



Revista de Administração e Contabilidade

Volume 12, número 3

Feira de Santana, setembro/dezembro 2020, p.2 – 24

ISSN: 2177-8426

Análise da Proposta de Criação de uma Controladoria em uma Instituição Federal de Ensino Superior

Analysis of the Proposal to Create a Controllership in a Higher Education Institution

**Rezilda Rodrigues Oliveira
Márcio Mateus Ferreira de Aquino**

RESUMO

Pesquisas intervencionistas ainda são raras na contabilidade gerencial, constituindo importante desafio teórico-empírico para os praticantes. Nesse contexto, buscou-se analisar a proposta de criação de uma controladoria em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), caracterizada pela utilização de uma intervenção apreciativa. O referencial focaliza temas ligados à controladoria e à auditoria interna no setor público, bem como à investigação apreciativa. Trata-se de um estudo de caso único, baseado na aplicação de uma pesquisa-ação apreciativa, de natureza exploratório-descritiva, explicativa e intervencionista. Através do modelo de 5-D: 1-D *Definition/Definição*, 2-D *Discovery/Descoberta*, 3-D *Dream/Sonho*, 4-D *Design/Planejamento* e 5-D *Destiny/Destino*, realizou-se reuniões e oficinas, envolvendo um grupo colaborativo formado por servidores da Auditoria Interna da referida IFES. Em complemento, também se recorreu ao levantamento documental. A estratégia de coleta, interpretação e validação dos dados foi feita em simultâneo com o grupo colaborativo, tendo sido também feita análise de conteúdo do material obtido. Os resultados revelaram como a intervenção apreciativa contribuiu para o fortalecimento das macrofunções do controle interno, a governança pública e o modelo das três linhas de defesa, ao focalizar o papel de uma controladoria. Na discussão, o grupo colaborativo sugeriu que a nova controladoria seja vinculada à Pró-Reitoria de Integração e Desenvolvimento Institucional dessa IFES. Além disso, evidenciou-se a força do trabalho em equipe, bem como a vivência profissional de cada um dos participantes e o potencial de transformação já existente no ambiente da auditoria interna de uma instituição pública.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Controladoria; Modelo das Três Linhas de Defesa. Intervenção Apreciativa.

ABSTRACT

The development of interventionist research is still rare in management accounting, constituting an important theoretical-empirical challenge for practitioners. In this context, we

sought to analyze the proposal to create a controllership in a Federal Institution of Higher Education (IFES), characterized by the use of an appreciative intervention. The framework focuses on issues related to accounting and internal audit in the public sector, as well as appreciative inquiry. It is a unique case study, based on the application of an appreciative action research, whose nature is exploratory-descriptive, explanatory and interventionist. Through the 5-D model: 1-D Definition, 2-D Discovery, 3-D Dream, 4-D Design and 5-D Destiny, meetings and workshops were conducted, involving a collaborative group formed by servers from Internal Audit of that IFES. In addition, documentary survey was also used. The data collection, interpretation and validation strategy was carried out simultaneously with the collaborative group, while the material obtained was also submitted to content analysis. The results revealed how the appreciative intervention contributed to the strengthening of the macro-functions of internal control, public governance and the three lines of defense model, by focusing on the role of a controllership. In the discussion, the collaborative group suggested that the new controller is linked to the Dean of Institutional Integration and Development of IFES in question. In addition, the strength of teamwork was evident, as well as the professional experience of each of the participants and the potential for transformation already existing in the internal audit environment of a public institution.

Keywords: Internal Audit. Controllership. Model of the Three Lines of Defense. Appreciative Inquiry.

1. INTRODUÇÃO

A exigência de controles internos na administração pública não é fato novo. Além da fiscalização e do acompanhamento das atividades, de aplicação de recursos e de prestação de serviços em prol da sociedade, é necessário contar com um sistema de controle interno, conforme preconiza a Constituição Federal - CF de 1988 em seu art. 74º (BRASIL, 1988).

O controle interno no setor público é formado por procedimentos que servem para acompanhar se os mesmos estão sendo realizados com base em uma estrutura de governança voltada para a realização dos objetivos relacionados à operações e gerenciamento de riscos, além do cumprimento de leis e regulamentos que forem aplicáveis (COSO, 2013).

Por sua vez, para que haja a padronização da ação dos órgãos de controle interno no país, é recomendado adotar quatro macrofunções consideradas fundamentais no âmbito do setor público: auditoria governamental; controladoria; corregedoria; e ouvidoria (CONACI, 2010). As duas primeiras foram priorizadas neste artigo.

Em termos concretos, transporta-se essa discussão para o estudo de caso de uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), designada pela denominação BCA, para garantir seu anonimato, conforme acordo de confidencialidade firmado no protocolo da pesquisa. O estudo está fundamentado em um quadro de referência teórico e empírico elaborado em bases participativas que levou até à proposta de criação de uma controladoria no âmbito da unidade de Auditoria Interna dessa IFES, doravante AUDI/BCA, criada há cerca de 10 anos. Trata-se de uma pesquisa intervencionista que, embora seja considerada válida na literatura contábil e gerencial, mostra-se escassa em relação a este tipo de estudo (BAARDI, 2010).

Além da delimitação temática ligada à controladoria e à auditoria interna no setor público, também se buscou apoio na abordagem e metodologia da Investigação Apreciativa

(IA), de modo que uma estratégia de intervenção tivesse lugar na AUDI/BCA, sob a forma de uma pesquisa-ação, também conhecida por sua orientação voltada para a construção social no âmbito da pesquisa contábil e organizacional (HOQUE, 2016).

Ponderou-se, ainda, que a IA focaliza mais possibilidades do que problemas, dando-se ênfase aos pontos fortes que toda organização já detém e ao incentivo para que abrace projetos mobilizadores de suas capacidades para mudar, com ênfase socio-interacionista em seu referencial. Com isso, escolheu-se esse *framework* que, segundo essa ótica, fornece suportes necessários a um processo intervencionista, embasado em teorias, conceitos e modelos voltados para a inovação e a mudança organizacional (COOPERRIDER; SRIVASTVA, 2009). O desenho da pesquisa foi formatado para responder à seguinte questão norteadora: como fazer a análise do delineamento de uma proposta intervencionista de criação de uma controladoria no caso da AUDI/BCA, segundo as características da IA?

Levou-se em conta que a criação de uma controladoria requer compreensão acerca de quais são as características, processos e fatores que estão em jogo quando uma organização resolve adota-la, pensando-se que trará uma ferramenta de controle eficiente para os gestores na tomada de decisão na organização (BEUREN; SCHILNDWEIN; PASQUAL, 2007). No campo da administração pública, inclusive, permite acompanhar a execução do orçamento, medir os resultados atingidos, produzir relatórios que realcem o controle das transações na organização e auxiliar os gestores a tomada de decisão (MACÊDO; LAVARDA, 2013).

Um quadro teórico e contextual contendo esses pressupostos serviu para sensibilizar o pessoal da AUDI/BCA para que esse tipo de intervenção fosse compreendido e utilizado como fator motivacional. Isso foi feito com a colaboração de todos na aplicação de um método não tradicional de pesquisa em que há uma profunda interação humana e organizacional (BUSHE; MARSHAK, 2009; JONSSON; LUKKA, 2007). Somente após essa troca epistêmica e protocolar foi possível dar forma e conteúdo a este artigo. A literatura aponta que, ao se realizar um estudo baseado na IA, orienta-se o olhar para o poder e a capacidade da organização para explorar seu próprio potencial e mobilizar recursos necessários à gestão das mudanças (TROSTEN-BLOOM, 2003).

Por esta razão, muito do que se apresenta neste artigo retrata como a abordagem e metodologia da IA trouxe à tona realizações, pontos fortes, tradições vitais e melhores práticas existentes na AUDI/BCA colocados à disposição da criação de uma controladoria. A utilização do modelo de 5-D, em inglês/português: 1-D *Definition/Definição*, 2-D *Discovery/Descoberta*, 3-D *Dream/Sonho*, 4-D *Design/Planejamento* e 5-D *Destiny/Destino* (COOPERRIDER; WHITNEY, 2006), foi considerado o elemento hábil para se articular a base de dados teórica e empírica da pesquisa.

Nesse contexto, buscou-se analisar a proposta de criação de uma controladoria em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), caracterizada pela utilização de uma intervenção apreciativa.

A intervenção foi considerada necessária após ter-se diagnosticado que a entidade pesquisada ainda não dispunha de uma controladoria em sua estrutura, sendo que as atividades correlatas são assumidas pela AUDI/BCA. Sendo assim, a inexistência desse setor/órgão em algumas instituições públicas chamou a atenção do Tribunal de Contas da União, que se pronunciou pelo acórdão nº 1.171/2017, quanto à exigência de implantação de uma unidade e distinção das atividades de uma controladoria, em relação à auditoria interna nos órgãos da Administração Pública (BRASIL, 2017).

Esse contexto de referência do estudo deu sustentação à discussão dos temas conexos do trabalho e serviu para se reunisse os servidores da AUDI/BCA em torno de uma estratégia de intervenção realizada segundo a IA.

O artigo está estruturado em cinco seções começando por esta introdução, que apresenta a discussão, a motivação e as bases que ensejou o objetivo desta pesquisa, seguida pelo referencial teórico e pelo uso da abordagem e metodologia da IA, aos quais se reuniu os resultados alcançados e as conclusões a que se chegou.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria Interna e Controladoria no setor público

Para Peter e Machado (2009), a auditoria no setor público caracteriza-se por contemplar um campo de especialização voltado para a administração pública (direta e indireta), compreendendo a auditoria interna, que se diferencia pela prestação de serviço à administração pública com o propósito de revisar o controle interno e estabelecer recomendações para que os gestores possam tomar a melhor decisão para organização.

A auditoria no setor público atua diretamente sobre a administração da coisa pública (*res publica*) e conduz a uma relação de *accountability* que nada mais é do que a obrigação de prestar contas, decorrente de uma responsabilidade que lhe tenha sido delegada (ARAÚJO, 2013; SILVA, 2012). Portanto, a *accountability* representa conformidade com os compromissos assumidos pela autoridade pública perante a sociedade, implicando cumprir com uma série de normatizações, a exemplo do que acontece no setor privado (SOARES; SCARPIN, 2010), cujas atualizações afetam o campo da contabilidade. É preciso sempre estar integrado às normas internacionais e as do país, as quais promovem boa governança por meio de contribuições à transparência e à *accountability* para o uso dos recursos públicos, bem como economicidade, eficiência e efetividade na administração pública (BRASIL, 2017).

Treter (2013) avalia que esses esforços se estendem aos controles internos, de modo que a responsabilidade dos gestores aumenta, assim como o trabalho das auditorias internas, que se torna cada vez mais relevante e demanda estreita interação com o sistema de controle interno.

O sistema de controle interno de uma organização pública é formado por três linhas de defesa (Figura 1), como proposto pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), pelas quais se distribui a definição de responsabilidade e papéis no gerenciamento de riscos e controle, bem como o que orienta a coordenação dos atores envolvidos nesse processo (BRASIL, 2017; IIA, 2013).



Figura 1 – Modelo das três linhas de defesa
Fonte: IIA (2013)

A Figura 1 apresenta esse delineamento do modelo das três linhas de defesa, no qual se verifica como os diferentes controles gerenciais de natureza interna se posicionam. Nota-se que a independência da auditoria interna deve ser preservada e não lhe cabe assumir responsabilidades de gestão, de sorte que está em patamar distinto das outras linhas de defesa.

Nesse modelo, o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos, enquanto que as outras funções de controle de riscos e supervisão de conformidade (área de risco, comitê de risco, etc.) consignadas à gerência constituem a segunda linha de defesa, ao passo que a avaliação independente, feita pela auditoria interna, é a terceira linha de defesa (IIA, 2013).

Conquanto a cada uma das três linhas desempenhe um papel distinto dentro da estrutura mais ampla de governança da organização (IIA, 2013), à Auditoria Interna, permeada pela Auditoria Externa, compete ter um enquadramento próprio e maior autonomia dentro da organização, reportando-se, apenas, à alta gestão (BRASIL, 2017).

Na primeira linha, encontra-se a gestão operacional e o sistema de controle interno, com seus respectivos responsáveis pela mitigação dos riscos e condução dos processos. Da segunda linha de defesa, espera-se que cuide da qualidade, da supervisão, da garantia de conformidade com regulamentos e ou leis específicas (BRASIL, 2017). Essas são atividades típicas da controladoria, que faz fronteira com a primeira e a terceira linhas de defesa, sendo esperado que ocupe espaço próprio nas organizações públicas e se incentive sua criação onde ainda não tenha sido instituída (BEZERRA; OLIVEIRA; ESTEVES, 2019).

Por ser um conceito em construção e contar com um arcabouço que carece de maior definição (BORINELLI; ROCHA, 2006), a controladoria tem um histórico interessante de busca de legitimidade sociopolítica e cognitiva no Brasil (LUNKES *et al.*, 2012). Inclusive, não se sabe ao certo quando ela surgiu, aproximadamente nos anos 1960, tendo-se observado, nos

últimos anos, o crescimento significativo na procura por profissionais denominados *controllers* (DURIGON; DIEHL, 2014).

Já Vargas (2016) aponta a emergência da controladoria como requisito necessário voltado para preencher a lacuna entre o planejamento e o controle do processo de gestão da organização. Seu papel consiste em monitorar as transformações no mercado que possam impactar nas organizações ao colocar em prática funções ligadas ao planejamento, controle, contábil e elaboração de relatórios e sua interpretação (LUNKES; SCHNORRENBURGER; ROSA, 2013).

Em termos da controladoria como unidade administrativa, Beuren (2002) assevera que seu nascimento se deu nos Estados Unidos, por volta do início do século XX, motivada pela verticalização, diversificação e expansão geográfica das instituições. Segundo Daher *et al.* (2017), o controle constitui um dos princípios básicos da administração, seja pública ou privada, em especial o que é exercido pela alta administração. No setor público, o controle decorre de imposições legais, que demandam modificações e ajustes no modo de administrar os recursos públicos.

Por sua vez, Imoniana e Nohara (2005, p. 38) ressaltam que “controlar é um ato de orientar quanto ao caminho a ser trilhado para o cumprimento de tarefas definidas”. Para os autores, “controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente; avaliação de riscos; atividade de controle; informação; comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado” (IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 40).

No setor público, os primeiros registros legais do controle internos estão estabelecidos na lei nº 4.320, de 1964 (MOREIRA; DIAS; SOUZA, 2012), sendo que a Constituição Federal de 1988 tornou obrigatória a existência do controle interno nas entidades da administração direta e indireta no âmbito da gestão pública. Por sua vez, a lei complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), deve ser reconhecida como ferramenta de primordial importância para a atuação dos gestores, com seus requisitos de transparência, controle, planejamento e responsabilização quanto às contas públicas (Ribeiro *et al.*, 2012; BRASIL, 2000).

Os encargos da controladoria governamental, segundo Pisa, Oliveira e Lemes Júnior (2015), além de controle da legalidade, também dizem respeito à missão de combater a corrupção, proporcionar maior transparência na prestação de contas à sociedade e estimular o controle social. Para tanto, a controladoria na gestão pública deve utilizar instrumentos eficientes para atender à dinâmica do planejamento e das decisões com os investimentos, de modo que seus resultados sejam demonstrados de forma transparente, em nome da aplicação dos recursos em prol da sociedade (CORBARI *et al.*, 2013). Já Slomski (2001) vê a controladoria como responsável pela gestão de todo o sistema de informações gerenciais visando a subsidiar os gestores na correta mensuração dos resultados.

Do ponto de vista organizacional, Beuren (2002) entende que a controladoria, enquanto órgão administrativo é função de *staff*, cuja atividade compreende desde a prestação de assessoria sobre assuntos relacionados ao planejamento e ao controle, até a consolidação de informações contábeis que possam atender à alta administração da empresa, para que tenha acesso ao desempenho de todas as áreas. Entretanto, para Rodniski e Diehl (2012), conforme a estrutura hierárquica da organização, a controladoria poderá ser vista tanto como linha quanto *staff*, ou até mesmo como consultoria, servindo de apoio à alta gestão da organização.

De fato, em relação ao posicionamento hierárquico, Lunkes e Schnorrenberger (2009) informam que a controladoria pode atuar como órgão de *staff*, assessorando a alta gestão; ou como órgão de linha, influenciando na tomada de decisão do alto escalão da organização. Os autores destacam que o posicionamento organizacional da controladoria pode variar de organização para organização, conforme as regras de subordinação estabelecidas pelos seus gestores e as interfaces que exerce com as demais fronteiras do controle da gestão.

A próxima seção expõe a perspectiva teórica do estudo em termos dos fundamentos dialógicos da pesquisa intervencionista, com seus pressupostos ligados à construção social, já que o processo é colaborativo (COLLINGTON; FOOK, 2016). O foco, então, recai nas dimensões comportamentais e culturais, bem como na natureza contextual da intervenção a ser feita em uma organização.

2.2 Investigação Apreciativa e suas características intervencionistas

De acordo com Cooperrider, Whitney e Stravos (2009), a IA apresenta uma proposta transformacional pela qual, seletivamente, pode-se identificar, destacar e evidenciar as propriedades que melhor revelam a capacidade de mudança movida pela energia interna de uma organização.

A IA é uma teoria relativamente nova, originada nos anos 1980, que adota uma abordagem positiva quanto ao desenvolvimento organizacional e à criação de uma estratégia de mudança (MURPHEY; ONODA; KOBAYASHI, 2014). Seu objetivo é identificar boas práticas, projetar planos de desenvolvimento organizacional eficazes e garantir sua implementação. Para tanto, recorre-se ao modelo de 5-D, apresentado na Figura 2, através do qual se faz uma abordagem da organização, focalizando seus pontos fortes para promover a transformação (BARRETT; FRY, 2010).

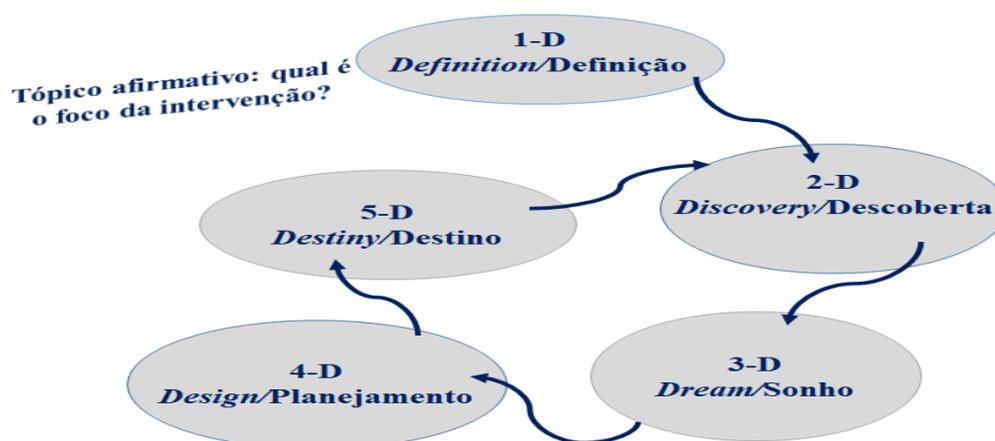


Figura 2- Modelo de 5-D

Fonte: adaptado de Cooperrider e Whitney (2006)

Uma das características da IA diz respeito ao fato de que a investigação e a mudança ocorrem em simultâneo, ou seja, não há estágios separados entre ambas, pois, inquirir já implica fazer uma intervenção (COOPERRIDER; WHITNEY; STRAVOS, 2009). Por meio da IA, dá-se especial atenção às pessoas da organização, que são consideradas agentes de mudança e

protagonizam papéis destinados a identificar, replicar e ampliar as estruturas, sistemas ou dinâmicas que estão funcionando bem, em vez de se concentrar nos aspectos deficitários comumente encontrados nesses processos. O lema é favorecer os pontos fortes de uma organização.

O modelo de 5-D, ou seja, 1-D *Definition*/Definição, 2-D *Discovery*/Descoberta, 3-D *Dream*/Sonho, 4-D *Design*/Planejamento e 5-D *Destiny*/Destino, é constituído de elementos que impulsionam um ciclo estratégico no qual se parte da escolha de um ou mais tópicos afirmativos, os quais constituem o tema da intervenção e a agenda de trabalho

Barrett e Fry (2010) explicam que se deve identificar um assunto que seja de alto interesse para lideranças e partes interessadas em projetar uma intervenção bem-sucedida. Assim, determina-se o foco da intervenção que pode ser voltado para redesenhar uma estrutura organizacional, as relações sociais, os sistemas de conhecimento ou as aspirações no local de trabalho, estimulando os participantes a perseguirem o futuro almejado (COOPERRIDER; WHITNEY; STRAVOS, 2009).

Efetivamente, tudo começa com o 1-D, momento no qual se firma os tópicos afirmativos da intervenção, envolve-se os participantes e elabora-se um protocolo de pesquisa (COOPERRIDER; WHITNEY, 2006; COOPERRIDER; WHITNEY; STRAVOS, 2009).

O 2-D visa a descobrir, descrever e explicar como valores, recursos, competências e ativos contribuem positivamente para alcançar grandes realizações ou a transformação pretendida pelo sistema, devendo ser construída junto com as pessoas que serão afetadas pelas decisões que lhes dizem respeito.

Já o 3-D condensa o melhor da descoberta dos elementos da transformação, de modo a moldar e concretizar as imagens que se projetam acerca do futuro. É incentivada a idealização das mudanças como se elas estivessem acontecendo de modo afirmativo, junto com a formulação de declarações (proposições provocativas) sobre o que se pretende atingir e concretizar na vida real (COOPERRIDER; WHITNEY; STRAVOS, 2009).

Por sua vez, o 4-D envolve a formulação de planos e projetos que venham a ser implementados, como produto de um *design* positivo da transformação desejada, delineado com base nas proposições provocativas. Elaboram-se metas para dar sustentabilidade ao sonho e ao que foi planejado. O 5-D culmina na mobilização dos membros da arquitetura técnica e social requerida pela entrega do que foi gerado no ciclo apreciativo, incluindo a mobilização de recursos materiais e financeiros, caso se faça necessário (COOPERRIDER; WHITNEY; STRAVOS, 2009).

Assim sendo, a seguir mostra-se como ocorreu a aplicação do 5-D, que integra a metodologia adotada no trabalho.

3. METODOLOGIA

Como se vem afirmando, esta é uma pesquisa intervencionista, elaborada segundo o paradigma construcionista, destacado pelo protagonismo humano na descrição, reflexão e produção de conhecimento sobre os artefatos ligados à realidade social (GERGEN; GERGEN, 2010). Os autores alertam que a ênfase não recai nos indivíduos em si, mas nas relações e interações que se estabelecem entre eles nos processos adotados na pesquisa, em contraponto aos ferramentais mecanicistas empregados em outras modalidades citadas na literatura (BUSHE; MARSHAK, 2009).

Nesse sentido, o estudo identifica-se como uma vertente da pesquisa-ação, que se mostra viável como pesquisa contábil aplicada em uma IFES, porém, sem o viés do paradigma funcionalista, com significado prático e contribuições para o desempenho de uma organização (OYADOMARI *et al.*, 2014; SOARES *et al.*, 2009).

Contudo, por ser nitidamente apreciativa, a lógica adotada requer um afastamento das formas convencionais de pesquisa-ação, envolvendo-se os participantes em uma visão dialógica intimamente relacionada com as abordagens construcionistas e interpretativas, que se concentram na importância do significado e da ação para analisar problemas organizacionais (DENZIN; LINCOLN, 2006). Os autores argumentam que a escolha da estratégia interpretativa depende sobretudo da questão norteadora que a pesquisa procurou responder, ou seja, como fazer a análise do delineamento de uma proposta intervencionista de criação de uma controladoria no caso da AUDI/BCA, segundo as características da IA? Para tanto, adotou-se um *design* analítico e qualitativo de pesquisa identificado com o modelo de 5-D, cabendo ressaltar que a pesquisa avançou até o 4-D, cujo ciclo foi exposto no referencial teórico e será desdobrado em detalhes na seção de resultados.

Neste trabalho, seguiu-se a taxonomia de Vergara (2010) que distingue dois critérios básicos: quanto aos fins e aos meios. De um lado, a pesquisa foi exploratório-descritiva, explicativa e intervencionista. Quanto aos meios, utilizou-se pesquisa de campo, documental e estudo de caso.

Sobre a estratégia o estudo de caso, o foco recaiu na análise intensiva dos pressupostos que enfatizam o controle interno na AUDI/BCA (GODOY, 1995), submetido à lógica de intervenção apreciativa ligada à criação de uma controladoria. Como proposto na pesquisa, explorou-se instrumentos capazes de moldar o diálogo para que se escolhesse o tema e o foco da intervenção, expressa na formulação de tópicos afirmativos, como previsto no 1-D, etapa na qual também se elaborou o protocolo de trabalho, contando com o apoio formal da Reitoria da IFES pesquisada. Neste sentido, foi constituído um grupo formado por sete componentes, como descrito no Quadro 1, em que se destaca as características dos participantes.

Quadro 1 – Componentes do grupo colaborativo da pesquisa

Cargo	Área Organizacional na qual trabalha	Melhor razão para o convite de seu ingresso na equipe	Formação
Titular da Auditoria Interna da BCA	AUDI/BCA	Responsável pela AUDI/BCA	- Graduação em Administração de Empresas (Bacharel) - Especialização em Gestão e Finanças Públicas
Auditor Interno – Reitoria da BCA	AUDI/BCA	Trabalha na AUDI/BCA há 3 anos e 4 meses	- Graduação em Ciências Contábeis (Bacharel) - MBA em Administração e Finanças

Auditor Interno – Reitoria da BCA	AUDI/BCA	Trabalha na AUDI/BCA há 7 anos	- Graduação em Ciências Econômicas (Bacharel) - Mestre em Geografia
Auditor Interno - Reitoria da BCA	AUDI/BCA	Trabalha na AUDI/BCA há 7 anos	-Graduação em Direito (Bacharel) - Especialização em Direito Tributário e MBA em Gestão Empresarial
Auditor Interno – Reitoria da BCA	AUDI/BCA	Trabalha na AUDI/BCA há 4 anos	-Graduação em Direito (Bacharel) e em Engenharia Química
Assistente em Administração	AUDI/BCA	Trabalha na AUDI/BCA há 8 anos e 7 meses	- Graduação em Ciências Econômicas (Bacharel) - Especialização em Gestão Organizacional
Pesquisador	Divisão de Compras Licitações e Contratos da BCA	Trabalha na BCA há 8 anos e 7 meses	- Graduação em Ciências Contábeis (Bacharel) - Especialização em Perícia Contábil - Especialização em Gestão Pública

Fonte: elaboração própria

Ficou acertado, ainda, que todos os registros seriam feitos sem a identificação de tais participantes do grupo colaborativo, tanto para garantir sua privacidade como para lhes dar maior liberdade de manifestação. Os participantes também assinaram um Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

Procurou-se captar a singularidade do objeto de estudo e obter a adesão desse grupo colaborativo, presente às oficinas realizadas no decorrer do segundo semestre de 2018, em datas e horários intercalados. O local dos encontros foi o espaço físico da AUDI/BCA, onde também se definiu o modo de intervenção apreciativo e o esquema de coleta dos dados (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

É importante assinalar que o processo de coleta, interpretação e validação dos dados ocorreu em simultâneo com a troca de experiências entre o pesquisador e o grupo colaborativo, segundo o ciclo de 5-D, em que cada um dos Ds foi codificado como categoria relevante da análise de conteúdo (MERRIAM, 2009). Como explicam Cooperrider, Whitney e Stravos (2009), a discussão e a validação das narrativas representam o cerne do processo da IA devendo todos serem considerados cocriadores do conhecimento produzido na pesquisa.

Ao mesmo tempo também foi feita uma triangulação dos dados como uma estratégia metodológica em que se confrontam dados de uma fonte com outra, com intuito de confirmar, revisar e reinterpretar os resultados obtidos na pesquisa (PATTON, 2002; TRIVIÑOS (1994). Nesta acepção, a próxima seção apresenta os resultados do trabalho.

4. RESULTADOS

Como mencionado, a elaboração do protocolo de pesquisa ocorreu na etapa do 1-D (Definição), tendo-se estabelecido pactos e compromissos éticos e operacionais com o grupo colaborativo que foi formado especialmente para a realização deste trabalho, contando com o apoio do titular da AUDI/BCA.

Com a compreensão de que se estava diante de um processo em seus primórdios, o direcionamento dado à pesquisa foi orientado para a etapa de elaboração de três versões preliminares dos tópicos afirmativos, com a finalidade de caracterizar o tipo de intervenção pretendido na pesquisa e promover a mobilização e sensibilização dos participantes. O material foi produzido juntamente com o auditor-chefe da AUDI/BCA, para que pudesse ser levado para debate e validação na primeira oficina apreciativa realizada com o grupo colaborativo. No Quadro 2, apresenta-se o tópico escolhido (grifado em negrito), fruto das revisões textuais feitas pelos participantes.

Quadro 2 – Escolha do tópico afirmativo

Tópicos	Descrição
TÓPICO 1	A implantação bem-sucedida da Controladoria na AUDI/BCA fortalece seu papel institucional e a capacidade que tem de promover positivamente o controle interno em sua esfera de competência.
TÓPICO 2 (TÓPICO ESCOLHIDO PELA ECP)	O potencial positivo da AUDI/BCA expressa sua capacidade de promover mudanças fundamentais na instituição com a implantação bem-sucedida de uma Controladoria e sua contribuição para o bom funcionamento do sistema de controle Interno
TÓPICO 3	Contribuição da Equipe Colaborativa com o objetivo de aperfeiçoar o tópico afirmativo proposto ou de apresentação de outros tópico(s) apreciativo(s).

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 1-D

Após a escolha do tópico afirmativo, a etapa seguinte (2-D) visou à busca das características positivas que representassem os pontos fortes da AUDI/BCA, além de focar temas ligados à valorização organizacional. O Quadro 3 reproduz as respostas dos membros do grupo colaborativo, as quais passaram por releitura e validação pelos participantes, ao longo da oficina. Observa-se a prevalência de dados que destacam realizações e tradições vitais da AUDI/BCA, bem como sinalizam para as competências de que o grupo é detentor no campo da auditoria e do controle interno da instituição, indicando que são práticas institucionalizadas.

Quadro 3 - Questões apreciativas: características positivas que representam os pontos fortes da AUDI/BCA – (ciclo de 2-D)

- Assessoramento técnico, fortalecimento da gestão, racionalização das ações de controle.

- Atuação direta no fornecimento de procedimentos, apoio a gestão, mapeamento.
- Formulação de procedimentos, mapeamento de pessoas, apoio alta gestão.
- Os relatórios da AUDI emitem recomendações para as situações de riscos encontrados. Essas recomendações ajudariam a controladoria a elaborar uma escala de prioridades que orientassem um plano de ação. A AUDI elabora um plano de auditoria baseada em riscos que poderia motivar a Controladoria a realiza-lo. A AUDI realizaria a avaliação dos controles internos dos setores que poderia ser encaminhada à Controladoria para melhor conhecimento sistêmico da BCA.
- Mitigação de riscos, aprimoramento nos processos de trabalho, otimização do processo decisório da gestão.
- Mitigação de riscos e busca da melhoria dos processos da BCA.
- Criação de controles internos, apoio e suporte aos gestores, monitoramento dos planos e processos da entidade.
- Aprimoramento dos processos desenvolvidos, mitigando os riscos.
- As auditorias internas no âmbito da Administração Pública constituem a terceira linha de defesa das organizações. A AUDI/BCA possui independência, base normativa definida, ótima capacidade de resposta e equipe multidisciplinar.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 2-D

Do ponto de vista empírico, analisa-se que este foi um momento de fortalecimento das experiências de cada membro da AUDI/BCA e da reflexão sobre o aprimoramento do sistema de controle interno em função das competências que todos demonstravam ter. O debate suscitou a discussão acerca do modelo de três linhas de defesa, cujo referencial foi abordado em conjunto com o grupo colaborativo que examinou o tema à luz da atuação da AUDI/BCA, conforme resultados expostos no Quadro 4.

Quadro 4 – Questões apreciativas: valorização em si mesmo e no seu trabalho – (ciclo de 2-D)

O que você mais valoriza em si mesmo, no seu trabalho e no funcionamento da AUDI/BCA?
<ul style="list-style-type: none"> - Acuracidade. - Imparcialidade na atuação da auditoria. - Proatividade na realização dos trabalhos. - Conhecimento sistêmico da BCA, metodologia de trabalho baseado em riscos. - Postura colaborativa, capacidade técnica da equipe, capacidade de adaptação às mudanças. - Postura de integração em grupo. - Possibilidades de contribuir para melhoria da sociedade. - Agilidade na interlocução entre a AUDI e os órgãos de controle. - Conhecimento técnico, conhecimento sistêmico da BCA, bom relacionamento com a equipe de auditoria, organização.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 2-D

As respostas apresentadas destacam as habilidades individuais dos integrantes do grupo colaborativo, em que se revelaram pontos fortes ligados às qualidades e traços dos

comportamentos de cada um, em termos de postura cooperativa, capacidade técnica e adaptação às mudanças, bem como a busca de boa interlocução entre a AUDI/BCA e os órgãos de controle interno. Além disso, ficou evidente a consciência de contribuir para com a sociedade. O clima de cordialidade deu maior densidade às interações nessa oficina, que passou a focar as experiências exitosas de cada um dos membros do grupo colaborativo, como se destaca no Quadro 5.

Quadro 5 - Questões apreciativas: experiências exitosas do grupo colaborativo – (ciclo de 2-D)

Cite uma experiência exitosa que você vivenciou na AUDI/BCA e que trouxe orgulho por pertencer ou ter participado da trajetória deste órgão
<ul style="list-style-type: none"> - Criação de documentos reguladores e norteadores das atividades desenvolvidas na AUDI, regionalização da auditoria interna. - Melhoramento nos processos voltados ao monitoramento das recomendações da auditoria interna. - Participação em auditorias sistêmicas na BCA, participação na elaboração das matrizes de riscos, substituição eventual da titularidade da auditoria. - Elaboração do PAINT, com a metodologia baseada em riscos, atuação sistêmica da AUDI, regionalização da auditoria, informativo da auditoria. - A transição do titular da auditoria para um auditor de carreira. - Participação direta como agente indutor das políticas de ensino, pesquisa e extensão. - Realização da nova estruturação através da regionalização no processo de atuação da AUDI. - Participação em auditorias que tiveram como escopo as atividades finalísticas. Ex: Atividade Docente (esforço acadêmico).

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 2-D

Ainda na fase do 2-D, mais um momento de reflexão foi solicitado ao grupo colaborativo, ao assinalar sua capacidade de promover mudanças visando a futura implantação de uma controladoria, entendida como uma intervenção que irá contribuir para o bom funcionamento do controle interno na instituição, tema ligado ao próprio tópico afirmativo da pesquisa. Obteve-se, como resultado, os dados constantes do Quadro 6.

Quadro 6 - Questões apreciativas: capacidade de promover mudanças neste órgão com a implantação bem-sucedida de uma controladoria – (ciclo de 2-D)

Como você aprecia a atuação da AUDI/BCA na sua capacidade de promover mudanças neste órgão com a implantação bem-sucedida de uma controladoria e sua contribuição para o bom funcionamento do sistema de controle interna da instituição?
<ul style="list-style-type: none"> - Por meio do desenvolvimento dos seus trabalhos, a AUDI/BCA vem constantemente promovendo melhorias nos processos de trabalho da BCA. - Disponibilizar pessoal. - Apoio administrativo, fornecimento de pessoal, sugestão de controle e definição dos papéis

- Recomendação de que a AUDI/BCA deva funcionar de forma independente da Controladoria para mitigar conflitos de interesse.
- Entendimento de que a implantação de uma controladoria na BCA, como unidade da segunda linha de defesa, pode contribuir para a otimização do processo decisório da gestão da BCA.
- Entendimento de que são órgãos que fortalecem o controle interna da entidade, entretanto, atuam de forma independente.
- Visão da controladoria com o propósito de criar controles internos juntamente com a gestão da entidade, sendo a auditoria responsável por avalia-los. Trata-se de um trabalho que se completa e proporciona a otimização do atendimento da missão da entidade.
- Visão da controladora como agente que cria mecanismos de controle interno em conjunto com a gestão a serem avaliados pela auditoria.
- Visão de que deve existir independência entre a auditoria interna e a controladoria. A controladoria deve atuar como segunda linha de defesa, atuando como órgão de gestão. Compete às auditorias oferecerem avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles internos mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 2-D

Assim, passou-se à etapa do 3-D, na qual o grupo colaborativo foi convidado a imaginar um futuro promissor para a AUDI/BCA, enfocando aspectos relativos à implantação e funcionamento de uma controladoria. Foi feita uma discussão acerca das decorrências dessa inovação, com seus principais fatores, impactos positivos e configuração organizacional a ser adotada na criação de uma futura controladoria. O Quadro 7 retrata as respostas que foram dadas pelos participantes.

Quadro 7 – Questões apreciativas sobre um futuro promissor para a AUDI/BCA – ciclo de 3-D

Como você vislumbra um futuro promissor no caso da implantação de uma Controladoria no âmbito da AUDI/BCA?

- Como órgão independente da auditoria interna, proporcionará o fortalecimento da instituição por meio de um importante apoio ao processo decisório no âmbito da gestão.
- Gestão pautada na promoção do seu objetivo, eficácia nos resultados desde que atue de forma independente.
- Decisões da gestão sejam voltadas para o ensino, pesquisa e extensão e o desenvolvimento regional, pautadas na economicidade e eficiência, atuando de forma independente.
- Controladoria vista como um órgão administrativamente independente da AUDI. Uma vez implantada a controladoria, o sistema de controle da BCA seria melhor aperfeiçoado, as experiências exitosas poderiam ser melhor difundidas e os planos de ação teriam maior consistência.

- Gestão eficiente e eficaz, entende-se que a controladoria deve ser inserida como unidade de segunda linha de defesa, distinta da auditoria.
- Não vislumbro um futuro promissor com a implantação de uma controladoria dentro da AUDI/BCA, contudo a criação do organismo de forma independente da auditoria interna proporcionará o fortalecimento dos controles internos da entidade.
- Controladoria atuando na segunda linha de defesa: funções de gerenciamento dos riscos e conformidade. Auditoria interna como terceira linha de defesa com a função de avaliação.
- Controladoria vista como um organismo independente da auditoria interna, para agregar forças, com o objetivo de obter um melhor controle nas operações. Como órgão norteador à alta gestão.
- Implantação de uma controladoria, como organismo independente da auditoria interna, para que possa aprimorar os controles internos.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 2-D

No Quadro 8, a discussão evoluiu para um momento de imersão acerca do “como” cada membro do grupo colaborativo poderia contribuir para o sucesso da implantação de uma controladoria na AUDI/BCA, na mesma linha de trabalho discutida na oficina.

Quadro 8 - Questões apreciativas sobre um futuro promissor: o impacto da implantação de uma controladoria e sua configuração organizacional – (ciclo de 3-D)

- Imagine que a Controladoria foi implantada no âmbito da AUDI/BCA. Que inovações foram introduzidas? Quais são os principais fatores que explicam o impacto da implantação da controladoria no âmbito da AUDI/BCA? Que configuração organizacional foi adotada na implantação da controladoria no âmbito da AUDI/BCA?
- Melhorias no que se refere à gestão de informação; motivação (comportamento das pessoas); processos de avaliação, planejamento e acompanhamento dos processos.
 - Mudanças na cultura organizacional.
 - Mudança de paradigma, visão de futuro voltado ao desenvolvimento social, apoio administrativo nas decisões da alta gestão. A interligação de todos os setores da BCA, a busca de resultados, o foco nos objetivos definidos e a racionalização da força de trabalho. A construção de um processo de comunicação mais eficaz entre os diversos setores.
 - Acompanhamento periódico das recomendações da AUDI. Avaliação contínua do sistema de controle interno da BCA. Aperfeiçoamento das metodologias da avaliação de riscos da BCA. Reforço no caráter sistêmico das atuações da BCA e modernização da avaliação dos atos e sistema de controle da BCA. Controladoria vinculada à Pró-Reitoria de Integração e Desenvolvimento Institucional – PRODIN e à AUDI como órgão de assessoramento do conselho superior.
 - Consideração da controladoria como segunda linha de defesa e um sistema integrado de informações; junto com a simplificação de processos de trabalho; assessoramento qualificado a gestão.
 - Controladoria atuando como agente responsável pela política de gestão de riscos, juntamente com a gestão da entidade.

- No contexto abordado vale salientar que no âmbito da BCA, a controladoria como segunda linha de defesa contribuirá para mitigar riscos e proporcionar agilidade nos processos norteadores.
- Com a criação de uma controladoria, a BCA poderá contar com uma área responsável por suprir as necessidades de informações dos gestores. A controladoria deverá atuar na definição de padrões e controles.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 3-D

Nessa oficina, foi aventado que a controladoria poderia ser ligada à PRODIN ou à AUDI como órgão de assessoramento, com tendência firmada em torno da primeira. Destaca-se a referência feita ao papel da controladoria como segunda linha de defesa, voltada para a gestão e atuação dedicada à mitigação de riscos em conjunto com a gestão da entidade. Um dos membros do grupo colaborativo não respondeu à questão, embora se tratasse de visões individuais, abordando a sugestão de melhorias e inovações a ser por eles introduzidas, como se verifica no Quadro 9.

Quadro 9 - Questões apreciativas sobre o futuro promissor: contribuições individuais, com a implantação de uma controladoria – (ciclo de 3-D)

Em que você contribuiu para que essas melhorias e inovações viessem a acontecer?
<ul style="list-style-type: none"> - Por meio do exercício do meu cargo de auditor, indiretamente estou contribuindo para o fortalecimento da gestão. Esse fortalecimento, por sua vez, propiciará uma melhor atuação da controladoria (otimização dos processos de trabalho). - Participação no processo de mudança. - Formulação de projetos e procedimentos voltados ao mapeamento de processos e na interligação dos setores da BCA. - Participação na elaboração da matriz de riscos, realização de avaliação dos controles internos dos setores da BCA. - Definição dos papéis da controladoria e da auditoria como setores que se complementam. - Elaboração de procedimentos operacionais de controle, na busca da padronização e uniformização dos setores.

Fonte: Dados obtidos na oficina apreciativa do 3-D

Nos comentários emergentes da discussão foi novamente reforçado o modelo das três linhas de defesa, com ênfase no papel da controladoria, cuja inexistência na BCA influencia a atuação do controle e pode causar sobrecarga na auditoria interna do órgão. Na AUDI/BCA, a formulação de um futuro coletivo sugeriu um todo atuante, como foi se tornando claro para os participantes.

A partir dessas observações, o grupo colaborativo foi convidado a participar da última oficina, em que se tratou da elaboração de cinco proposições provocativas, postas na mesa de discussão em coerência com os temas exibidos no Quadro 10.

A intenção do pesquisador foi a de mobilizar a todos para pensar sobre diferentes ângulos referentes à criação de uma controladoria em termos generativos, como veio a acontecer. Note-se que esta atividade demarca a passagem do 3-D para o 4-D.

Quadro 10 - Proposições provocativas - ciclo de 4-D

Inovação na AUDI/BCA: A conquista dos paradigmas das linhas de defesa
 Uma cultura organizacional menos burocrática e mais gerencial
 A melhor otimização nos processos de trabalho, matriz de riscos, com a elaboração de procedimentos operacionais de controle na busca da padronização e uniformidade
 A controladoria vinculada à PRODIN, e melhor aperfeiçoada com o impacto nas suas decisões voltadas ao ensino, pesquisa e extensões, nos diferentes *campi* da BCA
 A controladoria e a auditoria interna fortalecem o sistema de controle interno

Fonte: dados elaborados pelos autores e apresentados nas oficinas apreciativas do 3D e 4-D

A perspectiva de fortalecimento do sistema de controle interno da BCA ratificou o tópico afirmativo construído pelo grupo colaborativo (ciclo de 1-D), levando à rememoração de eventos ocorridos e trouxeram aprendizado vivenciado nesse processo da pesquisa-ação. Foi interessante verificar como as imagens do futuro emergiram de exemplos sólidos do passado positivo da organização (COOPERRIDER; WHITNEY, 2006).

Também se tomou como orientação fazer com que o 3-D (sonho) começasse a ser visto de forma mais concreta, de maneira a projetar o planejamento da AUDI/BCA em novas bases. Ou seja, a implementação e a avaliação dos controles fomentando uma cultura de boas práticas de governança. Nos procedimentos da oficina, cada proposição provocativa instigou a reflexão acerca de seu significado por parte do grupo colaborativo, que aderiu ao exercício apreciativo de construir conteúdos válidos para o 4-D.

Essa tarefa foi realizada em tempo real no decorrer da oficina, tendo-se chegado a bom termo, mesmo diante da complexidade dos temas abordados e das proposições provocativas que foram elaboradas, cuidando-se para que seus significados fossem coerentes com o andamento dos trabalhos, que estavam sendo finalizados. As proposições provocativas foram compartilhadas e validadas por todos, cujos esforços foram recompensados pela perspectiva de transformar a realidade, em um futuro próximo.

O balanço do 4-D encerra o ciclo apreciativo, entendendo-se que foram dias e horas trabalhadas junto com o pesquisador e o grupo colaborativo, desenvolvendo-se um espírito de equipe voltado para os relevantes benefícios que uma futura controladoria trará para a AUDI/BCA. Uma questão importante a ser decidida pela alta gestão da BCA diz respeito à utilização dos resultados da pesquisa, pois como proposta, espera-se que seja definida a forma de inserção da controladoria na estrutura operativa do órgão, como uma das quatro funções recomendadas pelo CONACI (2010), visando ao fortalecimento do sistema de controle interno.

Afinal, as proposições provocativas constituem vetores que indicam como transformar o sonho em realidade, em alinhamento com uma arquitetura técnica e social capaz de ser implementada. Isso diz respeito ao ciclo de intervenção que chegou ao 4-D (planejamento). Nesse sentido, o próximo passo será o avanço até o 5-D (destino), que trata de um momento mais próprio para se pôr em prática a proposta que foi elaborada, o que escapou à esfera acadêmica do trabalho. Mesmo assim, procurou-se fornecer subsídios referente a estimativa de prazos, formas de obtenção de apoios, mobilização de recursos material e humano, além de outros elementos que foram discutidos pelo grupo colaborativo.

A intenção é levar a ideia adiante, considerando-se que há boas chances de a proposta ser aceita, estando claro que há condições reais e objetivas para viabilizar a criação de uma controladoria na BCA.

5. CONCLUSÕES

Neste artigo, buscou-se analisar a proposta de criação de uma controladoria em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), caracterizada pela utilização de uma intervenção apreciativa. Para tanto, foi realizada uma pesquisa-ação por meio da aplicação do modelo de 5-D, instituída como um espaço de criação de conhecimento contábil necessário a um processo de transformação protagonizado por um grupo colaborativo motivado e diretamente envolvido com o controle interno da BCA, que soube combinar imaginação e pensamento racional.

Sendo assim, foi possível explorar perspectivas de mudanças fundamentais produzidas com base no conhecimento das atividades que são desenvolvidas na AUDI/BCA e a disponibilidade profissional de seus membros para enfrentar os desafios de levar adiante a proposta de criação de uma controladoria, de forma mais completa e concreta das macrofunções estabelecida pelo CONACI (2010).

Com essa proposta, esperando-se que a controladoria venha a ser implantada, tenha lugar o aperfeiçoamento aplicado à estrutura do sistema de controle da BCA, podendo-se prever experiências exitosas e conquistas a serem melhor difundidas, de modo que suas ações sejam consistentes com uma nova governança. Com a chegada do novo, a mudança de cultura organizacional e de paradigma poderá ser percebida e gerar alterações no discurso e, especialmente na forma de comportamento e na abertura para trabalhar de modo inovador.

Os membros do grupo colaborativo, como atores da AUDI/BCA entenderam que a intervenção apreciativa contribuiu para que novos caminhos pudessem ser percorridos, juntando capacidade de resposta, aprendizado institucional e preparação para o futuro. Ou seja, saber explorar novas possibilidades e contribuir com soluções nas áreas de controle interno, governança e auditoria interna.

Nesse sentido, torna-se preciso concentrar as energias para viabilizar o tipo de configuração organizacional mais adequado para a nova controladoria, a associada à geração de estratégias, elaboração de planos de ação e designação de responsáveis pela nova controladoria. A eles, caberá realçar a figura de um *controller* junto à alta administração até a perspectiva dos demais níveis organizacionais, que envolvem processos realizados no dia a dia da BCA. Interessante é dizer que aumentou o compromisso dos participantes em relação à mudança, cujas implicações remetem a sistemas, processos, papéis, medidas e estruturas da organização necessárias para alcançar esse sonho, de forma planejada.

As conclusões a que se chegou mostram que não houve resistência nem abandono da postura adotada ao longo da intervenção apreciativa. Nada melhor do que valorizar o comprometimento do pessoal da AUDI para se delinear a configuração da futura controladoria com plenos poderes, mesmo que sofra adaptações ou eventualmente tenha que se adequar às diretrizes contábeis e da gestão pública, mais adiante.

Durante a pesquisa, o apoio da instituição atingiu um ponto em que o *design* organizacional foi favorecido pelo diálogo sobre acerca do posicionamento hierárquico da nova controladoria a ser abrigada, possivelmente, sob os auspícios da PRODIN, ligada à gestão superior da BCA. Fazendo uma descrição mais ousada, a controladoria, caso a ideia seja implantada, terá vínculo com um órgão de planejamento, de sorte que sua atuação possa influenciar a tomada de decisão, na ocupação de espaço nesse futuro arranjo organizacional (LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Por fim, mas não menos importante, destaca-se a emergência das três linhas de defesa como instrumento de governança, inovação e apreciação, tendo sido este considerado o ponto alto das oficinas, com seu arsenal que combinou sonho e planejamento ao lado positivo, de como fazer mudanças, introduzir inovações e contribuir para que a transformação voltada para a área de controle interno seja interpretada como forte e capaz de grandes realizações na esfera da AUDI/BCA. Tudo levar a crer que há condições para se utilizar recursos, ferramentais e meios voltados para a utilização de boas práticas contábeis seja na área de controle interno ou em qualquer outra que lhe seja afim.

Conclui-se que a força do trabalho em equipe realizado pelo grupo colaborativo deixou frutos para que se dê continuidade a esse processo de intervenção apreciativa, o qual, para além da revisão e avaliação dos controles, conseguiu fomentar uma cultura de boas práticas de governança e inseriu na agenda de discussão da AUDI/BCA o modelo das três linhas de defesa, ao jogar luz sobre o papel de uma controladoria. Como mensagem final, fica a convicção de que a criação e implantação de uma controladoria na BCA surge como algo em que se destaca o protagonismo do grupo colaborativo no processo de fortalecimento do sistema de controle interno deste órgão público.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, I. P. S. **Auditoria Governamental: em breves reflexões**. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

BAARDI, V. A critical review of interventionist research. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p. 13-45, 2010.

BARRETT, F. J.; FRY, R. E. **Indagación apreciativa: Un enfoque positivo para construir capacidad cooperativa**. Montevideo: Xn Consultores, 2010.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. IN: SCHMIDT, P. (org.) **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I. M.; SCHILINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da Controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

BEZERRA, C. S.; OLIVEIRA, M. A. A. S.; TORREÃO, F. A. Proposta de Implantação de uma Controladoria na Fundação Oswaldo Cruz/Fiocruz. *In: XIX USP International Conference in Accounting, Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. 19, 2019, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Congresso USP – Fipecafi, p. 1-20. Disponível em: https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2019_NEW/ArtigosDownload/1531.pdf Acesso em: 20 mar. 2020.

BRASIL. **Acórdão nº 1.171/2017** – Tribunal de Contas da União - Plenário Auditoria Governamental. Disponível em:

<pesquisa.in.gov/imprensa/jps/visualiza/index.jps?data=21/06/2017&jornal=1&pagina=70&totalArquivos=152> Acesso em: 01 set. 2017.

_____. **Lei complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/CON1988_05.10.1988/CON1988.asp> Acesso em: 01 mar. 2020.

BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Práticas de Controladoria: Um Estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In VII Congresso FIPECAF, São Paulo, 2006. In: XIX USP International Conference in Accounting, Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 12, 2006, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: Congresso USP – Fipecafi, p. 1-16. Disponível em: <https://congressusp.fipecafi.org/anais/artigos72007/301.pdf> Acesso em: 20 mar. 2020.

BUSHE, G.; MARSHAK, R. Revisioning organization development: diagnostic and dialogic premises and patterns of practice. **Journal of Applied Behavioral Science**, v. 45, n. 3, p. 345-365, 2009.

COLLINGTON, V.; FOOK, J. Instigating change through Appreciative Inquiry: A Case Study. **International Journal of Higher Education Management**, v. 3, n. 1, p. 1-13, August, 2016.

CONACI. CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. Diretrizes para o Controle Interno no setor público. Brasília: CONACI, 2010. Disponível em: <<http://conaci.org.br/wp-content/uploads/2012/05/DiretrizesparaControleInternoSetorPublico.pdf>> Acesso em: 14 mar. 2020.

COOPERRIDER, D.; WHITNEY, D. **Investigação apreciativa**: uma abordagem positiva para gestão de mudanças. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.

COOPERRIDER, D.; WHITNEY, D.; STAVROS, J. M. **Manual da investigação apreciativa** - Para líderes da mudança. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

COOPERRIDER, D. L.; SRIVASTVA, S. Investigação Apreciativa na vida organizacional. In COOPERRIDER, D.; WHITNEY, D.; STAVROS, J. M. (Org.) **Manual da Investigação Apreciativa - Para Líderes da Mudança**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

CORBARI, E. C. *et al.* Controladoria governamental: uma investigação de suas funções no Poder Executivo Estadual. **Caderno de Gestão Pública**, v. 3, n. 2, p. 119-136, 2013.

COSO. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMISSION (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo. Maio de 2013. São Paulo, Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013. Disponível em: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf> Acesso em: 01 mar. 2020.

DAHER, G. F. *et al.* Controladoria no setor público: um estudo teórico-prático no município de Aquiraz-CE. **Revista Controle**, v. 15, n. 1, p. 367-397, 2017.

DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. **O planejamento da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no Setor Público: uma Análise dos Artigos Publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade-Período de 2001 a 2011. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 2, p. 91-109, 2014.

DUROCHER, S. The future of interpretive accounting research: The contribution of McCracken's (1988) approach. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 6, n. 3, p. 137-159, 2009.

GERGEN, K. J.; GERGEN, M. M. **Construcionismo social**: um convite ao diálogo. Rio de Janeiro: Instituto NOOS, 2010.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *ERA*, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai-jun., 1995.

HOQUE, Z. Introduction. In Hoque, Z. (ed.) **Methodological Issues in Accounting Research: Theories And Methods**. London: Spiramus Press, 2006. p. 331-335.

IIA. The Institute of Internal Auditors. IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control [Brochure]. Altamonte Springs, Florida, 2013. Disponível em: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Portuguese.pdf> Acesso em: 01 mar. 2020.

IMONIANA, J.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and back again: Doing interventionist search in. In: SHIELDS, M.D. **Handbook of Management Accounting Research**. London: Elsevier Science, 2007. V. 1.

LUNKES, R. J. *et al.* Análise da Legitimidade Sociopolítica e Cognitiva da Controladoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 59, p. 89-101, 2012.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBURGER, D. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da produção científica nacional e internacional sobre orçamento público, orçamento participativo e controladoria pública no período na primeira década do século XXI. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 5, n. 1, p. 34-42, 2013.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MERRIAM, S. B. **Qualitative research**: a guide to design and implementation. San Francisco: Jossey-Bass, 2009.

MOREIRA, M. A.; DIAS, A. G. S.; SOUZA, P. M. Controle Interno como Instrumento de Gestão Pública. **Revista de Informação Contábil**, v. 11, n. 4, p. 39-53, out-dez/2017.

MURPHEY, T.; ONODA, S.; KOBAYASHI, M. A multidisciplinary view of appreciative inquiry through action research: crossing borders. **Studies in linguistics and language teaching**, n. 25, p. 93-115, 2014.

OYADOMARI, J. C. T. *et al.* Pesquisa intervencionista: um ensaio sobre as oportunidades e riscos para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 7, n. 2, p. 244-265, 2014.

PATTON, M. Q. **Qualitative Research & Evaluation Methods**. Thousand Oaks-London-New Delhi: Sage Publications, 2002.

PETER, M. G. A.; MACHADO, M. V. V. **Manual de Auditoria Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PISA, B. J.; OLIVEIRA, A. G.; LEMES JÚNIOR, A. B. *Controladoria Governamental como instrumento de governança e Efetividade das Políticas Públicas: uma análise da atuação da Controladoria Geral da União*. Disponível em: <<http://seer4.fapa.com.br/index.php/arquivo/article/viewFile/298/204>> Acesso em: 20 fev. 2018.

RIBEIRO, C. P. P. *et al.* A Controladoria e a Lei de Responsabilidade Fiscal gerando informações para a tomada de decisão. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos, 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais [...]**. Bento Gonçalves: CBC, 2012, p. 1-16. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/198/198>> Acesso em: 03 mar. 2020.

RODNISKI, C. M.; DIEHL, C. A. O Papel da Controladoria em Relação ao Grau de Centralização das Organizações. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 7, n. 1, p. 7-22, 2012.

SILVA, M. M. D. **Curso de Auditoria Governamental**: de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SOARES, M. *et al.* Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 109-126, set-dez, 2009.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001. 375 p.

SOARES, M.; SCARPIN, J. E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010.

TRETER, J. O funcionamento do controle interno em consonância com a lei de responsabilidade fiscal nas prefeituras da região do alto Jacuí. **Cataventos**, ano 5, n. 1, p. 58-79, 2013.

TRIVIÑOS, A. N, S. **A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1994.

TROSTEN-BLOOM, A. Evolving approaches to design at Hunter Douglas Window Fashions Division. **AI Practitioner: International Journal of Appreciative Inquiry**. p. 6-10, May 2003.

VARGAS, S. B. **Práticas de controladoria adotadas em empresas de setores sob regulação governamental sediadas no Brasil**. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2016.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.