ter influenciado a variação observada no IE-UCIs entre as secretarias.

4.3.1 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO INSTITUCIONAL-FORMAL

A Dimensão Institucional-Formal (Bloco 6, questões Q49 a Q59) compreende os fatores contextuais de caráter normativo, estrutural e procedimental que moldam as condições institucionais sob as quais as Unidades de Controle Interno (UCIs) operam. Estes aspectos não correspondem diretamente a práticas implementadas, como na variável dependente, mas sim a características institucionais percebidas pelos chefes das UCIs, que potencialmente influenciam a

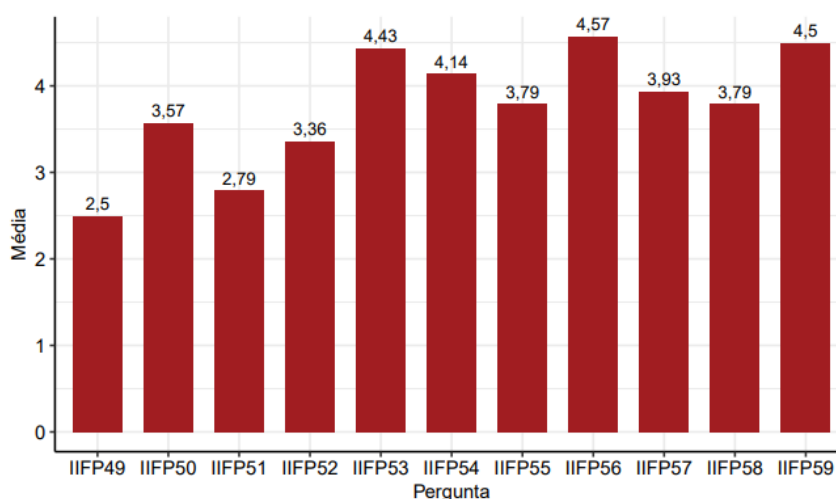
efetividade dessas unidades, conforme o referencial teórico fundamentado em Pereira (2014).

Assim, o objetivo deste bloco não é mensurar a frequência de ações, mas identificar a presença ou ausência de condicionantes institucionais, tais como disponibilidade de recursos, clareza normativa, alinhamento com modelos de referência e inexistência de barreiras à atuação.

A análise estatística realizada buscou captar a percepção dos respondentes quanto à existência e intensidade desses fatores de contexto, a partir da aplicação de uma escala Likert de 5 pontos, variando de “Nunca” (1) a “Sempre” (5). A avaliação considerou médias, medianas e desvios padrão das respostas, complementadas por representações gráficas em colunas e boxplots, com o objetivo de explorar a distribuição e a consistência das percepções registradas.

A média geral das respostas nesta dimensão foi de 3,76, indicando que, de modo geral, os chefes das UCIs percebem a presença dos fatores institucionais avaliados entre “Às vezes” e “Frequentemente”. A mediana se situou em 4,00, reforçando essa tendência, com um desvio padrão moderado, o que revela alguma variação entre os contextos institucionais relatados pelas diferentes UCIs.

Gráfico 11 – Médias das respostas da Dimensão Institucional-Formal

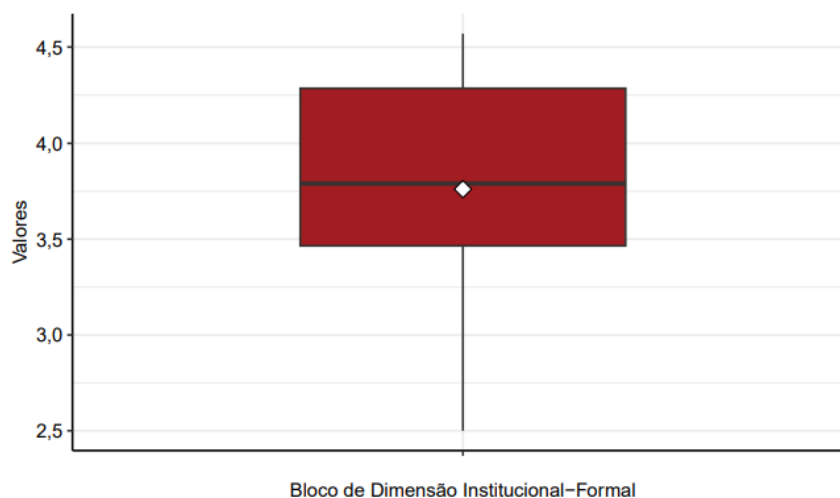


Fonte: Elaboração própria.

Conforme se observa no Gráfico 12, o intervalo interquartil concentrou-se entre 3,5 e 4,25, evidenciando que, para a maior parte

das unidades, os fatores institucionais analisados são percebidos como presentes em intensidade moderada.

Gráfico 12 – Boxplot das médias das respostas da Dimensão Institucional-Formal



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 11 – Medidas resumo das respostas da Dimensão Institucional-Formal

Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
IIFP49	2,50	0,76	2,50
IIFP50	3,57	0,94	4,00
IIFP51	2,79	0,80	3,00
IIFP52	3,36	1,01	3,50
IIFP53	4,43	0,65	4,50
IIFP54	4,14	0,86	4,00
IIFP55	3,79	1,12	4,00
IIFP56	4,57	0,65	5,00
IIFP57	3,93	1,14	4,00
IIFP58	3,79	0,80	4,00
IIFP59	4,50	0,52	4,50
Todas	3,76	1,05	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Quanto à análise detalhada dos fatores contextuais, o que pode ser resumidamente observado na Tabela 11, os mais fortemente percebidos foram os seguintes:

- a) Q56 (Adoção pela UCI do Modelo das Três Linhas como referência): média 4,57, desvio padrão 0,65.**
- b) Q59 (Discricionariedade exercida com observância rigorosa dos limites normativos: média 4,50, desvio padrão 0,52.**
- c) Q53 (Alinhamento da UCI às normas e diretrizes legais): média 4,43, desvio padrão 0,65.**

Esses resultados indicam que há uma percepção predominante de conformidade normativa e de alinhamento institucional das UCIs com modelos e diretrizes formais.

Por outro lado, os fatores contextuais menos presentes:

- a) Q49 (Suficiência de equipe técnica): média 2,50, desvio padrão 0,76.**
- b) Q51 (Disponibilidade de orçamento para capacitação e tecnologia): média 2,79, desvio padrão 0,80.**

Essas respostas evidenciam a percepção de restrições estruturais importantes, especialmente quanto à adequação quantitativa de recursos humanos e financeiros, aspectos frequentemente destacados como críticos para o fortalecimento das funções de controle interno.

Adicionalmente, observa-se que três afirmativas apresentaram desvios padrão superiores a 1, indicando uma expressiva heterogeneidade nas percepções dos chefes das UCIs acerca de aspectos institucionais relevantes para o desempenho das unidades. A maior dispersão foi registrada na Q57 (desvio padrão: 1,14), que trata da clareza e padronização das diretrizes fornecidas pela CGDF, sugerindo que, enquanto algumas UCIs percebem uma orientação institucional consistente, outras relatam lacunas ou ambiguidades nesse aspecto. Em seguida, destaca-se a Q55 (desvio padrão: 1,12), que trata da integração das UCIs à estrutura de gestão de riscos do órgão. A variabilidade das respostas sugere que, em algumas Secretarias, esse alinhamento já está consolidado, enquanto em outras ele ainda não ocorre de forma plena ou estruturada, sinalizando uma possível diferença de percepção quanto ao papel das UCIs nos processos de gestão de riscos. Por fim, a Q52 (desvio padrão: 1,01), relativa ao uso de

informações estruturadas, indicadores e relatórios na gestão das atividades, também apresenta elevada dispersão, refletindo diferenças importantes na maturidade dos processos internos de gestão de dados das UCIs. Esse último aspecto deveria ser mais bem aproveitado pela CGDF, considerando o potencial de geração de dados relevantes da segunda linha, os quais poderiam subsidiar o aprimoramento da atuação da terceira linha.

O padrão observado nesta dimensão revela um contexto institucional em que há, de um lado, um esforço para alinhar as UCIs aos referenciais normativos e conceituais, mas, de outro, condicionantes estruturais que limitam sua plena efetividade, especialmente no que diz respeito à disponibilidade de recursos. Esse diagnóstico dialoga com os achados de Arena e Azzone (2009), que identificam como fatores organizacionais essenciais para a efetividade da auditoria interna:

- a) o tamanho adequado da equipe;**
- b) as competências dos auditores, com destaque para a afiliação ao IIA;**
- c) o envolvimento com o gerenciamento de riscos, mediante técnicas como o Control Self-Assessment (CRSA); e**
- d) a interação sistemática com o comitê de auditoria, tanto no planejamento quanto na revisão das atividades.**

Essa configuração institucional indica que, embora os referenciais formais pareçam estar relativamente consolidados, as fragilidades materiais e operacionais podem representar um freio à efetividade plena das UCIs, limitando sua capacidade de atuação e inovação. Soma-se a isso a heterogeneidade nas percepções das UCIs sobre o papel orientador da CGDF, o que evidencia espaço para maior uniformização das diretrizes institucionais.

4.3.2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO POLÍTICO-INSTITUCIONAL

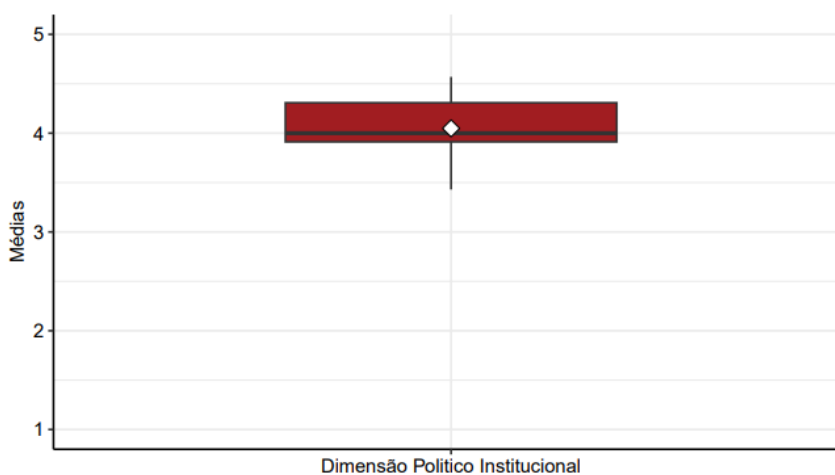
A Dimensão Político-Institucional (Bloco 7, Questões Q60 a Q71) explora os fatores relacionados ao apoio, articulação e orientação política e institucional que impactam o funcionamento das Unidades de Controle Interno (UCIs). Diferentemente da dimensão anterior, que é centrada nos aspectos normativos e estruturais, esta dimensão foca

nas relações entre atores, na estabilidade das lideranças e na qualidade da orientação recebida da CGDF.

O objetivo deste bloco foi captar a percepção dos chefes das UCIs quanto à existência desses fatores contextuais, a partir da aplicação de uma escala Likert de 5 pontos, de “Nunca” (1) a “Sempre” (5). A análise estatística considerou médias, medianas e desvios padrão das respostas, complementadas por representações gráficas que facilitam a interpretação dos resultados.

A média geral das respostas nesta dimensão foi de 4,05 (superior à dimensão Institucional-Formal, que foi de 3,76), indicando uma percepção predominantemente positiva sobre os fatores avaliados, situando-se, em média, entre “frequentemente” e “sempre” presentes. A mediana reforça esse padrão ao também situar-se em 4,00, com um desvio padrão moderado de 0,84, inferior ao observado na dimensão Institucional-Formal (1,05), sinalizando maior homogeneidade nas percepções em relação aos aspectos políticos e institucionais.

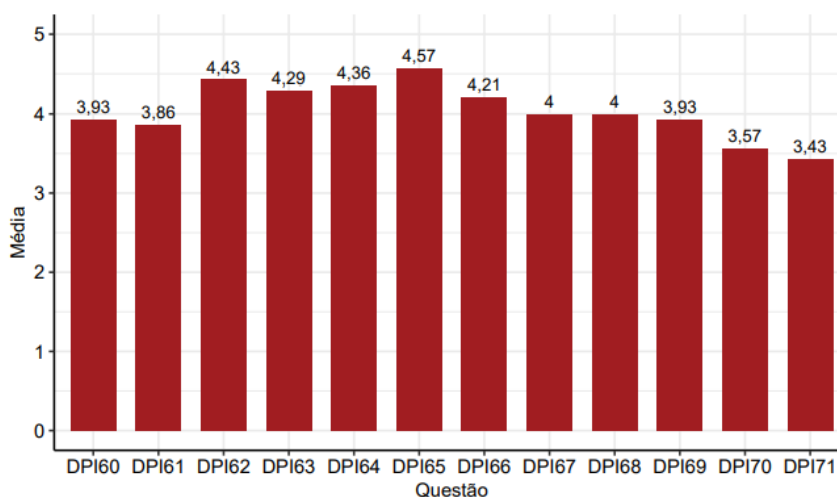
Gráfico 13 – Boxplot das médias das respostas da Dimensão Político-Institucional



Fonte: Elaboração própria.

Conforme se observa no Gráfico 14, o intervalo interquartil se concentrou entre valores próximos de 3,9 e 4,4, revelando alta homogeneidade nas percepções, com exceção de algumas questões que apresentaram maior dispersão.

Gráfico 14 – Médias das respostas da Dimensão Político-Institucional



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 12 – Medidas resumo das respostas da Dimensão Político-Institucional

Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
DPI60	3,93	0,47	4,00
DPI61	3,86	0,66	4,00
DPI62	4,43	0,51	4,00
DPI63	4,29	0,61	4,00
DPI64	4,36	0,50	4,00
DPI65	4,57	0,51	5,00
DPI66	4,21	0,58	4,00
DPI67	4,00	0,68	4,00
DPI68	4,00	1,04	4,00
DPI69	3,93	1,14	4,00
DPI70	3,57	1,09	4,00
DPI71	3,43	1,22	3,50
Total	4,05	0,84	4,00

Fonte: Elaboração própria.

No Gráfico 14 e na Tabela 12, observa-se que as médias das respostas variaram de 3,43 a 4,57. O fator com maior predominância positiva foi o da Q65 (manutenção da discricionariedade técnica

mesmo diante de pressões ou desafios institucionais), com média de 4,57, desvio padrão de 0,51 e mediana de 5,00, indicando percepção de preservação da autonomia técnica das UCIs.

Outras afirmativas com destaque positivo incluem:

- a) Q62 (Autonomia para planejar e executar atividades): média 4,43, desvio padrão 0,51.**
- b) Q64 (Estabilidade da chefia e continuidade): média 4,36, desvio padrão 0,50.**
- c) Q63 (Acesso à alta gestão e condições de articulação): média 4,29, desvio padrão 0,61.**

Esses resultados sugerem que, na maior parte das Secretarias, as UCIs contam com respaldo para exercerem suas funções com autonomia, estabilidade e articulação institucional.

Por outro lado, os fatores com percepção menos favorável foram:

- a) Q71 (inexistência de sobreposição de competências com outras unidades): média 3,43, desvio padrão 1,22.**
- b) Q70 (frequência de reuniões e capacitações promovidas pela COUCI/SUBCI): média 3,57, desvio padrão 1,09.**
- c) Q60 (reconhecimento do valor estratégico da UCI pela alta gestão): média 3,93, desvio padrão 0,47.**

Esses resultados indicam que, embora o apoio político-institucional seja percebido como relativamente elevado, ainda existem desafios relacionados à coordenação institucional, especialmente no que tange à definição clara de competências, evitando sobreposições, e à frequência de espaços de capacitação e articulação promovidos pela CGDF.

Adicionalmente, destaca-se que três afirmativas apresentaram desvios padrão superiores a 1, sugerindo expressiva heterogeneidade na percepção das UCIs em relação a aspectos críticos desta dimensão:

- a) Q71 (inexistência de sobreposição de competências): desvio padrão 1,22.**
- b) Q69 (acessibilidade e eficácia dos canais de orientação da CGDF): desvio padrão 1,14.**
- c) Q70 (frequência de reuniões e capacitações promovidas pela CGDF): desvio padrão 1,09.**

Essa dispersão sugere que, enquanto algumas UCIs percebem processos claros, articulados e bem estruturados, outras vivenciam sobreposições, lacunas na coordenação ou ausência de espaços adequados para articulação e capacitação. Tal variação pode comprometer a coerência e a padronização das práticas de controle interno entre as diversas Secretarias.

O padrão observado nesta dimensão revela, portanto, um cenário de apoio político-institucional moderadamente positivo, com pontos fortes na estabilidade, na autonomia e na articulação das UCIs, mas com fragilidades relevantes em termos de coordenação institucional e definição clara de competências, aspectos apontados na literatura como cruciais para o sucesso na implementação de políticas públicas (Lotta, 2019; Pereira, 2014).

Em comparação com a Dimensão Institucional-Formal (desvio-padrão 1,05), destaca-se que a Dimensão Político-Institucional apresenta maior uniformidade nas respostas (desvio-padrão 0,84), com dispersão ligeiramente menor, embora ambas apontem desafios vinculados à orientação e suporte institucional da CGDF. Enquanto a Dimensão Institucional-Formal evidenciou fragilidades mais relacionadas a recursos e estrutura, aqui os principais desafios concentram-se em aspectos relacionais e organizacionais, como a clareza de competências e a eficácia dos processos de articulação e orientação.

Em síntese, os resultados reforçam a importância de fortalecer as instâncias de coordenação institucional e comunicação entre CGDF e UCIs, bem como de aperfeiçoar os mecanismos de capacitação e articulação, promovendo maior integração e coesão entre as unidades, de forma a garantir maior efetividade às funções típicas da segunda linha.

4.3.3 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO HISTÓRICO-INSTITUCIONAL

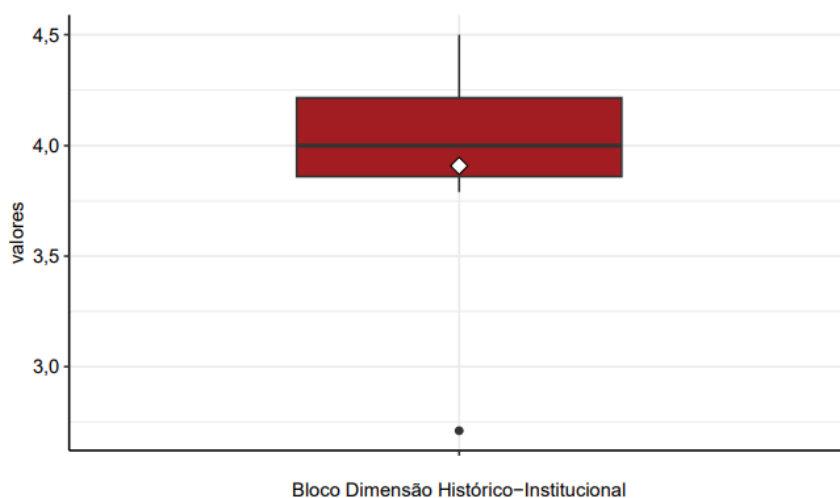
A Dimensão Histórico-Institucional (Bloco 8, Questões Q72 a Q78) examina os fatores relacionados à trajetória organizacional, às práticas institucionais herdadas e ao grau de abertura das UCIs a mudanças e inovações. Esta dimensão se fundamenta na perspectiva neoinstitucionalista histórica (Pereira, 2014), segundo a qual a dependência de trajetória e as estruturas legadas condicionam

fortemente a implementação de políticas públicas, moldando tanto as possibilidades quanto os limites de ação dos atores institucionais.

O objetivo deste bloco foi aferir a percepção dos chefes das UCIs quanto à capacidade de superação de práticas e estruturas obsoletas, à incorporação de atualizações normativas e à preservação e disseminação do conhecimento organizacional. As respostas foram obtidas por meio de uma escala Likert de 5 pontos, de “Nunca” (1) a “Sempre” (5), sendo analisadas com base em medidas de tendência central e dispersão, além de representações gráficas que ilustram a distribuição dos dados.

A média geral das respostas nesta dimensão foi de 3,91, indicando que, em média, as UCIs percebem os fatores históricos e institucionais como presentes com intensidade moderada a elevada, situando-se entre “frequentemente” e “sempre”. A mediana ficou em 4,00, e o desvio padrão geral foi de 0,93, sugerindo uma dispersão moderada das percepções entre as diferentes UCIs.

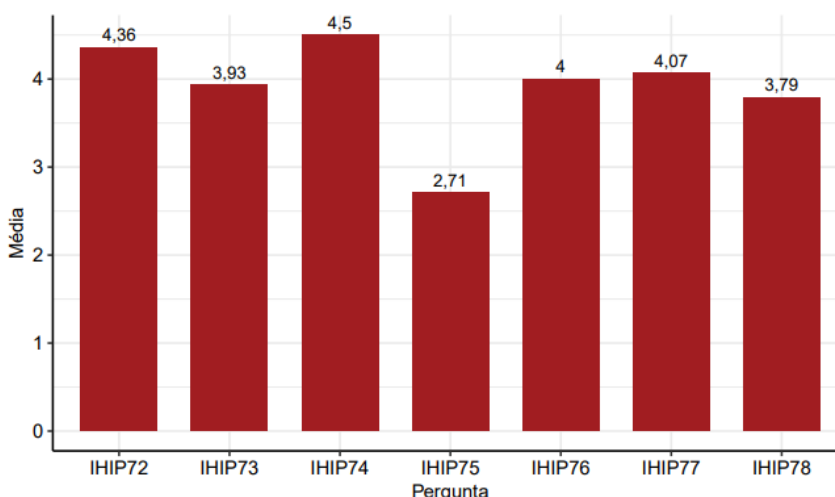
Gráfico 15 – Boxplot das médias das respostas da Dimensão Histórico-Institucional



Fonte: Elaboração própria.

Conforme se observa no Gráfico 15, o intervalo interquartil se concentrou entre 3,8 e 4,2, o que reforça a percepção de que a maioria das unidades reconhece avanços institucionais importantes, notadamente no que tange à superação de práticas obsoletas e à valorização do aprendizado organizacional.

Gráfico 16 – Médias das respostas da Dimensão Histórico-Institucional



Fonte: Elaboração própria.

A análise item a item, apresentada no Gráfico 16 e Tabela 13, mostra médias variando entre 2,71 e 4,50, com destaque para a afirmativa Q74 (Atualizações normativas recentes no papel das UCIs foram positivas para o fortalecimento da atuação), que obteve a maior média (4,50) e a mediana de 5,00, demonstrando ampla concordância dos respondentes quanto ao impacto positivo das atualizações normativas recentes. Trata-se da edição do Decreto nº 45.933, de 20 de junho de 2024, que dispõe sobre a composição e as competências das Unidades de Controle Interno do Poder Executivo do Distrito Federal, revogando algumas normas como o Decreto nº 34.367, de 16 de maio de 2013 (que dispunha sobre as competências das UCIs). Essa nova reformulou as competências das unidades, sinalizando uma quebra de trajetória normativa anterior e um possível marco de inflexão institucional, conforme sugere a abordagem da dependência de trajetória (Pereira, 2014).

Outros aspectos fortemente percebidos incluem:

- a) Q72 (Atuação da UCI independente em relação à prática ultrapassadas): média 4,36, desvio-padrão 0,63.**
- b) Q77 (Adoção de mecanismos formais para preservação e disseminação de conhecimento): média 4,07, desvio padrão 0,70.**
- c) Q76 (Abertura da equipe a inovações e novos procedimentos): média 4,00, desvio padrão 0,78.**

Esses resultados indicam que, para a maioria das UCIs, há uma percepção positiva quanto à capacidade institucional de adaptação e

valorização do conhecimento, captando resiliência, adaptabilidade organizacional, e indicando um padrão de maturidade institucional em termos de aprendizado organizacional e abertura à mudança. Esses dados reforçam a ideia de que, embora inseridas em contextos institucionais distintos, as UCIs do DF vêm acumulando capacidade de reflexão crítica sobre sua prática, superando rotinas cristalizadas e buscando o desenvolvimento de arranjos mais responsivos e orientados à melhoria contínua.

Por outro lado, o fator menos positivamente percebido foi:

a) Q75 (Estrutura organizacional da UCI foi recentemente aprimorada, com ajustes em cargos, funções ou alocação de pessoal): média 2,71, desvio padrão 1,20.

Esse resultado indica que, embora as UCIs percebam positivamente sua capacidade de adaptação e aprendizado, ainda existem dificuldades associadas à realização de mudanças estruturais formais, como ajustes organizacionais, redefinição de cargos e realocação de pessoal. Esse resultado é coerente com a literatura, que aponta para a inerente rigidez das estruturas organizacionais públicas e para a dificuldade de atualização de arranjos institucionais, fenômeno característico de contextos marcados por elevada dependência de trajetória (Pereira, 2014).

Tabela 13 – Medidas resumo das respostas da Dimensão Histórico-Institucional			
Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
IHIP72	4,36	0,63	4,00
IHIP73	3,93	0,73	4,00
IHIP74	4,50	0,65	5,00
IHIP75	2,71	1,20	3,00
IHIP76	4,00	0,88	4,00
IHIP77	4,07	0,62	4,00
IHIP78	3,79	0,58	4,00
Todas	3,91	0,93	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Adicionalmente, destaca-se que a afirmativa com maior dispersão foi a Q75, relacionada à estrutura organizacional da UCI, com desvio padrão de 1,20, indicando variações significativas entre as Secretarias quanto à capacidade ou prioridade atribuída ao aprimoramento estrutural das UCIs. Por outro lado, as afirmativas com menor dispersão foram a Q78 (valorização do aprendizado institucional pela Secretaria) com desvio padrão de 0,58, e a Q77 (adoção de mecanismos formais para preservar e disseminar conhecimentos), com desvio padrão de 0,62, indicando maior consenso entre os respondentes sobre a ocorrência dessas práticas.

O padrão observado nesta dimensão revela, portanto, um contexto institucional em que prevalecem percepções positivas quanto à evolução normativa e à abertura à inovação, mas que ainda encontra barreiras importantes para a realização de mudanças estruturais formais, especialmente no que diz respeito ao aprimoramento organizacional das UCIs.

Em comparação com as dimensões anteriores, a Dimensão Histórico-Institucional se caracteriza por uma percepção média ligeiramente superior e com menor dispersão, indicando maior consenso entre os respondentes. Enquanto na Dimensão Institucional-Formal destacaram-se carências estruturais e na Dimensão Político-Institucional desafios relativos à coordenação e clareza de competências, aqui a principal fragilidade identificada refere-se à dificuldade de promover mudanças organizacionais estruturais.

Esse diagnóstico é consistente com os achados da literatura sobre implementação de políticas públicas, que apontam a persistência de estruturas organizacionais como um dos principais fatores limitadores da capacidade de inovação e adaptação institucional (Lotta, 2019; Pereira, 2014).

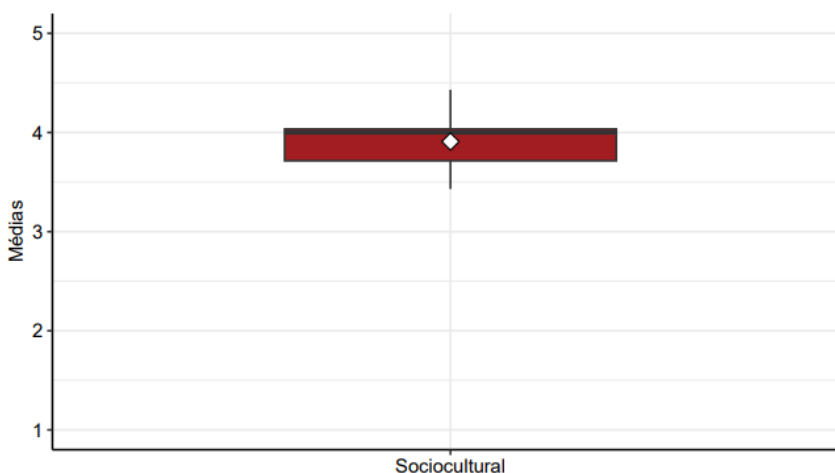
Em síntese, os resultados reforçam a necessidade de políticas institucionais voltadas à promoção de maior flexibilidade organizacional e ao fortalecimento dos processos de gestão do conhecimento, como instrumentos indispensáveis para a consolidação das UCIs como unidades estratégicas e adaptativas no contexto da administração pública distrital.

4.3.4 VARIÁVEIS INDEPENDENTES: DIMENSÃO SOCIOCULTURAL

A Dimensão Sociocultural (Bloco 9, Questões Q79 a Q85) busca captar os fatores simbólicos e culturais que influenciam o ambiente organizacional e as práticas institucionais das Unidades de Controle Interno (UCIs). Esta dimensão foi incorporada ao modelo analítico deste estudo com base em Pires e Macêdo (2006), visando contemplar elementos como valores organizacionais, cultura de controle e internalização de modelos de referência.

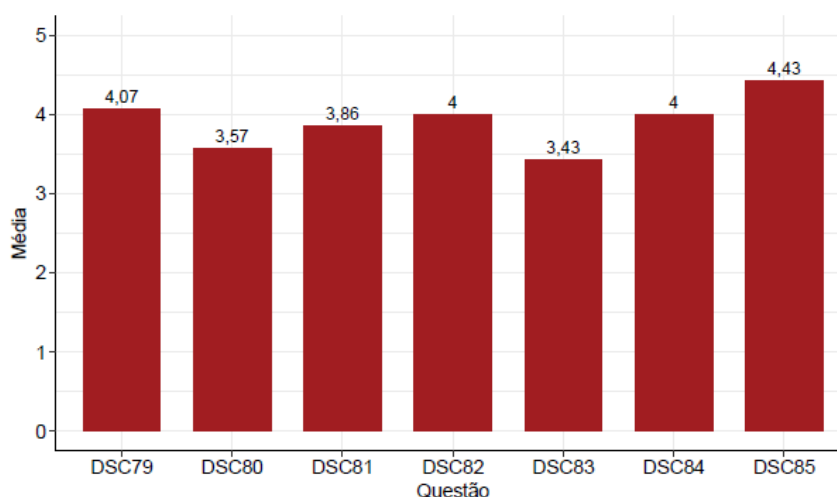
A análise estatística das respostas revela uma percepção geral positiva dos respondentes, com média de 3,91 e mediana de 4,00, indicando que a maioria dos fatores socioculturais avaliados é percebida como presente de forma regular, situando-se entre “Às vezes” e “Frequentemente”. O desvio padrão de 0,73 sugere uma dispersão relativamente baixa, com maior homogeneidade nas percepções em comparação a algumas das demais dimensões.

Gráfico 17 – Boxplot das médias das respostas da Dimensão Sociocultural



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 18 – Médias das respostas da Dimensão Sociocultural



Fonte: Elaboração própria.

Tabela 14 – Medidas resumo das respostas da Dimensão Sociocultural

Pergunta	Média	Desvio padrão	Mediana
DSC79	4,07	0,62	4,00
DSC80	3,57	0,76	4,00
DSC81	3,86	0,53	4,00
DSC82	4,00	0,55	4,00
DSC83	3,43	0,85	3,50
DSC84	4,00	0,88	4,00
DSC85	4,43	0,51	4,00
Total	3,91	0,73	4,00

Fonte: Elaboração própria.

Na análise item a item (Tabela 14), destacam-se como fatores mais fortemente percebidos:

- Q85 (O perfil pessoal da chefia da UCI contribui para o fortalecimento da cultura de controle, integridade e cooperação no órgão): média 4,43, desvio padrão 0,51.**
- Q79 (A UCI é percebida pelos gestores da Secretaria como parceira na melhoria da gestão, e não apenas como órgão fiscalizador): média 4,07, desvio padrão 0,62.**

Já os fatores menos percebidos foram:

- a) **Q80 (A cultura organizacional da Secretaria favorece a adoção de práticas de controle e integridade): média 3,57, desvio padrão 0,76.**
- b) **Q83 (A Secretaria estimula a inovação e a melhoria contínua nos processos internos, inclusive nas práticas de controle): Média 3,43, desvio padrão 0,85.**

O maior desvio padrão foi registrado na Q84 (0,88), que trata da cultura organizacional da UCI em relação à aprendizagem, compartilhamento de conhecimento e autonomia técnica, indicando alguma variabilidade na percepção entre as diferentes Secretarias quanto a esse aspecto.

O padrão geral da dimensão evidencia que, embora os elementos simbólicos e culturais favoráveis ao controle interno sejam percebidos de modo relativamente consistente, há ainda diferenças importantes entre as UCIs, especialmente no que tange ao estímulo organizacional à inovação e à cultura de controle institucionalizada. Há, de um lado, um contexto de avanços normativos e inovação cultural, mas, de outro, uma relativa inércia estrutural, o que pode constituir uma fonte de tensão para a efetiva atuação dessas unidades.

Em comparação às dimensões anteriores, a Dimensão Sociocultural apresentou dispersão inferior à observada na Dimensão Institucional-Formal, onde foram detectados desvios padrão superiores a 1 em algumas afirmativas, e ligeiramente inferior também à Dimensão Histórico-Institucional. Essa homogeneidade sugere que os aspectos culturais possuem maior estabilidade nas percepções entre os diferentes contextos institucionais, talvez por estarem mais relacionados a valores organizacionais mais gerais e menos sujeitos a alterações conjunturais.

4.4 INTERPRETAÇÃO DOS ACHADOS: ANÁLISE DE CORRELAÇÃO E FATORES AGRUPADOS

Dando continuidade à etapa quantitativa da pesquisa, esta subseção tem por objetivo identificar e interpretar a associação entre as quatro dimensões analíticas que constituem as variáveis independentes — Histórico-Institucional (a), Institucional-Formal (b), Político-Institucional (c) e Sociocultural (d) — e o Índice de Efetividade

das Unidades de Controle Interno (IE-UCIs), variável dependente do estudo. Todas as variáveis foram tratadas como quantitativas contínuas, e a análise de associação foi realizada com base na correlação linear de Pearson (ρ).

Conforme apresentado na Tabela 15 e nos Gráficos 19 a 22, o IE-UCI variou de 4,94 a 7,11, com média de 6,25 e desvio padrão de 0,64. Esse índice, previamente normalizado para uma escala de 0 a 10, apresentou coeficiente de variação de 0,10, indicando homogeneidade relativa entre os casos analisados. A distribuição do índice revelou-se próxima da simetria, com leve assimetria negativa (coeficiente de Fisher-Pearson = -0,23), sugerindo uma concentração ligeiramente maior de valores altos.

Tabela 15 – Medidas resumo das variáveis: IE-UCIs e as dimensões (a) Institucional Formal, (b) Político Institucional, (c) Histórico Institucional, (d) Sociocultural					
Estatística	Índice	Dim. (a)	Dim. (b)	Dim. (c)	Dim. (d)
Média	6,25	3,76	4,05	3,91	3,91
Desvio padrão	0,64	0,46	0,50	0,41	0,47
Coef. de variação	0,10	0,12	0,12	0,10	0,12
Mínimo	4,94	2,73	3,33	3,29	3,14
1º Quartil	5,97	3,48	3,62	3,57	3,57
Mediana	6,28	3,86	4,04	4,00	3,86
3º Quartil	6,68	3,98	4,31	4,11	4,14
Máximo	7,11	4,55	4,92	4,57	5,00
Coef. De Pearson	-	0,53	0,56	0,50	0,32

Fonte: Elaboração própria.

As quatro variáveis independentes apresentaram médias bastante próximas:

a) Dimensão (a) Institucional-formal: 3,76

b) Dimensão (b) Político-institucional: 4,05

c) Dimensão (c) Histórico-institucional: 3,91

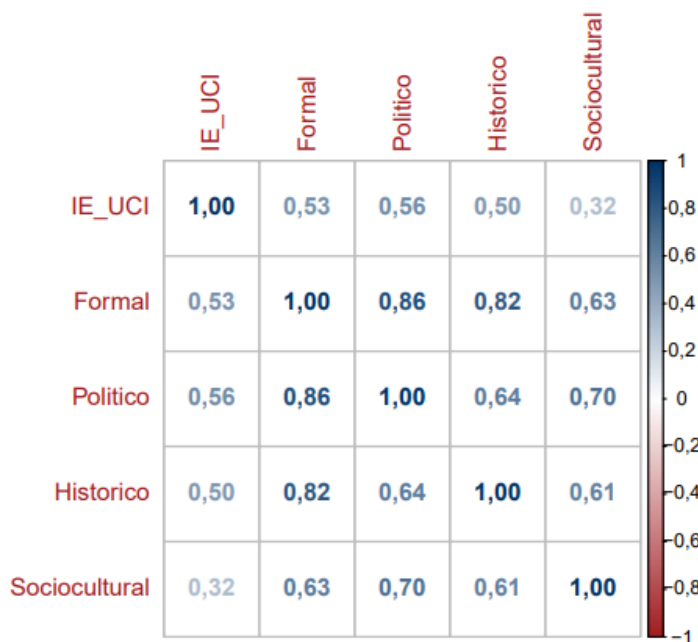
d) Dimensão (d) Sociocultural: 3,91

A análise de correlação de Pearson revelou associação linear positiva entre o IE-UCIs e todas as variáveis independentes, conforme apresentado na Tabela 15 e nos Gráficos 19 a 22, reforçando o pressuposto básico deste trabalho de que fatores contextuais influenciam a efetividade das UCIs, sendo mais forte com a dimensão Político-Institucional ($\rho = 0,56$), seguida de Institucional-Formal ($\rho = 0,53$), Histórico-Institucional ($\rho = 0,50$) e, por fim, Sociocultural ($\rho = 0,32$). A Figura 4 apresenta a matriz de correlação completa entre as variáveis analisadas, sugerindo que, embora todos os fatores institucionais influenciem a efetividade, os elementos da dimensão político-institucional exercem papel mais relevante para explicar a efetividade das UCIs ($\rho = 0,56$). A autonomia técnica aparece como elemento-chave, neste estudo compreendida como a manutenção da discricionariedade técnica mesmo diante de pressões ou desafios institucionais, aliada à liberdade para planejar e executar atividades. A estabilidade da chefia e o acesso à alta gestão, com adequadas condições de articulação, também se sobressaem. Esses fatores contribuem para consolidar um ambiente favorável ao exercício das atribuições típicas da segunda linha, ainda que persistam desafios relacionados à clareza de competências e ao papel orientador da CGDF.

A dimensão Institucional-Formal ($\rho = 0,53$), embora com coeficiente ligeiramente inferior à anterior, também apresentou correlação significativa. Isso indica que a existência de marcos legais, estrutura e padronização contribui para a efetividade das UCIs.

Também pesam favoravelmente os elementos relacionados à trajetória histórica e ao apoio político-institucional. No caso da dimensão histórico-institucional ($\rho = 0,50$), os elementos que mais contribuíram para sua média elevada foram as atualizações normativas recentes, como a promulgação do Decreto nº 45.933/2024, destacada na subseção 4.3.3, a independência das UCIs em relação a práticas ultrapassadas, a adoção de mecanismos de gestão de conhecimento e a abertura das equipes para inovações.

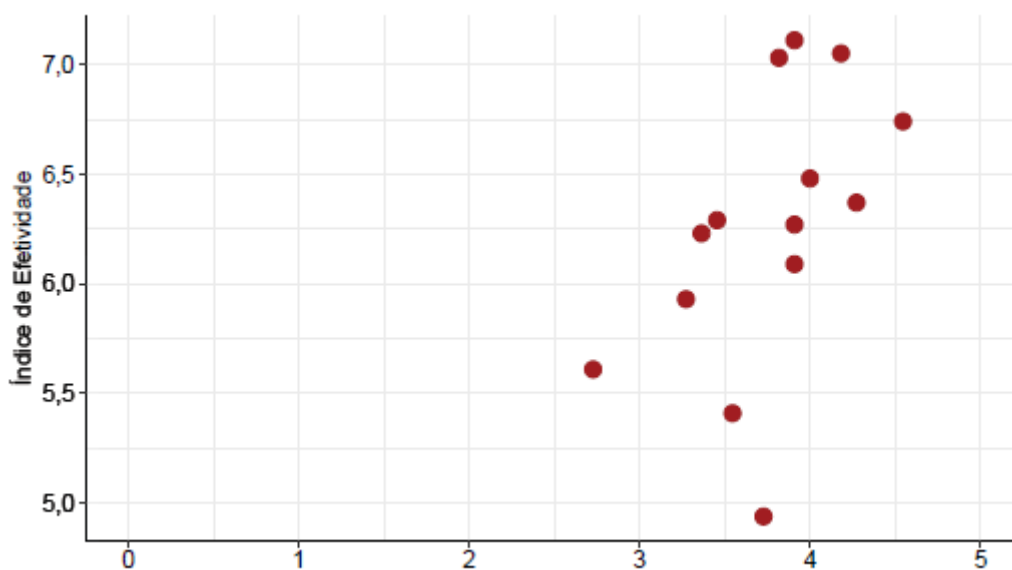
Figura 4 – Matriz de Correlação entre as Dimensões e o IE-UCIs



Fonte: Elaboração própria.

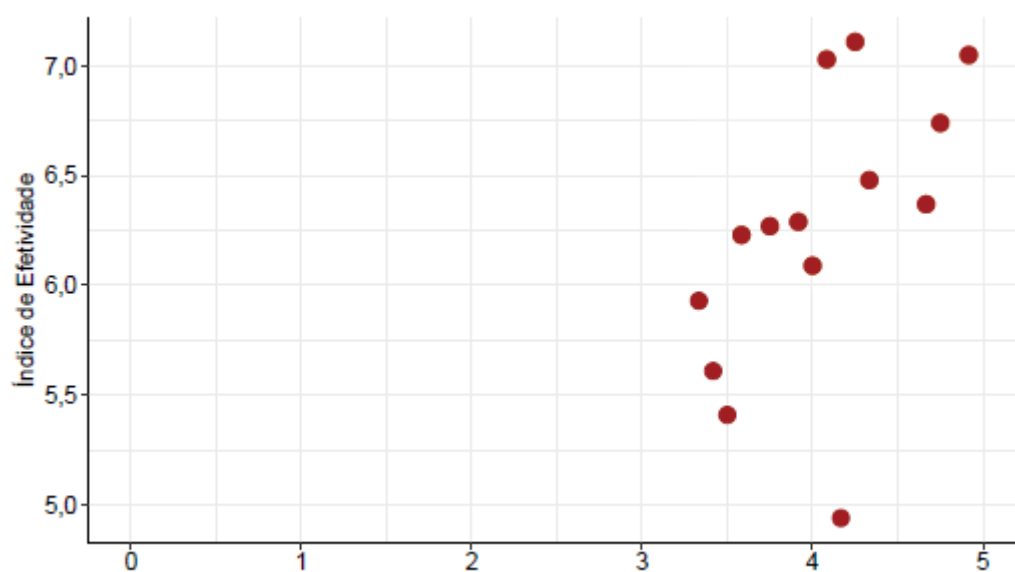
Os gráficos de dispersão confirmam visualmente esses achados, evidenciando uma tendência de associação mais consistente nas dimensões Político-Institucional, Institucional-Formal e Histórico-Institucional, enquanto a dimensão Sociocultural apresentou maior dispersão, refletindo influência mais difusa ou dependente do contexto organizacional.

Gráfico 19 – Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Institucional-Formal



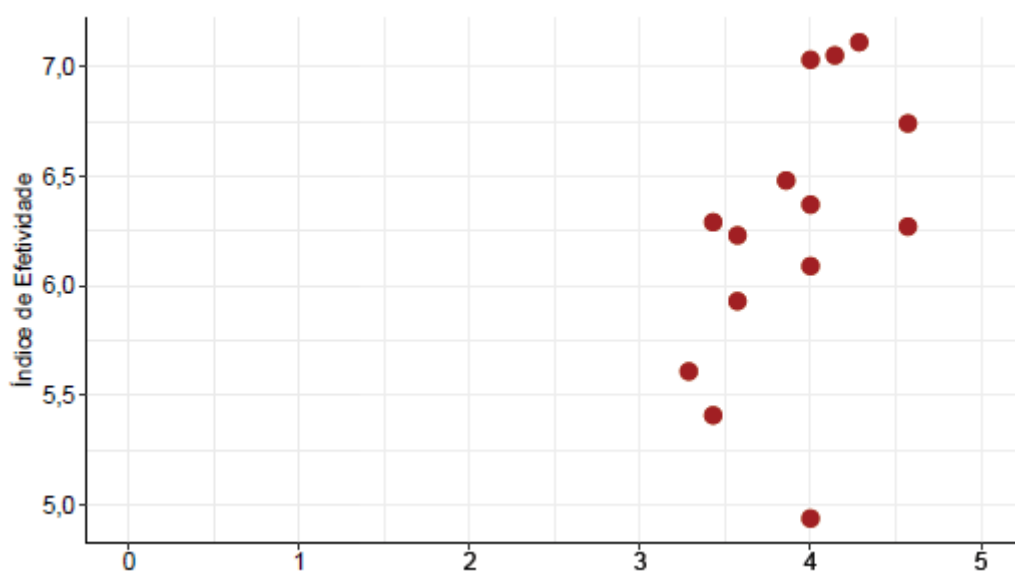
Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 20 – Gráfico de dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Político-Institucional



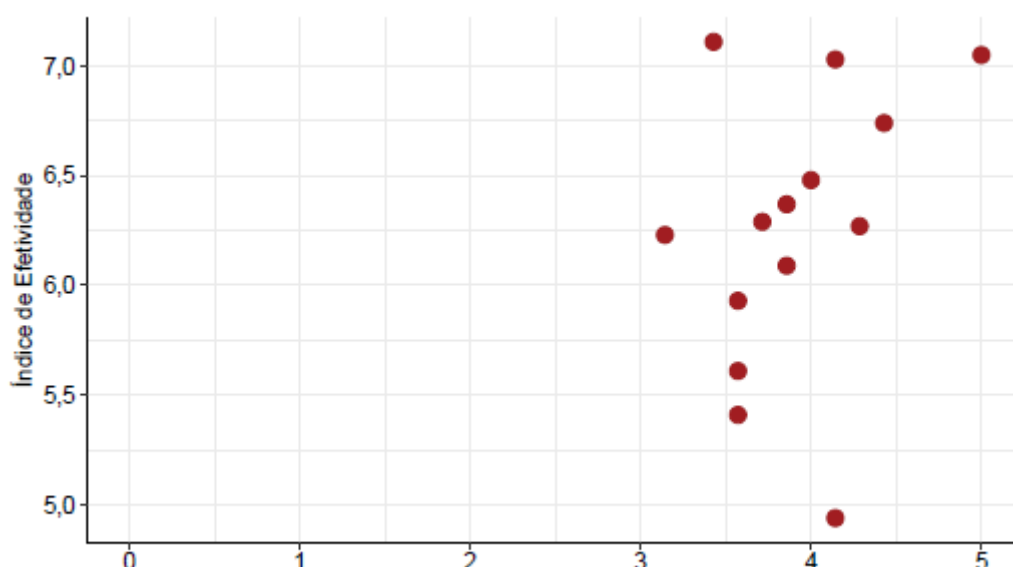
Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 21 – Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Histórico-Institucional



Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 22 – Dispersão entre o IE-UCIs e a Dimensão Sociocultural



Fonte: Elaboração própria.

Por fim, a dimensão Sociocultural ($\rho = 0,32$), embora positivamente associada ao IE-UCIs, apresentou o menor coeficiente de correlação e a maior dispersão nos gráficos, o que pode indicar que fatores como cultura organizacional, estímulo à inovação e cooperação institucional operam de forma mais indireta ou desigual entre os órgãos. Ainda assim, a variável mais bem avaliada nesta dimensão, o perfil da chefia da UCI, apareceu como fator chave para o fortalecimento da cultura de integridade, reforçando o papel do capital humano no desempenho institucional.

Assim, como exposto nos Gráficos 19 a 22, observa-se tendência ascendente nas três primeiras dimensões e maior dispersão na dimensão sociocultural resultando, de modo geral, que dimensões político-institucionais e histórico-institucional têm papel mais relevante na explicação das diferenças no nível de efetividade das UCIs, enquanto fatores socioculturais apresentam influência mais difusa. A efetividade das UCIs não depende apenas da existência de normas e estruturas formais, mas está fortemente condicionada à trajetória institucional, ao grau de autonomia e ao apoio político-administrativo.

Antes da análise fatorial, uma breve análise descritiva das variáveis: o IE-UCIs apresentou, dentre todas, a maior média (6,25) e maior dispersão (desvio padrão = 0,64), com resultados variando de 4,94 a 7,11. Não obstante a realização de normalização dos dados em escala

de 0 a 10, adotada para permitir melhor percepção das variações entre as práticas, tal padrão indica uma maior heterogeneidade na efetividade das práticas desempenhadas pelas UCIs em comparação com os fatores de contexto. Em contraste, as quatro variáveis independentes exibiram médias próximas de 4 e desvios padrão inferiores a 0,50, conforme detalhado na Tabela 15. A dimensão Político-Institucional apresentou a maior média (4,05), enquanto a Institucional-Formal apresentou a menor (3,76).

A análise fatorial exploratória realizada com base nas quatro dimensões institucionais e no IE-UCIs buscou identificar padrões latentes de associação entre os fatores de contexto e a efetividade das UCIs. Os testes preliminares (Bartlett e KMO) confirmaram a adequação do banco de dados para a aplicação da técnica (Tabela 16), com destaque para um KMO geral de 0,69, considerado limítrofe, mas aceitável, e as medidas de adequação amostral (MSA) variaram entre 0,65 e 0,80, conforme mostrado na Tabela 17.

Tabela 16 – Teste de esfericidade de Bartlett		
Teste	P-valor	Decisão do teste
Bartlett	<0,001	Rejeita H0

Nota: H0: a matriz de correlações é uma matriz identidade (esfericidade)

H1: a matriz de correlações não é uma matriz identidade

Fonte: Elaboração própria.

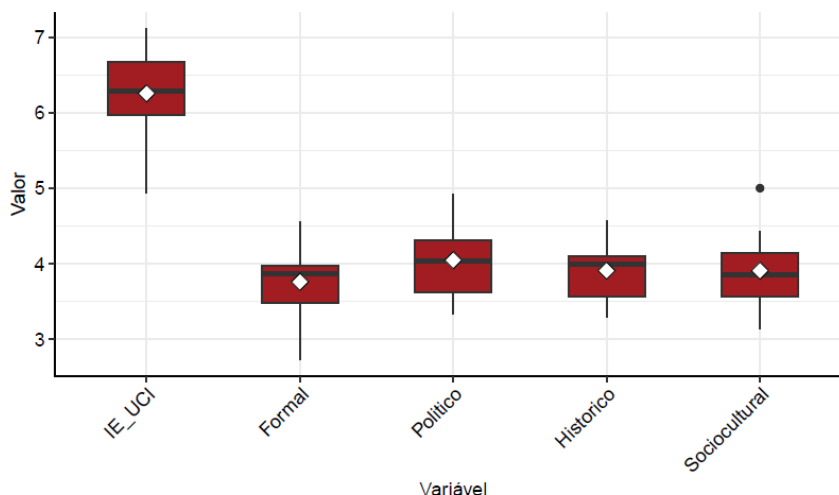
Tabela 17 – Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) geral e medida de adequação amostral (MSA) por dimensão					
Índice	IE-UCI	Formal	Político	Histórico	Sociocultural
MSA (por variável)	0,80	0,66	0,65	0,67	0,75
KMO (geral)	0,69				

Fonte: Elaboração própria.

A distribuição das dimensões foi relativamente simétrica, com medianas próximas das médias e ausência de valores extremos

significativos. A exceção foi a dimensão Sociocultural, que apresentou um *outlier* isolado, indicando uma leve assimetria.

Gráfico 23 – Boxplot das variáveis (IE-UCIs, Institucional-Formal, Político-Institucional, Histórico-Institucional e Sociocultural)



Fonte: Elaboração própria.

4.4.1 EXTRAÇÃO DE UM ÚNICO FATOR

A extração inicial, apresentada na Tabela 17, revelou a presença de um único fator capaz de explicar aproximadamente 70% da variância total dos dados. Esse componente apresentou cargas fatoriais elevadas nas quatro dimensões institucionais, especialmente na Institucional-Formal (0,93), Político-Institucional (0,91) e Histórico-Institucional (0,86), e carga moderada no IE-UCIs (0,67), indicando uma associação significativa entre o desempenho das UCIs e o ambiente institucional que as cerca.

Esse resultado sugere a existência de um eixo conceitual compartilhado entre a efetividade e os fatores institucionais, coerente com a hipótese de que o desempenho das UCIs é afetado pelo ambiente institucional. A elevada comunalidade das variáveis (entre 0,61 e 0,87) indica que grande parte da variância de cada dimensão é explicada por esse fator comum, e as unicidades correspondentes são baixas, com destaque para a dimensão Formal (0,13) e a Político-Institucional (0,17), o que reforça a consistência da estrutura unidimensional. Esse componente pode ser interpretado como a representação de uma estrutura institucional integrada, resultante da interação entre recursos normativos, apoio político, trajetória organizacional e cultura institucional. Em conjunto, esses elementos

parecem formar o pano de fundo institucional que influencia a efetividade das UCIs. Nesse modelo simplificado, o IE-UCIs surge como uma dimensão aderente a esse eixo, embora com carga inferior às dimensões institucionais, o que já sinaliza sua relativa autonomia conceitual e empírica.

Tabela 18 – Cargas fatoriais das dimensões avaliadas no componente principal extraído e proporção da variância explicada pelo componente único					
Variável	IE_UCI	Formal	Político	Histórico	Sociocultural
Carga fatorial (PC1)	0,67	0,93	0,91	0,86	0,78
Comunalidade (h ²)	0,45	0,87	0,83	0,74	0,61
Unicidade (u ²)	0,55	0,13	0,17	0,26	0,39
Proporção da variância explicada pelo componente: 0,70					

Fonte: Elaboração própria.

4.4.2 EXTRAÇÃO DE DOIS FATORES COM ROTAÇÃO VARIMAX

A segunda extração, realizada com rotação ortogonal (varimax), cujos dados encontram-se resumidos na Tabela 19, permitiu o desdobramento do conjunto de variáveis em dois componentes conceitualmente distintos:

- a) **RC1 (eixo institucional) - concentrou cargas altas nas quatro dimensões de contexto: Sociocultural (0,90), Institucional-Formal (0,83), Político-Institucional (0,80) e Histórico-Institucional (0,76);**
- b) **RC2 (eixo de efetividade) - apresentou carga fatorial dominante no IE-UCIs (0,95), com cargas muito inferiores nas demais variáveis.**

Essa estrutura fatorial rotacionada reforça a existência de dois núcleos conceituais, sendo que o primeiro componente (RC1) representa o campo institucional comum às quatro dimensões, expressando coerência interna e interdependência entre os fatores estruturantes. O segundo componente (RC2), por sua vez, representa

um construto de resultado empírico, o IE-UCIs, cuja alta carga indica forte coesão interna, mas relativa independência das condições contextuais captadas pelas demais variáveis.

A elevada comunalidade do IE-UCIs (0,94), aliada às comunalidades igualmente altas das dimensões institucionais (variando de 0,74 a 0,87), confirma que ambos os componentes retêm grande parte da variância explicada. As baixas unicidades reforçam a validade do modelo, ao passo que a variância explicada pelos dois fatores (84% no total) indica que a estrutura bidimensional é altamente representativa da distribuição dos dados.

Tabela 19 – Cargas fatoriais das dimensões avaliadas nos dois componentes extraídos com rotação varimax e proporção da variância explicada pelos componentes RC1 e RC2					
Variável	IE_UCI	Formal	Político	Histórico	Sociocultural
Carga fatorial (RC1)	0,21	0,83	0,80	0,76	0,90
Carga fatorial (RC2)	0,95	0,44	0,43	0,40	0,02
Comunalidade (h ²)	0,94	0,87	0,83	0,74	0,81
Unicidade (u ²)	0,06	0,13	0,17	0,26	0,19
Proporção da variância explicada: RC1 = 0,53 RC2 = 0,31 Total = 0,84					

Fonte: Elaboração própria.

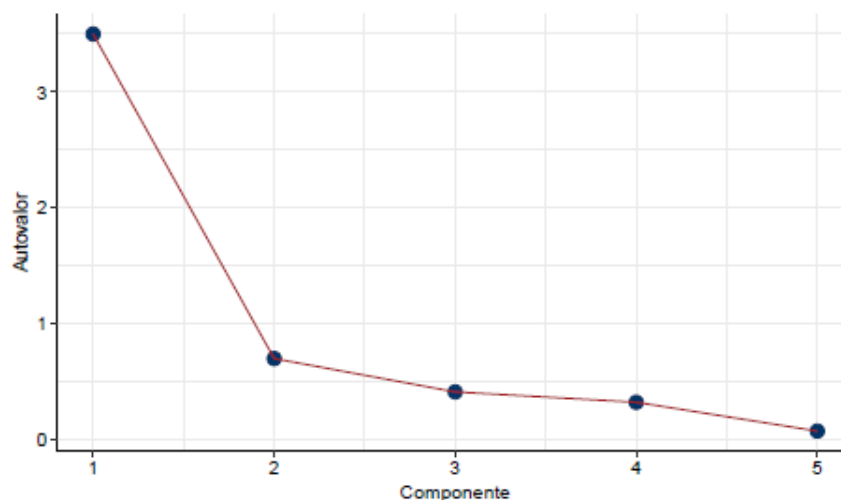
A partir dessa estrutura, é possível reafirmar a validade da matriz analítica adotada na pesquisa, na medida em que as quatro dimensões institucionais se agrupam fortemente num eixo comum, revelando coerência interna e representatividade do ambiente institucional que influencia a atuação das UCIs. Simultaneamente, a extração do IE-UCIs como um fator autônomo evidencia que a efetividade não é mera decorrência das condições institucionais, mas resulta também de práticas, capacidades locais e decisões operacionais, compatíveis com a atuação discricionária dos burocratas de nível de rua (Lota, 2019). Esse achado dialoga diretamente com a literatura sobre implementação de políticas públicas, que reconhece o papel ativo dos implementadores

na adaptação de normas e na superação de limitações institucionais. Assim, os resultados sugerem que a efetividade das UCIs depende tanto da qualidade do arranjo institucional quanto da capacidade das unidades em articular recursos, interpretar diretrizes e promover aprendizagem organizacional.

A Figura 4 reforça esse diagnóstico ao apresentar as correlações entre as variáveis. O IE-UCIs apresenta correlação moderada com as dimensões Formal (0,53), Político (0,56) e Histórico (0,50), e menor associação com a dimensão Sociocultural (0,32). Já entre as dimensões de contexto, observam-se correlações fortes, como entre Formal e Político (0,86) e entre Formal e Histórico (0,82), indicando sobreposição conceitual e justificação estatística para sua agregação em um fator comum. A ausência de correlações excessivamente altas (próximas de 1,0), salvo nas diagonais, indica que não há problemas críticos de multicolinearidade, o que respalda a aplicação da análise fatorial.

O Gráfico 24 permite visualizar que o primeiro componente possui autovalor superior a 3,5 e concentra a maior parte da variância, com forte queda em relação ao segundo (autovalor < 1,0), validando a extração de um único fator conforme o critério de Kaiser. O formato de cotovelo, visível no gráfico, também respalda essa interpretação.

Gráfico 24 – Scree Plot: Autovalores dos Componentes Principais



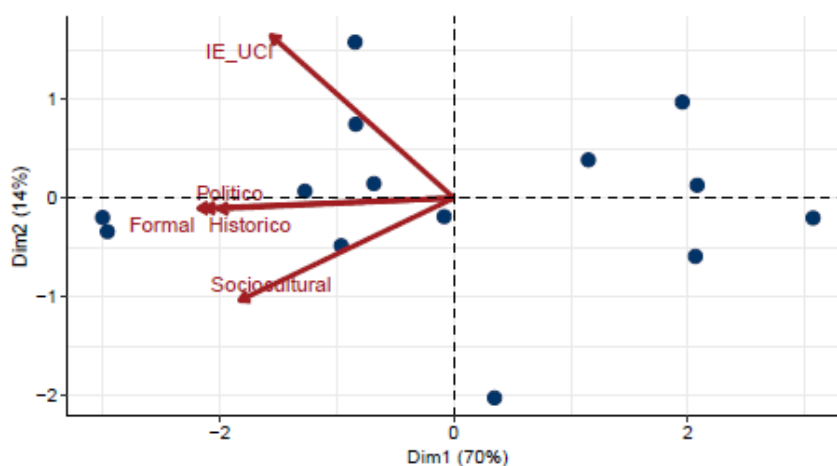
Fonte: Elaboração própria.

Já o Gráfico 25 (Biplot) permite uma visualização espacial das variáveis. As setas das variáveis indicam a contribuição e a direção de cada dimensão na formação dos componentes: IE-UCIs apresenta o maior carregamento na direção de Dim2, enquanto as dimensões

Formal, Político, Histórico e Sociocultural se concentram próximas entre si e alinhadas à Dim1. Esse padrão mostra que, para os dados analisados, a maior parte da variação entre as observações é explicada por um fator institucional comum, representado por Dim1, enquanto a variável IE-UCIs se diferencia, contribuindo fortemente para a separação ao longo de Dim2. A proximidade e o agrupamento das setas de Formal, Político, Histórico e Sociocultural sugerem alta correlação entre essas dimensões e reforçam a existência de um eixo compartilhado. Já as posições das observações (pontos azuis) demonstram a distribuição dos casos em relação a esses fatores, permitindo identificar padrões ou agrupamentos relevantes ao contexto.

Assim, a análise fatorial oferece evidência da existência de uma estrutura institucional que condiciona o desempenho das UCIs, sem determiná-lo completamente. O fato de o IE-UCIs compor um fator próprio sugere que a efetividade também reflete elementos práticos, relacionais e contingentes, muitas vezes invisíveis aos modelos normativos, como decisões pontuais, interpretações discricionárias e capacidades organizacionais específicas. Isso reforça a necessidade de políticas que combinem normatização e flexibilidade, com apoio técnico continuado, estabilidade administrativa e espaços para inovação adaptativa.

Gráfico 25 – Biplot da Análise de Componentes Principais



Fonte: Elaboração própria.

4.5 CONTRIBUIÇÕES QUALITATIVAS: PERCEPÇÕES DE UCIS E SUBCIS

Os comentários registrados no Bloco 10 do questionário eletrônico revelam aspectos institucionais, operacionais e culturais que enriquecem a análise quantitativa anteriormente desenvolvida. Com base em um processo de categorização temática, as manifestações foram agrupadas em seis eixos principais, os quais são discutidos a seguir com o intuito de aprofundar a compreensão sobre os condicionantes e os desafios enfrentados pelas UCIs.

1. Recursos Humanos e Carga de Trabalho

Um dos pontos mais recorrentes foi a limitação de pessoal técnico nas UCIs, especialmente de auditores da carreira de controle interno. A escassez de recursos humanos compromete a capacidade das unidades de atuarem preventivamente e com profundidade analítica. Além disso, a sobrecarga de demandas operacionais foi apontada como fator que obriga a priorização do urgente em detrimento do importante, dificultando o alcance de objetivos estratégicos da Secretaria. Uma UCI comentou: “Existe muita demanda, isso faz com que alguns dos possíveis objetivos da Secretaria não sejam alcançados em razão da força-tarefa ter que se concentrar no urgente e não no importante.” Comentou-se também sobre a possibilidade da realização de rodízios nos cargos de chefia das UCIs assim como de definição de mandatos para esse cargo, com tempo pré-determinado, visando permitir aprendizado contínuo e reforço da independência da segunda linha em relação à gestão das Secretarias.

2. Integração e Cooperação Institucional

Foram mencionadas dificuldades na articulação entre as UCIs, a SUBCI e a CGDF como um todo. Ressaltou-se a ausência de reuniões técnicas periódicas, a falta de comunicação fluida e a sensação de isolamento das UCIs. Em suas palavras: “As unidades, via de regra, não são chamadas para cooperar com informações para decisões estratégicas que afetam o dia a dia das unidades.” Segundo informado, a desarticulação prejudica o funcionamento em rede e compromete o Modelo das Três Linhas como sistema integrado. Apontou-se também dificuldades com o uso do Sistema Saeweb para elaboração de relatórios, controle de pessoal e organização de trabalhos internos.

3. Valorização e Reconhecimento das UCIs

Algumas UCIs relataram a falta de valorização do papel da unidade, refletida tanto no desinteresse das áreas técnicas em cumprir recomendações quanto na baixa atratividade dos cargos de chefia, no caso de uma Secretaria em específico. A percepção de que os controles internos não são priorizados institucionalmente reforça a necessidade de políticas públicas que promovam maior reconhecimento institucional, funcional e simbólico do trabalho dessas unidades.

4. Papel Estratégico e Autonomia Técnica

Tanto UCIs quanto SUBCIs destacaram a importância da autonomia técnica como base para a atuação efetiva da segunda linha. As manifestações ressaltam a necessidade de reforçar o papel estratégico das UCIs no apoio à gestão e no aconselhamento prévio à tomada de decisões. Um SUBCI afirmou: “Há um trabalho essencial de uma UCI, não materializável por vezes, de aconselhar a gestão e de ser escutado no processo de decisão da política pública.” Essa visão corrobora o entendimento da UCI como unidade que agrega valor à cadeia decisória, indo além da função de controle formal.

5. Padronização, Normatização e Critérios Técnicos

Os respondentes defenderam maior padronização das práticas, com apoio metodológico da CGDF, especialmente no que se refere aos critérios de materialidade e relevância que embasam as manifestações das UCIs. Houve também sugestões para que as normativas internas sejam revistas, como as portarias que exigem análise de contratações e pagamentos, a fim de compatibilizar os instrumentos normativos com o papel institucional da segunda linha.

6. Cultura de Controle e Educação Organizacional

Por fim, foi enfatizada a necessidade de treinamentos técnicos específicos para as UCIs, de incentivo à cultura de controle e de maior presença institucional da CGDF nas Secretarias. A construção dessa cultura depende, segundo os respondentes, de um esforço conjunto e contínuo de sensibilização da alta gestão, fortalecimento da identidade da carreira e investimento em capacitações voltadas à atuação das unidades.

Essas percepções aprofundam, portanto, os achados anteriores, evidenciando que a efetividade das UCIs não se explica apenas por

fatores estruturais ou normativos, mas também por variáveis organizacionais e relacionais, muitas vezes invisíveis às métricas convencionais. As manifestações também fornecem insumos importantes para a formulação de políticas de fortalecimento das UCIs, capazes de aliar exigência técnica, suporte institucional e adaptação às realidades das Secretarias.

Além disso, a seguir são apresentados os principais achados de duas entrevistas semiestruturadas conduzidas com chefes de UCI, selecionados de forma a representar realidades contrastantes no IE-UCIs, buscando identificar vínculos e dissonâncias entre as condições institucionais percebidas e os níveis de efetividade observados.

As entrevistas ocorreram no dia 28 de maio de 2025, no período da tarde, nos respectivos locais de trabalho dos entrevistados, com duração média de 30 minutos. Os participantes foram informados de que suas respostas seriam tratadas de forma confidencial, sem identificação de nomes ou órgãos, e que o foco da pesquisa era compreender, de forma agregada, as experiências, percepções e desafios enfrentados pelas UCIs.

A seleção dos casos buscou contrastar duas realidades institucionais distintas, conforme indicadas pelos resultados do IE-UCIs: uma entrevista foi conduzida com o(a) chefe da unidade que obteve o maior valor do índice, enquanto a outra foi realizada com o(a) chefe da unidade que apresentou a penúltima posição entre as 14 secretarias avaliadas (sendo esta selecionada devido à indisponibilidade do chefe da última colocada para a entrevista). Importante destacar que nenhum dos participantes foi informado sobre o desempenho da sua unidade no índice, de modo a não influenciar as manifestações.

A entrevista com a UCI de maior efetividade evidenciou um ambiente organizacional bem estruturado, com valorização interna da unidade, presença ativa da CGDF por meio da COUCI e apoio institucional da alta gestão. O(a) chefe relatou que há clareza quanto ao papel estratégico da UCI como unidade assessora e provedora de informações para a tomada de decisão. A atuação é pautada por planejamento, uso de instrumentos técnicos e regularidade nos produtos de controle, como os relatórios trimestrais. Há também forte articulação com os demais setores da Secretaria e com os auditores da SUBCI, incluindo cooperação com outras unidades de controle. Esses elementos reforçam a presença de todos os fatores contextuais

favoráveis identificados pela pesquisa: estrutura normativa clara (dimensão formal), estabilidade e apoio institucional (dimensão político-institucional), incorporação de práticas modernas (dimensão histórico-institucional) e ambiente propício à cooperação e confiança (dimensão sociocultural). Essa convergência reforça a coerência entre os dados quantitativos e qualitativos, evidenciando que altos níveis de efetividade tendem a emergir de contextos organizacionais maduros e integrados.

Quanto aos desafios ainda presentes, o entrevistado mencionou pontos que suscitam debates relevantes para o aprimoramento institucional. Destacou a existência de sobreposições funcionais, sobretudo em temas relacionados à gestão de Tecnologia da Informação, o que pode gerar insegurança quanto à delimitação de competências. Apontou, também, que embora a UCI seja percebida como parceira da gestão, persiste a vinculação simbólica à função fiscalizatória, o que ainda provoca resistências pontuais. Outro aspecto levantado diz respeito à cultura organizacional: embora a alta gestão demonstre alinhamento com os princípios da integridade e do controle, nem todos os setores compartilham desses valores. Em especial, ressaltou que a antiguidade do quadro de servidores, marcada por longos períodos sem concurso público, tem dificultado a renovação cultural e a adoção de práticas mais abertas ao controle interno.

Por fim, o chefe da UCI atribuiu o bom desempenho da unidade a um conjunto de fatores interpessoais e institucionais: o empenho pessoal, a atualização constante de seus conhecimentos técnicos e o investimento sistemático em articulação com unidades internas e externas foram apontados como fatores críticos de sucesso. Essas observações indicam que, mesmo em contextos institucionais favoráveis, a efetividade das UCIs ainda demanda enfrentamento de barreiras culturais e depende, em parte, de competências relacionais e da atuação proativa de seus dirigentes.

Esses elementos são coerentes com os achados da análise quantitativa, que indicaram associação positiva entre a efetividade das UCIs e fatores como estabilidade institucional, normativa, suporte técnico e ambiente de cooperação. Suas observações reforçam a ideia de que a efetividade é favorecida quando há alinhamento entre condições institucionais e engajamento técnico-relacional.

Já a entrevista com o(a) chefe da UCI que apresentou o menor nível de efetividade segundo o IE-UCIs revelou um contexto institucional mais frágil e permeado por limitações operacionais. A unidade conta com equipe reduzida diante da elevada carga de trabalho, o que condiciona uma atuação predominantemente reativa, voltada ao atendimento de demandas urgentes, em detrimento da atuação estratégica e preventiva. A CGDF, embora reconhecida como instância orientadora formal, é percebida como distante no cotidiano, e a integração com a terceira linha é considerada limitada. O Modelo das Três Linhas não é internalizado como referencial prático de atuação, e a articulação da UCI com a gestão de riscos da Secretaria ainda é incipiente, sendo essa atribuição concentrada em outro setor do órgão. A ausência de normativos que regulem prazos para manifestações prévias, por exemplo, foi apontada como fator que compromete a qualidade e a tempestividade das análises realizadas, sujeitando a unidade a responder sob pressões indevidas. Apesar disso, o(a) entrevistado(a) reconheceu a utilidade das orientações técnicas da COUCI e afirmou não haver sobreposição de funções com outras áreas. No tocante à autonomia técnica, afirmou haver espaço para manifestações qualificadas, mas também indicou que existem expectativas de alinhamento com a visão da gestão em determinados casos. A cultura organizacional ainda carrega resquícios de práticas passadas, mas há abertura da equipe para inovações. A percepção sobre o papel da UCI, como parceira ou instância fiscalizadora, varia conforme o contexto, sendo moldada pela relação com as áreas e pelos temas analisados.

Por fim, destacou como barreiras mais relevantes a indefinição formal de prazos para a realização de análises prévias de pagamentos e de contratações, a ausência de plano sistemático de capacitação para as UCIs e a necessidade de maior aproximação institucional com a Controladoria. Como aspecto positivo, ressaltou o perfil técnico da chefia da UCI e sua capacidade de articulação como diferenciais para os avanços possíveis, mesmo diante de um ambiente organizacional adverso.

Essa entrevista corrobora os achados da pesquisa ao demonstrar que baixos níveis de efetividade estão associados a ambientes marcados por fragilidade normativa, escasso apoio político, limitações de pessoal e ausência de cultura de controle consolidada. A percepção de distanciamento institucional da CGDF e a atuação pouco integrada ao ciclo decisório reforçam a necessidade de políticas de fortalecimento

estrutural e simbólico das UCIs, especialmente daquelas inseridas em contextos de menor maturidade organizacional.

Assim, as contribuições qualitativas analisadas nesta seção, oriundas tanto das manifestações livres no Bloco 10 do questionário quanto das entrevistas semiestruturadas com chefias de UCIs, evidenciam que a efetividade das Unidades de Controle Interno não depende exclusivamente da existência de arcabouços normativos ou estruturas formais. Ao contrário, os resultados sugerem que aspectos relacionais, simbólicos e operacionais, muitas vezes invisíveis às métricas quantitativas, desempenham papel importante na implementação prática das atribuições de controle. As entrevistas com as chefias das duas UCIs reforçam essa interpretação: no caso da unidade mais bem avaliada, a combinação de apoio institucional, articulação técnica, valorização interna e liderança proativa criou um ambiente fértil para o exercício qualificado das funções de controle. Já na unidade com menor efetividade, a escassez de recursos humanos, a indefinição normativa e o distanciamento da CGDF contribuíram para uma atuação predominantemente reativa, com baixa inserção estratégica e menor reconhecimento institucional.

Esses achados convergem com os resultados da análise fatorial exploratória, que identificou a existência de um eixo institucional robusto (RC1), mas também a relativa autonomia da efetividade como componente próprio (RC2). Tal dissociação revela que a maturidade institucional é condição necessária, mas não suficiente, para o bom desempenho das UCIs. Práticas gerenciais, liderança técnica e capacidade de articulação são elementos igualmente determinantes.

Dessa forma, a etapa qualitativa da pesquisa reforça o pressuposto básico do estudo: a efetividade das UCIs resulta da interação entre fatores contextuais (institucionais e normativos) e fatores situacionais (operacionais, relacionais e simbólicos), sendo esta interação mediada por agentes com capacidade discricionária, como os próprios chefes das unidades. Reconhecer essa complexidade é fundamental para o desenho de políticas públicas voltadas ao fortalecimento do controle interno nas Secretarias de Estado, exigindo abordagens combinadas que articulem padrões normativos, apoio técnico e valorização das pessoas.



5

5

CONCLUSÕES

Esta dissertação teve por objetivo analisar, sob a perspectiva de política pública, a implementação das Unidades de Controle Interno (UCIs) nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, identificando quais são e como os condicionantes institucionais influenciam sua efetividade. Partiu-se do reconhecimento do papel central das UCIs como segunda linha de controle, conforme previsto no Modelo das Três Linhas do IIA, com papel estratégico na governança pública, na prevenção de riscos e na promoção da integridade. No entanto, sua implementação e atuação têm se mostrado desiguais entre os órgãos, o que motivou a investigação empírica sobre os fatores que condicionam essa efetividade.

A hipótese central adotada foi a de que a efetividade das UCIs, medida pelo alinhamento de suas práticas às normas e diretrizes do controle interno, está condicionada a múltiplas dimensões do contexto institucional, organizados em quatro dimensões analíticas: institucional-formal, político-institucional, histórico-institucional e sociocultural, conforme proposta adaptada de Pereira (2014) e Pires e Macêdo (2006). Essas dimensões permitem captar os aspectos normativos, estruturais, relacionais e culturais que influenciam a atuação das unidades de controle interno no cotidiano institucional.

Para alcançar esse objetivo geral, buscou-se especificamente:

- a) Verificar a efetividade das UCIs das Secretarias de Estado distritais, por meio da aplicação do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), com base no grau de alinhamento das atividades desempenhadas às diretrizes estabelecidas nos referenciais normativos distritais, no Modelo COSO II e no Modelo das Três Linhas (IIA);**
- b) Identificar e caracterizar os condicionantes institucionais que influenciam a efetividade das UCIs nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, com base nas dimensões institucional-formal, político-institucional, histórico-institucional e sociocultural;**

- c) Verificar como os condicionantes institucionais impactam a efetividade das UCIs, a partir da interpretação dos dados coletados;**
- d) Identificar barreiras e oportunidades para o fortalecimento das UCIs como segunda linha;**
- e) Propor recomendações para o aperfeiçoamento das práticas e condições de funcionamento das UCIs.**

A presente pesquisa adotou uma abordagem qualitativa e quantitativa, voltada à análise da implementação das UCIs nas Secretarias de Estado do Distrito Federal, à luz do referencial neoinstitucionalista. Partindo da hipótese de que a efetividade das UCIs é influenciada por condicionantes institucionais, a investigação foi delineada como um estudo de caso, com foco na administração pública distrital, considerando a totalidade das Secretarias existentes em 2024.

A variável dependente da pesquisa foi a efetividade das UCIs, mensurada por meio da construção do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), baseado em quatro blocos temáticos extraídos de referenciais normativos e conceituais: o Decreto nº 45.933/2024, a Lei nº 14.133/2021, o Modelo das Três Linhas (IIA) e o modelo COSO II. A variável foi operacionalizada a partir de escalas tipo Likert (1 a 5), normalizadas posteriormente para uma escala de 0 a 10, com vistas a melhor percepção das diferenças entre os casos. O índice sintetizou as percepções de dois grupos de respondentes, os chefes das UCIs (segunda linha) e os Subcontroladores de Controle Interno (terceira linha), a respeito do grau de implementação das práticas exigidas pelos marcos legais e conceituais e sua importância.

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário eletrônico, padronizado e aplicado a todos os chefes das UCIs das Secretarias e aos Subcontroladores de Controle Interno, totalizando 21 respostas válidas. As análises envolveram procedimentos estatísticos descritivos, correlações de Pearson, análise fatorial exploratória (AFE) com e sem rotação varimax, e análise qualitativa de respostas abertas. Além disso, foram conduzidas entrevistas semiestruturadas com dois chefes de UCIs, selecionados por critérios de desempenho no IE-UCIs (melhor e penúltimo resultado), com vistas a aprofundar a compreensão dos condicionantes institucionais a partir das experiências dos implementadores.

A análise quantitativa dos dados coletados revelou que a efetividade das Unidades de Controle Interno (UCIs) varia significativamente entre as Secretarias de Estado do Distrito Federal, com pontuações no IE-UCIs oscilando de 4,94 a 7,11 em uma escala de 0 a 10, com média de 6,25. Os resultados indicam que, embora haja boas práticas em diversos órgãos, persistem desigualdades na implementação das diretrizes normativas e conceituais que fundamentam a atuação da segunda linha.

De modo geral, os dados demonstraram que, embora a média do IE-UCIs tenha sido moderadamente elevada (6,25 em uma escala de 0 a 10), existe uma lacuna entre a efetividade informada pelas unidades e a importância estratégica atribuída às práticas pelos Subcontroladores de Controle Interno (SUBCIs), cuja média foi de 7,44. As práticas mais consolidadas dizem respeito às competências previstas no Modelo das Três Linhas (Bloco 5), cuja média de efetividade foi a mais alta entre os blocos (7,31), ainda que inferior à importância estratégica atribuída a esse modelo pelos SUBCIs (8,61). Esse dado indica que, embora as UCIs estejam internalizando os princípios de assessoramento, supervisão e aconselhamento previstos pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), ainda persistem lacunas para sua plena consolidação como instâncias estratégicas e integradas à governança dos órgãos.

As práticas relacionadas à Estrutura COSO II (Bloco 4), por sua vez, apresentaram a menor média de efetividade (5,55), com destaque para as fragilidades na avaliação do apetite e da tolerância ao risco, bem como no monitoramento de fatores internos e externos que afetam os objetivos organizacionais. Esse achado sugere a necessidade de fortalecimento técnico das UCIs quanto à gestão de riscos, especialmente no papel de apoio e coordenação, conforme previsto para a “segunda linha” no modelo do IIA.

Já as práticas normativas (Blocos 2 e 3), vinculadas ao Decreto nº 45.933/2024 e à Lei nº 14.133/2021, apresentaram médias de efetividade intermediárias (5,97 e 5,94, respectivamente). Embora estejam mais relacionadas a legislações e, portanto, mais reguladas formalmente, essas práticas ainda não são plenamente executadas em sua totalidade, havendo disparidades relevantes entre a prática e a importância percebida, em especial no assessoramento à gestão, no uso do Sistema de Auditoria e no intercâmbio com outras UCIs.

Esses achados convergem com a literatura adotada no referencial teórico, especialmente com a matriz analítica construída a partir de Pereira (2014), que considera os condicionantes institucionais como elementos estruturantes da implementação de políticas públicas. A correlação mais elevada com a dimensão político-institucional reforça a ideia de que a efetividade do controle interno depende do suporte político e do reconhecimento institucional de seu valor. Já a correlação relevante com a dimensão histórico-institucional corrobora a importância da trajetória prévia das UCIs e da existência de rotinas e práticas sedimentadas, conforme sugerem autores do neoinstitucionalismo histórico.

No campo qualitativo, as entrevistas e manifestações espontâneas revelaram que, mesmo em contextos normativos e estruturais similares, a efetividade das UCIs pode variar em função de fatores operacionais e relacionais. As entrevistas com chefias das UCIs nos casos extremos evidenciaram que o desempenho institucional não depende apenas das condições formais, mas também da liderança técnica, da articulação intersetorial, do perfil da equipe e da postura proativa da unidade diante dos desafios. Tais achados reforçam a ideia de que a implementação efetiva das UCIs é resultado da interação entre estrutura institucional e ação discricionária dos agentes implementadores, no caso, os chefes das UCIs, tal como apontado na literatura sobre burocracia de nível de rua.

Por fim, as percepções dos chefes das UCIs demonstraram insatisfações pontuais com a ausência de prazos normativos claros, dificuldades de articulação com a Controladoria-Geral do DF (CGDF) e carência de um programa sistemático de capacitação técnica. Apesar disso, observaram-se também exemplos de boas práticas, como a padronização de manifestações técnicas, a articulação com áreas estratégicas e a adoção de instrumentos de controle orientados por modelos conceituais atualizados.

Esses elementos complementam e reforçam os resultados quantitativos, evidenciando que a efetividade das UCIs é determinada por uma combinação complexa de fatores institucionais, operacionais, simbólicos e relacionais.

As análises de correlação de Pearson demonstraram associação estatisticamente significativa entre a efetividade das UCIs e três das quatro dimensões analíticas dos condicionantes institucionais: político-

institucional ($p = 0,56$), institucional-formal ($p = 0,53$) e histórico-institucional ($p = 0,50$). Esses achados reforçam a hipótese de que o desempenho das UCIs não depende apenas da existência de normas ou estruturas formais, mas está condicionado à trajetória institucional, ao apoio político-administrativo, à estabilidade institucional, à clareza normativa e à cultura de integridade e cooperação organizacional. A dimensão sociocultural, embora com menor correlação (0,32), também apresentou associação positiva, evidenciando que a cultura de cooperação, o perfil dos dirigentes e o valor simbólico atribuído às UCIs influenciam seu desempenho, ainda que de forma mais difusa.

A análise fatorial exploratória (AFE) agregou capacidade interpretativa aos achados, revelando, na extração de um único fator, um eixo comum entre a efetividade e as quatro dimensões institucionais, com carga fatorial elevada em todas elas, especialmente nas dimensões formal (0,93), político-institucional (0,91) e histórico-institucional (0,86). Essa estrutura inicial indicou a presença de um arranjo institucional integrado e favorável à atuação efetiva das UCIs.

Contudo, na extração de dois fatores com rotação ortogonal (varimax), emergiram dois núcleos conceituais distintos: um primeiro componente (RC1) agrupando as quatro dimensões institucionais, e um segundo (RC2) explicando quase que exclusivamente o IE-UCIs (carga de 0,95), o que reforça a autonomia relativa da variável dependente. Esse resultado sugere que, embora influenciada pelo ambiente institucional, a efetividade também resulta de fatores práticos, operacionais e relacionais, como iniciativa da chefia, organização do trabalho, habilidade de articulação interna e aprendizado adaptativo, não diretamente captados pelas variáveis do questionário. Em termos estatísticos, a estrutura bidimensional dos dados (RC1 + RC2) explicou 84% da variância total, com comunalidades elevadas e unicidades baixas, confirmando a consistência do modelo adotado.

Assim, os principais achados quantitativos apontam para a existência de um campo institucional relevante, porém não exaustivo, na explicação da efetividade das UCIs. Há coerência entre os dados e a matriz analítica proposta, ao mesmo tempo em que os resultados abrem espaço para aprofundar a análise sobre as condições organizacionais, capacidades locais e mecanismos informais que também moldam o desempenho da segunda linha.

Quanto às contribuições da pesquisa, pretende-se oferecer três conjuntos de contribuições ao campo da Administração Pública, organizados conforme finalidades: teórica, metodológica e prática.

Do ponto de vista teórico, a pesquisa amplia a compreensão sobre a implementação das UCIs como política pública distrital, aplicando ao seu estudo referenciais consolidados da ciência política e da governança pública. Em segundo lugar, o estudo contribui à literatura sobre controle interno e governança, ao aplicar e problematizar o Modelo das Três Linhas do IIA no contexto das UCIs distritais. A dissertação demonstra que, embora o modelo seja útil para distinguir papéis e responsabilidades, sua aplicação efetiva exige maiores debates e ações concretas visando à efetiva integração institucional, clareza normativa e valorização simbólica da segunda linha, aspectos ainda incipientes em algumas secretarias. Adicionalmente, ao articular elementos do modelo COSO II com a prática das UCIs, a pesquisa evidencia a distância entre referenciais conceituais e a realidade administrativa, contribuindo para o debate sobre a aplicabilidade e os limites dos modelos internacionais de controle interno em contextos públicos subnacionais.

No plano metodológico, a principal inovação reside na construção do Índice de Efetividade das UCIs (IE-UCIs), instrumento original de avaliação que combina frequência das práticas observadas (segundo os chefes das UCIs) com a importância estratégica atribuída (pelos SUBCIs). Essa estrutura permite captar, de forma integrada, tanto a prática efetiva quanto a expectativa institucional. O IE-UCIs agrega quatro blocos temáticos, alinhados a diferentes referenciais normativos e conceituais: o Decreto nº 45.933/2024, a Lei nº 14.133/2021, a Estrutura COSO II e o Modelo das Três Linhas do IIA. Essa arquitetura permite não apenas mensurar a efetividade das unidades, mas também compará-la em função dos referenciais adotados, oferecendo uma base para avaliações futuras.

A pesquisa também avança ao aplicar uma abordagem quali-quantitativa, utilizando técnicas de estatística descritiva, correlação de Pearson e análise fatorial exploratória, articuladas com entrevistas semiestruturadas e análise qualitativa das percepções dos respondentes. Essa combinação metodológica reforça a confiabilidade dos resultados e demonstra a viabilidade da aplicação de métodos mistos para avaliar políticas públicas de controle interno.

Por fim, no que se refere aos aspectos práticos, ela pretende inserir na agenda pública o tema da segunda linha como política pública, dado seu potencial de contribuição para o aprimoramento da gestão pública, provocando debates sobre oportunidades e barreiras para suas atuações. A dissertação oferece contribuições práticas diretamente aplicáveis à melhoria do controle interno no Distrito Federal, em especial à atuação da Controladoria-Geral do DF (CGDF) e das próprias Secretarias de Estado. Os achados da pesquisa apontam fragilidades e oportunidades específicas que podem orientar a formulação de políticas mais eficazes para o fortalecimento das UCIs, como:

- a) o reforço da orientação técnica e metodológica pela CGDF, com padronização de procedimentos e definição de critérios mínimos de estrutura e capacitação das UCIs;**
- b) a promoção de espaços de articulação regular entre UCIs, CGDF e gestores, fortalecendo a integração institucional e a construção de uma cultura de controle compartilhada;**
- c) o monitoramento contínuo do IE-UCIs como ferramenta de avaliação e planejamento, capaz de sinalizar avanços, riscos e desigualdades na implementação do controle interno; e**
- d) o reconhecimento simbólico e funcional das chefias das UCIs, valorizando seu papel técnico e estratégico como condição necessária para o exercício autônomo da segunda linha.**

Ao trazer recomendações baseadas em evidências, oferece insumos para gestores públicos, auditores, pesquisadores e formuladores de políticas, contribuindo tanto para o debate acadêmico como para o aprimoramento do controle interno, da governança pública e da accountability no nível subnacional.

Como toda pesquisa aplicada, esta dissertação apresenta limitações que devem ser reconhecidas e que, ao mesmo tempo, abrem espaço para novos desdobramentos investigativos. As principais limitações do estudo estão relacionadas aos seguintes aspectos:

- a) Amplitude amostral: A pesquisa concentrou-se exclusivamente nas UCIs das Secretarias de Estado do Distrito Federal, excluindo órgãos da administração indireta e unidades de controle interno não formalmente estruturadas como UCIs. Embora o recorte tenha sido necessário para garantir coerência analítica e comparabilidade normativa (em**

especial com o Decreto nº 45.933/2024), ele limita a generalização dos achados a outros contextos administrativos;

- b) Natureza das respostas (autopercepção):** A coleta de dados quantitativos baseou-se em questionário autoaplicado, com escalas de percepção tanto sobre a efetividade (UCIs) quanto sobre a importância das práticas (SUBCIs). Ainda que a comparação entre os dois grupos ajude a mitigar vieses, não se trata de uma avaliação direta de desempenho nem de medição objetiva de resultados. Fatores subjetivos como disponibilidade de tempo, compreensão dos temas em questão, envolvimento com a gestão das Secretarias e com a alta gestão da CGDF podem induzir a oferta de respostas moralmente desejáveis. Além disso, diferenças de perfil pessoal quanto a autocrítica, exigência e expectativas quanto ao seu desempenho seguramente afetam os resultados coletados.
- c) Tempo de vigência do marco normativo:** O Decreto nº 45.933/2024, principal base para a aferição das práticas das UCIs, foi publicado há menos de um ano da aplicação da pesquisa. Isso significa que parte das práticas e estruturas avaliadas ainda estava em processo de adaptação ou implementação, o que pode ter afetado a estabilidade das respostas e o grau de institucionalização das mudanças.
- d) Alcance temporal e organizacional:** Por se tratar de uma análise transversal, a pesquisa captou um retrato do momento de implementação das UCIs em 2024, não sendo possível avaliar a evolução histórica nem os impactos de médio e longo prazo. Além disso, o estudo concentrou-se precipuamente na perspectiva da segunda linha, sem ouvir diretamente as unidades da primeira ou se aprofundar nas percepções da terceira linha de controle.

Diante dessas limitações, abrem-se caminhos para futuras investigações sobre o tema, tanto para aprofundar quanto para ampliar os resultados aqui obtidos. Algumas possibilidades incluem:

- a) Replicação do IE-UCIs ao longo do tempo:** Recomenda-se a realização de estudos longitudinais que apliquem novamente o índice em anos subsequentes, com o objetivo de monitorar a evolução da efetividade das UCIs após a consolidação do

Decreto nº 45.933/2024 e das políticas de fortalecimento da CGDF;

- b) **Aprofundamento por tipo de secretaria:** Estudos setoriais podem explorar diferenças de maturidade institucional entre áreas temáticas (como saúde, educação, infraestrutura), investigando como características específicas dos órgãos influenciam a atuação das UCIs;
- c) **Aplicação a outros entes federativos:** A adaptação metodológica do IE-UCIs para contextos estaduais e municipais pode permitir comparações intergovernamentais, identificando padrões nacionais e desafios específicos para a institucionalização do controle interno como segunda linha;
- d) **Ampliação das abordagens metodológicas:** Futuras pesquisas podem aprofundar a triangulação de métodos, incorporando observação direta, entrevistas buscando captar elementos mais pessoais de desempenho, análise documental, ou entrevistas com gestores da primeira e da terceira linha, ampliando o escopo das interpretações qualitativas; e
- e) **Exploração de dimensões simbólicas e relacionais:** A pesquisa evidenciou que a efetividade das UCIs também depende de fatores não captados por instrumentos tradicionais. Investigações futuras podem explorar essas dimensões menos visíveis, como confiança organizacional, reconhecimento simbólico, rotinas informais e liderança técnica.



REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, D. J. C. *et al.* Unidades de controle interno dos municípios brasileiros: análise sob a ótica do COSO II. **Revista Universo Contábil, Blumenau**, v. 12, n. 2, p. 39-58, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117046856004>. Acesso em: 30 maio 2025.

ARENA, M.; AZZONE, G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. **International Journal of Auditing**, [s.l.], v. 13, n. 1, p. 43-60, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>. Acesso em: 30 maio 2025.

ASATRYAN, Z.; DE WITTE, K. Direct democracy and local government efficiency. **European Journal of Political Economy**, [s.l.], v. 39, p. 58-66, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2025]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 maio 2025.

BRASIL. Controladoria Geral da União. **Instruções Normativas**. Controladoria-Geral da União, s.d. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/legislacao>. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. **Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2021.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14133.htm. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas e Orientações**. Brasília, DF: TCU, s.d. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/inicio>. Acesso em: 30 maio 2025.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU**. 3. ed. Brasília, DF: TCU, Secretaria de Controle Externo da Administração do Estado – SecexAdministração, 2020. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/FB/B6/FB/85/1CD4671023455957E18818A8/Referencial_basico_governanca_organizacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 11 maio 2025.

CARBONE, P. P. Cultura organizacional no setor público brasileiro: desenvolvendo uma metodologia de gerenciamento da cultura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 2, p. 133-144, mar./abr. 2000.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control: Integrated Framework**. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna**: NBC TI 01 e NBC PI 01. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/4_Publicacao_Auditoria_Interna.pdf. Acesso em: 1 jun. 2025.

CRUZ, M. C. M. T. *et al.* Controle interno em municípios brasileiros: uma análise das controladorias-gerais dos municípios diante do modelo da Controladoria-Geral da União. **Revista de Gestión Pública**, [s.l.], v. III, n. 2, p. 297-328, jul./dez. 2014. Disponível em: https://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/teixeira_controle_interno_em_municipios_brasileiros_uma_analise_das_controladorias_gerais_dos_municipios.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. Câmara Legislativa do Distrito Federal. **Lei Orgânica do Distrito Federal**. Brasília, DF: Câmara Legislativa do Distrito Federal, 1993. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/norma/66634/lei_org_nica__08_06_1993.html. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. Controladoria-Geral do Distrito Federal. **Portaria nº 29, de 2 de março de 2021**. Estabelece os critérios para a análise prévia de contratos e pagamentos prevista no art. 2º do Decreto nº 39.620/2019. Brasília, DF, CGDF, 2021a. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=portaria-29-de-02-de-mar%C3%A7o-de-2021>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. Controladoria-Geral do Distrito Federal. **Portaria nº 145, de 6 de outubro de 2017**. Dispõe sobre a implantação das Unidades de Controle Interno - UCIs no âmbito das Secretarias de Estado e dá outras providências. Brasília, DF: CGDF, 2017. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/e3e3ccee7e1548308d50c7dccf49bd15/Portaria_145_07_08_2017.html. Acesso em: 25 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. Controladoria-Geral do Distrito Federal. **Portaria nº 163, de 6 de julho de 2023**. Disciplina os conceitos, os procedimentos aplicáveis e os tipos de ações de controle realizadas pela Subcontroladoria de Controle Interno da Controladoria-Geral do Distrito Federal. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/calclb118ca14b4388feee77cee8efd5/Portaria_163_06_07_2023.html. Acesso em: 24 mai. 2025.

DISTRITO FEDERAL. Controladoria-Geral do Distrito Federal. **Portaria nº 472, de 16 de dezembro de 2019**. Estabelece orientações para as atividades das Unidades de Controle Interno - UCIs no âmbito da administração direta do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: CGDF, 2019a. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/494ed315fe9d4d12bc1763c1d75ed4cd/Portaria_472_27_11_2019.html. Acesso em: 25 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 32.598, de 15 de dezembro de 2010**. Aprova as Normas de Planejamento, Orçamento, Finanças, Patrimônio e Contabilidade do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 2010. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=decreto-32598-de-15-de-dezembro-2010>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 32.752, de 4 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre a criação de unidades de controle interno e dá outras providências. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/67259/Decreto_32752_04_02_2011.html. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 34.367, de 16 de maio de 2013.** Dispõe sobre as competências das Unidades de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 2013. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=decreto-34367-de-16-de-maio-de-2013>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 39.620, de 7 de janeiro de 2019.** Estabelece medidas de integridade pública, de reforço da posição institucional da Controladoria-Geral do Distrito Federal e de ampliação da transparência no âmbito da Administração Direta e Indireta do Distrito Federal com o objetivo de combater, com mais efetividade, os atos de corrupção, desvio, fraude e improbidade administrativa. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 2019b. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=decreto-39620-de-07-de-janeiro-de-2019>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 42.830, de 17 de dezembro de 2021.** Aprova o Regimento Interno da Controladoria-Geral do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: CGDF, 2021b. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/ee08a3f6cf464f8ca1fac36d15537786/Decreto_42830_17_12_2021.html. Acesso em: 21 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 45.933, de 20 de junho de 2024.** Dispõe sobre a composição e as competências das Unidades de Controle Interno do Poder Executivo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 2024a. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=decreto-45933-de-20-de-junho-de-2024>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 830, de 27 de dezembro de 1994.** Cria o Sistema de Controle Interno de que trata o art. 80 da Lei Orgânica do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 1994. Disponível em: <https://dflegis.df.gov.br/ato.php?p=lei-830-de-27-de-dezembro-de-1994>. Acesso em: 30 maio 2025.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 7.650, de 30 de dezembro de 2024.** Estima a receita e fixa a despesa do Distrito Federal para o exercício financeiro de 2025. Brasília, DF: Governo do Distrito Federal, 2024b. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/cf1883e647984d15bdad3de82a888e74/Lei_7650_2024.html. Acesso em: 24 maio 2025.

EULERICH, M. The new three lines model for structuring corporate governance: a critical discussion of similarities and differences.

Corporate Ownership & Control, [s.l.], v. 18, n. 2, p. 180-187, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.22495/cocv18i2art15>. Acesso em: 30 maio 2025.

FERREIRA, V. R. S.; MEDEIROS, J. J. Fatores que moldam o comportamento dos burocratas de nível de rua no processo de implementação de políticas públicas. **Cadernos EBAPE.BR**, [s.l.], v. 14, n. 3, p. 776-793, jul./set. 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cebape/a/wkv5MwdYXMvzVYFLtmyqpjN/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

GATTRINGER, J. L.; MARINHO, S. V. O uso do modelo COSO na administração pública: um estudo nos municípios catarinenses. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [s.l.], v. 39, n. 1, p. 75-95, 2020. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/3071/307163778005/>. Acesso em: 30 maio 2025.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HÄRDLE, W. K.; SIMAR, L. **Applied Multivariate Statistical Analysis**. 5.ed. Springer Nature, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782013000400006>. Acesso em 25 maio 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. 2020. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLE). INTOSAI. **ISSAI 100**: princípios fundamentais de Auditoria do setor público. Tradução do Tribunal de Contas da União (TCU). International Organization of Supreme Audit Institutions, 2013. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/80/04/47/3A/C1DEF610F5680BF6F18818A8/ISSAI_100_principios_fundamentais_auditoria_setor_publico.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLE). **INTOSAI GOV 9100**: Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em:

https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf. Acesso em: 25 maio 2025.

JOSÉ FILHO, A. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, [s.l.], Ano I, n. 1, p. 85-99, jan./jun. 2008.

KORMENDI, R. C.; MEGUIRE, P. G. Macroeconomic determinants of growth: cross-country evidence. **Journal of Monetary Economics**, [s.l.], v. 16, n. 2, p. 141-163, 1985.

LIMA, L. L.; D'ASCENZI, L. Implementação de políticas públicas: perspectivas analíticas. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, v. 41, n. 28, p. 101-111, 2013.

LIMA, L. L.; D'ASCENZI, L. Implementação e avaliação de políticas públicas. In: LOTTA, G. (Org.). **Teoria e análises sobre implantação de políticas públicas no Brasil**. Brasília: ENAP, 2019. p. 127-152. Disponível em:

https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4162/1/Livro_Teorias%20e%20An%C3%A1lises%20sobre%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Pol%C3%ADticas%20P%C3%ABlicas%20no%20Brasil.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

LINDSAY, C.; OSBORNE, S. P.; BOND, S. The 'new public governance' and employability services in an era of crisis: challenges for third sector organizations in Scotland. **Public Administration**, [s.l.], v. 92, n. 1, p. 192-207, mar. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/padm.12051>. Acesso em: 30 maio 2025.

LOTTA, G. A política pública como ela é. In: LOTTA, G. (Org.). **Teoria e análises sobre implantação de políticas públicas no Brasil**. Brasília: ENAP, 2019. p. 11-38. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4162/1/Livro_Teorias%20e%20An%C3%A1lises%20sobre%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Pol%C3%ADticas%20P%C3%ABlicas%20no%20Brasil.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. The new institutionalism: Organizational factors in political life. **American Political Science Review**, [s.l.], v. 78, n. 3, p. 734-749, 1984. Disponível em: <http://www.rochelleterman.com/ComparativeExam/sites/default/files/Bibliography%20and%20Summaries/March%20and%20Olson%201984.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

MARQUES, E. C. Notas críticas à literatura sobre Estado, políticas estatais e atores políticos. **Revista brasileira de informação bibliográfica em Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, n. 43, 1997.

MONTEIRO, R. P. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s.l.], v. 12, n. 25, 2015. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p159>. Acesso em: 30 maio 2025.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle interno como instrumento de gestão pública. **Revista de Informação Contábil**, [s.l.], v. 11, n. 4, p. 39-53, out./dez. 2017.

MORETTIN, P. A.; BUSSAB, W. O. **Estatística Básica**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MOTA, L. F. Estudos de implementação de políticas públicas: uma revisão de literatura. **Sociologia, Problemas e Práticas**, [s.l.], n. 92, p. 133-150, 2020. Disponível em: <https://journals.openedition.org/spp/7161>. Acesso em: 30 maio 2025.

OLIVEIRA, V. E.; COUTO, C. G. Diretrizes prioritárias e fases da implementação. In: LOTTA, G. (Org.). **Teoria e análises sobre implantação de políticas públicas no Brasil**. Brasília: ENAP, 2019. p. 67-98. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4162/1/Livro_Teorias%20e%20An%C3%A1lises%20sobre%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20de%20Pol%C3%ADticas%20P%C3%ABlicas%20no%20Brasil.pdf. Acesso em: 30 maio 2025.

PEREIRA, A. M. M. Análise de políticas públicas e neoinstitucionalismo histórico: ensaio exploratório sobre o campo e algumas reflexões. In: GUIZARDI, F. L. et al. (Org.). **Políticas de participação e saúde**. Rio de Janeiro: EPSJV; Recife: Editora Universitária UFPE, 2014. p. 143-164. Disponível em: https://www.arca.fiocruz.br/handle/icict/13740?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 30 maio 2025.

PICCINI, Ó. C. O controle interno na administração pública brasileira. In: CONTI, J. M.; MOUTINHO, D. V.; NASCIMENTO, L. M. (Coord.). **Controle da Administração Pública no Brasil**. 2022. p. 109-128. Disponível em: <https://doi.org/10.5151/9786555502299-05>. Acesso em: 30 maio 2025.

PIRES, J. C. de S.; MACÊDO, K. B. Cultura organizacional em organizações públicas no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 1, p. 81-105, jan./fev. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rap/a/8tWmWPZd8jYbQvDMkzkdcGx/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 30 maio 2025.

ROCHA, C. V. Neoinstitucionalismo como modelo de análise para as políticas públicas: algumas observações. **Civitas: Revista de Ciências Sociais**, Porto Alegre, v. 5, n. 1, p. 11-28, jan./jun. 2005. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/742/74250102.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

SANDES-FREITAS, V. E. V. de; FREITAS, J. S. Estudo de caso em Ciência Política: teoria e aplicação. In: SAMPAIO, R. C.; PAULA, C. de (Org.). **Manual de introdução às técnicas de pesquisa qualitativa em Ciência Política**. Brasília: Enap, 2024. p. 134-168. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/8513/1/Manual%20de%20introdu%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0s%20t%C3%A9cnicas%20de%20pesquisa%20em%20Ci%C3%A2ncia%20Pol%C3%ADtica.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

SANDES-FREITAS, V. E. V. de; VASQUEZ, Vitor. Questões científicas para a análise qualitativa em Ciência Política: transparência metodológica, replicação, validação dos dados e validade. In: SAMPAIO, R. C.; PAULA, C. de (Org.). **Manual de introdução às técnicas de pesquisa qualitativa em Ciência Política**. Brasília: Enap, 2024. p. 347-375. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/8513/1/Manual%20de%20introdu%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0s%20t%C3%A9cnicas%20de%20pesquisa%20em%20Ci%C3%A2ncia%20Pol%C3%ADtica.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

SANTOS, I. A. et al. A importância do controle interno na gestão pública: revisão de literatura. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, [s.l.], v. 17, n. 12, p. 22-35, dez. 2020. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/administracao/importancia-do-controle>. Acesso em: 30 maio 2025.

SILVA, J. W. G. da. **Avaliação dos sistemas de controle interno dos municípios do estado de Alagoas**: aplicação da metodologia do COSO 2013. 2017. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) — Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

SOUSA, R. G. de; SOUTO, S. D. A. S.; NICOLAU, A. M. Em um mundo de incertezas: um *survey* sobre controle interno em uma perspectiva

pública e privada. **Revista Contabilidade e Finanças**, [s.l.], v. 14, n. 31, p. 155-176, jan./abr. 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2017v14n31p155>. Acesso em: 30 maio 2025.

SOUZA, F. P. de; LOUZADA, F. R. 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**, [s.l.], v. 9, n. 15, 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/34389>. Acesso em: 5 abr. 2025.

SOUZA, R. L. S. de; XIMENES, J. M. Pesquisa qualitativa em políticas públicas: entendendo os problemas públicos para desenhar melhores ações públicas. In: SAMPAIO, R. C.; PAULA, C. de (Org.). **Manual de introdução às técnicas de pesquisa qualitativa em Ciência Política**. Brasília: Enap, 2024. p. 42-62. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/8513/1/Manual%20de%20introdu%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0s%20t%C3%A9cnicas%20de%20pesquisa%20em%20Ci%C3%A2ncia%20Pol%C3%ADtica.pdf>. Acesso em: 30 maio 2025.

TEIXEIRA, A. F.; GOMES, R. C. Governança pública: uma revisão conceitual. **Revista do Serviço Público**, [s.l.], v. 70, n. 4, p. 519-550, 2019. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/5422>. Acesso em: 30 maio 2025.

WINTER, S. Implementation perspectives: status and reconsideration. In: PETERS, B. G.; PIERRE, J. (Orgs.). **Handbook of Public Administration**. London: SAGE, 2012. p. 237-250.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2001.

A modern office interior with large windows, people working at desks, and a lounge area with hexagonal ottomans. The image is overlaid with a blue tint and the word 'APÊNDICES' in white and blue text.

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICES

APÊNDICE: LISTA DE AFIRMATIVAS E ROTEIRO DAS ENTREVISTAS

Bloco 1 – Identificação do respondente	
1.	E-mail:
2.	Secretaria de Estado à qual está vinculado(a):
3.	Cargo atual ocupado:
4.	Período de atuação no cargo de Chefe de UCI (ou equivalente):
5.	Formação acadêmica principal:
6.	Possui ou possuía experiência prévia em atividades de auditoria, controle interno ou controle externo (além do cargo informado)?

Bloco 2 – Índice de Efetividade das UCIs - Decreto nº 45.933/2024	
7.	A UCI orienta a gestão sobre questões de natureza técnica.
8.	A UCI possui pleno conhecimento dos controles utilizados pela primeira linha.
9.	A UCI monitora os indicadores de risco da gestão conforme as orientações da CGDF.
10.	A UCI apoia a gestão nos processos de gerenciamento de riscos.
11.	A UCI presta assessoramento técnico à autoridade máxima da Secretaria em assuntos pertinentes ao controle interno.
12.	A UCI participa da implementação da gestão de riscos e propõe críticas às propostas de controle.
13.	A UCI acompanha, quando solicitado, o gerenciamento de riscos das unidades orgânicas da Secretaria.
14.	A UCI recomenda a correção de falhas e sugere melhorias nos procedimentos internos da Secretaria.
15.	A UCI apoia auditorias, levantamentos e outras ações de controle realizadas no órgão.
16.	A UCI acompanha as providências adotadas pela Administração e orienta quanto à instrução processual e ao cumprimento de diligências.

17. A UCI científica tempestivamente a autoridade máxima e a CGDF sobre irregularidades identificadas.
18. A UCI colabora na elaboração de normas internas e na implementação dos instrumentos de conformidade definidos pela CGDF.
19. A UCI propõe à CGDF a edição ou revisão de procedimentos, normas e instrumentos de gestão.
20. A UCI elabora e entrega, tempestivamente, seus instrumentos de planejamento e relatório (PAACI, relatórios trimestrais e RAACI), conforme orientações da CGDF.
21. A UCI cumpre as normas e orientações expedidas pela CGDF.
22. A UCI utiliza o sistema de auditoria indicado pela CGDF para registrar suas atividades.
23. A UCI mantém intercâmbio técnico com outras Unidades de Controle Interno da Administração Pública.
24. A UCI realiza a análise prévia de contratos e pagamentos, nos termos do Decreto nº 39.620/2019.
25. A UCI realiza a análise procedimental e opinativa dos processos de despesas de exercícios anteriores, nos termos do art. 86 do Decreto nº 32.598/2010.
26. A manifestação da UCI é levada em consideração pela autoridade responsável no processo de decisão sobre pagamentos ou contratações.

Bloco 3 – Índice de Efetividade das UCIs (Lei nº 14.133/2021)

27. A UCI apoia a alta gestão na adoção de práticas de gestão por competências e na observância da segregação de funções nas contratações públicas.
28. A UCI aplica princípios de gestão por competências em sua própria estrutura e processos internos.
29. A UCI apoia tecnicamente agentes de contratação, fiscais ou gestores de contratos na prevenção de riscos e na correta execução contratual, quando demandada.
30. A UCI colabora tecnicamente na elaboração de modelos padronizados de editais, termos de referência e contratos.
31. A UCI participa de instâncias ou processos internos relacionados à governança das contratações no órgão.
32. A UCI atua na disseminação de boas práticas e lições aprendidas no âmbito das contratações públicas.

Bloco 4 – Índice de Efetividade das UCIs (Estrutura COSO II)

33. (Definição conceitual) Avalie o quanto o entendimento sobre controle interno, na sua organização, está alinhado ao conceito de “processo estruturado que envolve toda a organização”, conforme preconizado pelo COSO II, e não relacionado a um setor específico ou à auditoria interna.
34. (Objetivos) A UCI contribui para o alcance dos objetivos estratégicos e para a conformidade normativa da Secretaria.
35. (Componente 1 – Ambiente de Controle) A UCI atua para reforçar a integridade, os valores éticos e o compromisso com a competência na Secretaria.
36. (Componente 2 – Avaliação de Riscos) A UCI participa ativamente do processo de identificação e análise de riscos relevantes à consecução dos objetivos institucionais.
37. (Componente 2 – Avaliação de Riscos) A UCI contribui para a avaliação do apetite e da tolerância ao risco nas decisões da Secretaria.
38. (Componente 2 – Avaliação de Riscos) A UCI acompanha eventos externos ou internos que possam impactar os objetivos da Secretaria.
39. (Componente 3 – Atividades de Controle) A UCI avalia e contribui para a efetividade dos controles implementados pela primeira linha.
40. (Componente 3 – Atividades de Controle) A UCI apoia a institucionalização de rotinas, manuais e checklists para reduzir riscos operacionais.
41. (Componente 4 – Informação e Comunicação) A UCI contribui para a disseminação de informações relevantes, claras e oportunas no âmbito da Secretaria.
42. (Componente 5 – Monitoramento) A UCI avalia continuamente a qualidade e a efetividade do sistema de controle interno do órgão, utilizando indicadores de desempenho e ferramentas tecnológicas, comunicando tempestivamente à gestão os resultados das avaliações e propondo ajustes corretivos.

Bloco 5 - Índice de Efetividade das UCIs (Modelo das Três Linhas do IIA)

43. A UCI atua como segunda linha de controle, apoiando a gestão na supervisão dos controles e no gerenciamento de riscos, sem substituir suas responsabilidades executivas.
44. As funções da primeira, segunda e terceira linha estão claramente definidas e respeitadas no órgão.
45. 3A UCI mantém interlocução ativa com a terceira linha (CGDF), colaborando com auditorias e monitoramentos.
46. A UCI contribui para que as decisões da gestão estejam alinhadas aos princípios de governança, integridade e gestão de riscos.

47. A UCI atua com independência técnica, mesmo estando subordinada administrativamente à autoridade máxima do órgão.
48. A atuação da UCI é percebida como fonte de valor agregado à gestão da Secretaria.

Bloco 6 – Variável Independente n.º 1: Dimensão Institucional-Formal
49. A UCI conta com equipe técnica em número suficiente para atender às suas atribuições.
50. A equipe da UCI possui capacitação adequada às funções que exerce.
51. A UCI dispõe de orçamento ou meios suficientes para custear capacitações, participação em eventos e aquisição de recursos tecnológicos.
52. A UCI realiza a gestão das suas atividades com base em informações estruturadas, indicadores ou relatórios de desempenho.
53. As práticas da UCI estão alinhadas às normas e diretrizes legais aplicáveis à sua atuação.
54. A UCI atua com clareza quanto às competências, atribuições e limites institucionais estabelecidos em regulamentos internos ou externos.
55. A UCI está integrada à estrutura de gestão de riscos do órgão, com papel definido e ativo.
56. A UCI adota o Modelo das Três Linhas como referência para suas ações e orientações.
57. A UCI recebe diretrizes claras e utiliza instrumentos padronizados fornecidos pela CGDF.
58. A UCI conta com ambiente institucional livre de barreiras normativas ou administrativas para sua atuação.
59. A atuação da UCI observa rigorosamente os limites normativos e institucionais na aplicação da discricionariedade técnica.

Bloco 7 – Variável Independente n.º 2: Dimensão Político-Institucional
60. A alta gestão do órgão reconhece o valor estratégico da UCI e apoia sua atuação técnica.
61. A UCI participa de fóruns ou reuniões de governança institucional com a alta gestão.
62. A UCI tem autonomia para planejar e executar suas atividades técnicas, sem interferência.
63. A UCI dispõe de acesso à alta gestão e condições de articulação com os gestores para tratar dos temas que lhe são afetos.

64. A chefia da UCI permanece estável ao longo do tempo, favorecendo a continuidade das ações de controle.
65. A atuação da UCI mantém a aplicação da discricionariedade técnica dentro dos limites normativos, mesmo diante de pressões ou desafios institucionais.
66. O relacionamento entre a UCI e os gestores favorece o cumprimento das suas finalidades.
67. O relacionamento com os servidores do órgão, de outras carreiras, favorece o cumprimento das suas finalidades.
68. A CGDF fornece orientações claras sobre o papel institucional e as atribuições das UCIs.
69. Os canais de orientação disponibilizados pela CGDF são acessíveis e eficazes.
70. A COUCI/SUBCI promove reuniões, capacitações ou encontros técnicos com frequência adequada.
71. Não há sobreposição de competências entre a UCI e outras unidades da Secretaria, como assessorias jurídicas ou áreas de planejamento.

Bloco 8 – Variável Independente n.º 3: Dimensão Histórico-Institucional

72. A UCI atua de forma independente em relação a práticas e estruturas herdadas do passado que já não se mostram adequadas.
73. A UCI consegue atualizar rotinas e superar práticas consolidadas sempre que necessário.
74. As atualizações normativas recentes no papel das UCIs foram positivas para o fortalecimento da atuação das UCIs.
75. A estrutura organizacional da UCI foi recentemente aprimorada, com ajustes em cargos, funções ou alocação de pessoal.
76. A equipe da UCI demonstra abertura a inovações e novos procedimentos.
77. A UCI adota mecanismos formais para preservar e disseminar conhecimentos adquiridos (boas práticas, lições aprendidas, documentos internos).
78. A Secretaria valoriza o aprendizado institucional.

Bloco 9 – Variável Independente n.º 4: Dimensão Sociocultural

79. A UCI é percebida pelos gestores da Secretaria como parceira na melhoria da gestão, e não apenas como órgão fiscalizador.

80. A cultura organizacional da Secretaria favorece a adoção de práticas de controle e integridade.
81. Há confiança mútua entre a UCI e as demais áreas da Secretaria.
82. A UCI é percebida como promotora de soluções e orientações técnicas, e não apenas como apontadora de erros.
83. A Secretaria estimula a inovação e a melhoria contínua nos processos internos, inclusive nas práticas de controle.
84. A cultura organizacional da UCI favorece a aprendizagem, o compartilhamento de conhecimento e a autonomia técnica.
85. O perfil pessoal da chefia da UCI contribui para o fortalecimento da cultura de controle, integridade e cooperação no órgão.

Bloco 10 – Encerramento do questionário

Fique à vontade para registrar observações, apontar barreiras que afetem a implementação das UCIs ou sugerir melhorias para a atuação das unidades e para esta pesquisa.

Roteiro da entrevista	
Dimensão	Questões
Institucional-formal	• A UCI conta com equipe técnica e recursos suficientes para desempenhar suas funções? Como essa estrutura tem afetado sua atuação? • As atividades desenvolvidas estão alinhadas às normas e diretrizes legais aplicáveis? Existem desafios em garantir essa conformidade? • O Modelo das Três Linhas é efetivamente aplicado na prática? Como se dá a articulação com a primeira e a terceira linha? • A UCI está integrada à estrutura de gestão de riscos do órgão? Como avalia essa integração? Há barreiras normativas ou institucionais que dificultam o funcionamento da UCI? Quais são os principais entraves identificados?
Político-institucional	• A CGDF fornece orientações técnicas claras e úteis para a atuação da UCI? Como se dá esse processo de orientação? • A alta gestão da Secretaria apoia técnica e institucionalmente a UCI? Esse apoio influencia os resultados alcançados? • O desenho organizacional da Secretaria favorece a articulação da UCI com outras unidades? Há sobreposição de funções? • A UCI tem autonomia para exercer sua função técnica? Há

	interferências externas ou internas que comprometam essa autonomia? Como é o relacionamento da UCI com os servidores de outras áreas? Esse relacionamento influencia a atuação da unidade?
Histórico-institucional	• Existem práticas herdadas do passado que ainda influenciam a forma como a UCI atua? Essas práticas são positivas ou dificultam inovações? • A estrutura atual da UCI foi construída a partir de um legado organizacional específico? Houve mudanças recentes? Como a equipe da UCI reage a propostas de mudança? Há resistência institucional ou facilidade para implementar inovações?
Sociocultural	• A UCI é percebida como parceira da gestão ou como órgão de fiscalização? Essa percepção interfere na atuação da unidade? • A cultura organizacional da Secretaria favorece a adoção de práticas de controle e integridade? Existem barreiras culturais? Há canais efetivos de comunicação, aprendizado institucional e troca de experiências entre a UCI e outras áreas? Como esses mecanismos influenciam os resultados?



idn

idp

A ESCOLHA QUE
TRANSFORMA
O SEU CONHECIMENTO