

**O AUDITOR INTERNO COMO PRATICANTE DA ESTRATÉGIA: UMA REFLEXÃO
A PARTIR DAS PRÁTICAS DO MIDDLE MANAGER À LUZ DA SAP**

MARIA CAROLINA SANTIAGO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

DIÊGO ALEXANDRE DUARTE

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (UFSC)

O AUDITOR INTERNO COMO PRATICANTE DA ESTRATÉGIA: UMA REFLEXÃO A PARTIR DAS PRÁTICAS DO *MIDDLE MANAGER* À LUZ DA *SAP*

Introdução

A atuação do auditor interno em organizações tem despertado crescente interesse na literatura sobre gestão estratégica, especialmente por sua relação com temas contemporâneos relevantes, como programas de integridade, gestão de riscos e ESG. A busca por meios eficazes de controle e monitoramento torna o auditor interno um ator estratégico essencial para o sucesso da implementação e sustentabilidade da estratégia organizacional.

Por estar estrategicamente vinculado à alta gestão, o auditor interno desempenha papel fundamental na compreensão, interpretação e comunicação da estratégia, atuando como elo entre a liderança e seus pares. Embora sua atuação seja predominantemente interna, em contextos como a Administração Pública, seus relatórios são divulgados externamente, direcionados aos órgãos superiores de controle e à sociedade, conferindo transparência e legitimidade ao processo.

A rotina do auditor interno está frequentemente interligada à atuação dos gestores intermediários, pois sua fiscalização não se limita à conformidade formal, mas envolve também o ajuste das práticas organizacionais aos requisitos dos órgãos reguladores. Essa interface reforça a relevância do auditor como agente que contribui para a execução fiel da estratégia, apoiando a alta administração e posicionando-se hierarquicamente próximo ao topo da organização.

Estudos sobre os gerentes intermediários, sob a perspectiva da *Strategy-as-Practice* (SAP), revelam similaridades significativas com as práticas dos auditores internos. Ambos são praticantes ativos da estratégia, responsáveis por criar, moldar e executar processos estratégicos no dia a dia organizacional (Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007). A SAP enfatiza a importância dos atores humanos como unidades centrais de análise, uma vez que são seus comportamentos e interações que efetivamente constroem as atividades estratégicas (Lavarda, Carneiro & Rese, 2019; Johnson et al., 2003).

A estratégia, nesta abordagem, é entendida como um fluxo dinâmico de ações e interações entre múltiplos atores e as práticas que utilizam (Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007). Whittington (2006) propõe três dimensões para análise dentro da SAP: práxis, prática e praticantes. A práxis refere-se à interconexão entre ações individuais e coletivas inseridas em contextos sociais, políticos e econômicos; prática diz respeito às ações rotineiras, mutáveis e combináveis; e praticantes são os indivíduos que utilizam essas práticas para agir.

A maioria dos estudos foca os praticantes nos níveis gerenciais internos, excluindo atores externos como consultores e reguladores. Contudo, Whittington (2006) alerta para a necessidade de ampliar a análise para incluir os múltiplos atores envolvidos na prática da estratégia. É sob esse prisma que este estudo investiga como as práticas dos auditores internos impactam a estratégia organizacional e se relacionam com as dos gerentes intermediários.

Os auditores internos, pela natureza de suas responsabilidades, estão sujeitos a pressões internas e externas que moldam constantemente suas práticas. Como fiscais da execução organizacional e promotores da transparência, enfrentam desafios éticos e motivacionais, podendo ser expostos a situações de conflito, como práticas ilícitas que colocam interesses pessoais acima dos coletivos. A escola de poder na formulação estratégica destaca o uso do

poder e da política nas negociações, evidenciando que organizações são formadas por indivíduos com interesses e motivações diversas (Mintzberg, 2010).

Diversos estudos indicam que, além da alta gestão, gerentes intermediários e funcionários de níveis inferiores exercem papel estratégico significativo (Balogun, 2003; Balogun & Johnson, 2004; Mantere, 2005 apud Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007). Entre esses, destaca-se a pesquisa de Rouleau (2005), que analisa as micropráticas contínuas de criação e atribuição de sentido estratégico pelos gerentes intermediários, identificando quatro práticas essenciais: tradução da orientação estratégica, sobrecodificação, disciplina do cliente e justificação da mudança. Essa análise fundamenta o entendimento do papel dos middle managers como intérpretes e comunicadores de mudanças estratégicas em nível micro, essenciais para a vantagem competitiva.

Embora o estudo original de Rouleau foque a mudança organizacional, esta pesquisa amplia sua abordagem para incluir a implementação e o controle da execução estratégica, especialmente pelo papel dos auditores internos enquanto middle management.

Complementam a fundamentação teórica os trabalhos de Floyd e Wooldridge (1992), Mantere (2008), Splitter, Seidl e Jarzabkowski (2021), e Quy Nguyen Huy (2001), que juntos oferecem uma base sólida para a compreensão da atuação e influência dos gerentes intermediários nos processos estratégicos, possibilitando um estudo comparativo enriquecido.

O objetivo principal deste trabalho é compreender como as práticas do auditor interno interferem no processo estratégico e em que medida elas se assemelham às práticas do middle manager, sob a perspectiva da *Strategy as Practice*. Essa abordagem privilegia o entendimento não apenas dos tipos de práticas adotadas (ferramentas, reuniões, etc.), mas sobretudo de como essas práticas são efetivamente realizadas e de que modo influenciam o fluxo do processo estratégico (Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007).

A pesquisa será conduzida por meio de metodologia qualitativa, estruturada em três temas centrais: o papel dos gerentes intermediários, a atividade da auditoria interna e a análise comparativa entre as práticas desses atores sob a ótica da SAP. Busca-se aprofundar o entendimento sobre como o auditor interno e o gerente intermediário contribuem para a implementação e comunicação das mudanças estratégicas por meio de suas práticas cotidianas.

Fundamentação Teórica

O debate sobre os méritos da gerência intermediária é tão fundamental que reverbera em diversas linhas acadêmicas, incluindo gestão estratégica (Tarakci et al., 2018), comportamento organizacional (Greer et al., 2018; Raes et al., 2011), empreendedorismo (Grimpe et al., 2019), teoria da organização (Rouleau, 2005; Rouleau & Balogun, 2011), marketing (Heyden et al., 2020) e gestão de operações (Giardilli et al., 2023). Há um chamado urgente para ampliar a pesquisa sobre a gerência intermediária, dado que persistem visões polarizadas acerca de onde, como e se esses gerentes se encaixam na compreensão das organizações contemporâneas (Tarakci et al., 2023).

Recentemente, no campo da *Strategy as Practice* (SAP), observa-se uma tendência a caracterizar os gerentes intermediários como praticantes dominantes (Jarzabkowski, Balogun & Seidl, 2007, pp. 15–17), destacando suas contribuições no processo de mudança e renovação estratégica. O termo *middle manager* pode ser traduzido como gerente intermediário ou gerente de nível médio, abrangendo todos os responsáveis que não pertencem à alta direção nem atuam como técnicos no nível operacional, mas ocupam posições de liderança que articulam a tomada de decisão (Lavarda, Carneiro & Rese, 2019, p. 163).

De acordo com Wooldridge et al. (2008, p. 1192), esse grupo compreende “gestores localizados abaixo dos gestores de topo e acima da supervisão de primeiro nível na hierarquia”, frequentemente sem papéis estratégicos claramente definidos (Mantere, 2008). Para Quy

Nguyen Huy (2001), trata-se de “quaisquer gerentes dois níveis abaixo do CEO e um nível acima dos trabalhadores de linha e profissionais”.

Tarakci et al. (2023, p. 15) sugerem que pesquisas futuras ultrapassem o estereótipo estrutural desses gerentes para considerá-los como pessoas que pensam, sentem e se importam, com suas vulnerabilidades e falhas. Nesse sentido, os gerentes intermediários são parte essencial da comunidade organizacional, atuando como mediadores entre a alta administração e o restante da organização (Floyd & Wooldridge, 2000), em uma mediação estruturada por expectativas de função (Mantere, 2008).

Reconhece-se que gerentes de nível médio realizam contribuições valiosas para mudanças radicais organizacionais — muitas vezes subestimadas pelos executivos seniores (Quy Nguyen Huy, 2001). Um dos primeiros a reconhecer essa importância foi Bower (1970, pp. 297–298), que afirmou que esses gerentes “são os únicos na organização em posição de julgar se as questões estratégicas estão sendo consideradas no contexto apropriado”.

Nguyen Huy (2001), após seis anos de estudo, identificou quatro áreas de contribuição desses gerentes: (1) ideais empreendedores que agregam valor; (2) habilidade superior em alavancar redes informais que viabilizam mudanças duradouras; (3) sintonia com as necessidades emocionais dos funcionários para manter o ímpeto da mudança; e (4) gerenciamento da tensão entre continuidade e mudança, evitando tanto a inércia quanto o caos organizacional. Apesar de nem todos serem modelos de vigor empreendedor, negligenciar o papel desses gerentes reduz drasticamente as chances de mudanças radicais bem-sucedidas (Nguyen Huy, 2001).

Embora gerentes intermediários possam ser percebidos como sabotadores do processo estratégico, tal relação está mais associada à falta de reconhecimento e valorização por parte da alta gestão, que frequentemente não recompensam adequadamente seus esforços nem reconhecem suas boas ideias (Tarakci et al., 2023). Além disso, esses gerentes enfrentam desafios decorrentes das mudanças organizacionais contemporâneas, como estruturas mais planas, avanços tecnológicos, e pressões ambientais e sociais, que impactam diretamente seus papéis (Tarakci, 2023, pp. 6, 15).

A promessa de respostas rápidas à turbulência ambiental tem levado organizações a reduzir o número de gerentes intermediários, sob a crença de que tecnologias facilitam a comunicação e monitoramento contínuos sem custo (Tarakci, 2023, p. 7). Simultaneamente, o movimento de *open strategy* tende a marginalizar esses gerentes, convidando múltiplos stakeholders para o processo decisório, o que, junto com o avanço da inteligência artificial, ameaça seu papel como tomadores de decisão (Tarakci, 2023).

Quanto às formas de formação da estratégia — deliberada ou emergente —, a atuação dos gerentes intermediários se mostra impactada. A estratégia deliberada oferece base para planejamento a longo prazo, enquanto a emergente permite adaptação rápida a mudanças. Segundo Mintzberg e Waters (1985), diversas formas intermediárias podem coexistir, e a participação dos gerentes tende a ser maior quanto mais a estratégia for emergente.

Estudos como o de Violetta, Jarzabkowski e Seidl (2021) evidenciam a tensão dos gerentes intermediários em processos de *open strategy*, onde sua exclusão progressiva pode gerar reações de “sabotagem” conscientes ou inconscientes, fruto do temor pela perda do espaço conquistado. A posição de gerência envolve esforços pessoais intensos e comprometimento, muitas vezes invisibilizados pela organização (Tarakci et al., 2023, p. 15).

Subjugar esses gerentes como sabotadores é desprezar um recurso estratégico valioso, cuja valorização pode impulsionar inovação e sucesso organizacional. No setor público, contudo, muitas vezes eles são indicados politicamente, desvinculados da missão institucional e inseridos em relações de poder, o que dificulta a valorização profissional.

É consenso que os gerentes intermediários são fundamentais na implementação, renovação ou manutenção da estratégia organizacional, liderando e influenciando equipes para

assegurar a execução do planejamento. Todavia, expectativas elevadas por parte da alta gestão podem ser frustradas por problemas de relacionamento, comunicação e valores culturais, que impactam negativamente seu desempenho (Huy, 2001).

Raes et al. (2011) destacam que a interação dos gerentes intermediários com a alta gerência durante processos de mudança é frequentemente episódica, cabendo a esses gerentes traduzir conceitos teóricos em metodologias práticas, baseadas em suas avaliações subjetivas (Tarakci et al., 2023, p. 5).

Floyd e Wooldridge (1992) apresentaram um modelo genérico que elucida o envolvimento da gerência intermediária na estratégia, dividido em quatro tipos de atividades segundo duas dicotomias: ascendente versus descendente, e integrativa versus divergente. Essas atividades são: (1) implementação da estratégia deliberada (descendente e integrativa); (2) facilitação de adaptabilidade (descendente e divergente); (3) síntese de informações (ascendente e integrativa); e (4) defesa de alternativas (ascendente e divergente).

A implementação da estratégia deliberada refere-se à execução planejada, com foco na integração organizacional (Mantere, 2008). A facilitação da adaptabilidade envolve a promoção de flexibilidade e inovação para responder a mudanças (Mantere, 2008; Tarakci et al., 2023). A síntese de informações consiste na coleta e interpretação de dados para apoiar decisões da alta gestão (Mantere, 2008; Floyd & Wooldridge, 1992).

Por fim, a defesa de alternativas trata da proposição e comunicação persistente de opções estratégicas à alta administração, sendo vital em todas as fases do projeto (Floyd & Wooldridge, 1992).

Tabela 1

Modelo genérico das quatro atividades da gerência intermediária segundo Floyd e Wooldridge (1992, p. 154)

Tipo de Atividade	Descrição	Direção	Natureza
Implementação da Estratégia Deliberada	Executar a estratégia conforme planejada	Descendente	Integrativa
Facilitação de Adaptabilidade	Adaptar a estratégia às mudanças	Descendente	Divergente
Síntese de Informações	Coletar e analisar informações para a alta administração	Ascendente	Integrativa
Defesa de Alternativas	Propor novas estratégias ou ajustes	Ascendente	Divergente

Fonte: Elaboração própria (2024)

Mantere (2008) buscou demonstrar que existem condições que impactam o desenvolvimento da atuação da gerência intermediária, as quais ele denominou como “condições habilitadoras” — compreendendo tanto condições restritivas (constrangedoras) quanto permissivas (habilitadoras). Essas condições influenciam a capacidade da gerência intermediária de atender às expectativas da alta administração, que incluem: implementação, facilitação de adaptabilidade, síntese de informação e defesa de alternativas.

No que se refere à “implementação da estratégia”, Mantere (2008) identifica quatro condições habilitadoras principais: (i) narração, entendida como a necessidade da alta gestão de explicar os processos mentais que levaram à formulação dos objetivos, permitindo aos gerentes intermediários conectar os objetivos atuais aos anteriores; (ii) contextualização, que envolve a transmissão de objetivos claros e bem definidos de cima para baixo, fornecendo foco e apoio para decisões contextuais; (iii) alocação de recursos, que consiste no realocamento de

recursos para apoiar a implementação, sinalizando comprometimento da alta gestão — afinal, “estratégia, sem um conjunto de ferramentas, não é nada, apenas um mero balbuciar”; e (iv) respeito, que se manifesta na valorização por parte da alta administração das competências dos gerentes intermediários e suas equipes, criando uma atmosfera de troca mútua de respeito entre estrategistas e implementadores.

Para a “facilitação da adaptabilidade” — que pressupõe que os gerentes intermediários promovam experimentação e autonomia em suas áreas — a principal condição habilitadora é a confiança da alta gestão, legitimando os esforços criativos desses gerentes. O medo de punições em caso de falhas restringe sua liberdade criativa, sendo a confiança essencial para que possam agir com responsabilidade e propriedade sobre suas áreas de atuação.

No âmbito da “síntese de informação”, destaca-se a responsividade da alta administração às informações sintetizadas e fornecidas pelos gerentes intermediários, embora exista uma relutância da alta gestão em receber feedbacks críticos.

Por fim, em relação à “defesa de alternativas”, as condições habilitadoras são: (i) inclusão no processo de planejamento, o que confere maior controle e reduz riscos para os gerentes, e (ii) arbitragem, que se refere à avaliação e recompensa das ideias defendidas pela alta gestão — papel importante para a motivação e estímulo à proposição de novas estratégias (Bourgeois & Brodwin, 1984, apud Mantere, 2008).

Sob uma análise aprofundada da gerência intermediária, Rouleau (2005) examinou as micropráticas contínuas de criação e atribuição de sentido empregadas por esses gerentes para interpretar e comunicar mudanças estratégicas, fundamentadas em seu conhecimento tácito. Destacou quatro micropráticas principais: (i) traduzir a orientação, (ii) sobrecodificar a estratégia, (iii) disciplinar o cliente e (iv) justificar a mudança.

A tradução é um ato de autoria, no qual o ator seleciona elementos relevantes da situação para compor uma mensagem (Jameson, 2001). Essa escolha não é neutra (Meyer, 1995, apud Rouleau, 2005), e a habilidade com que é realizada impacta diretamente a criação de sentido estratégico. A microprática depende do uso do conhecimento tácito para compreender e avaliar o significado dos eventos, inclusive refletindo sobre gestos e palavras corriqueiras (Fisher, 1987, apud Rouleau, 2005, p. 1425).

A sobrecodificação consiste em inscrever palavras e ações relacionadas à estratégia nos códigos profissionais e socioculturais apropriados ao interlocutor (Rouleau, 2005, p. 1426). Já a disciplina do cliente refere-se à produção de efeitos subjetivos e emocionais que visam “vender” a nova orientação estratégica, exigindo a confiança do interlocutor (Fisher, 1987, p. x). Por fim, justificar a mudança envolve fornecer “boas” razões para que o ator externo adote a mudança proposta (Fisher, 1987, apud Rouleau, 2005, p. 1429).

Baseando-se nesse estudo, a presente pesquisa buscará compreender de que forma a atuação do auditor interno pode se assemelhar à do gerente intermediário (middle management). Entretanto, para isso, é fundamental primeiro entender os tipos de atividades desenvolvidas pelo auditor interno.

Discussão sobre o auditor interno como praticante da estratégia: a partir dos estudos do *Middle Management* na perspectiva da SAP.

Ao longo dos últimos vinte anos, a Estratégia como Prática (SAP) evoluiu de uma perspectiva incipiente e periférica para um campo consolidado de pesquisa estratégica (Jarzabkowski, Seidl, & Balogun, 2022). A SAP concentra-se nas atividades, processos e práticas sociais de nível micro que compõem a estratégia e a elaboração de estratégias organizacionais, oferecendo uma alternativa à investigação estratégica tradicional. Em vez de focar apenas nos efeitos da estratégia sobre o desempenho, busca-se uma análise mais abrangente e aprofundada do que realmente ocorre no planejamento estratégico, na

implementação e em outras atividades relacionadas. Por seu enfoque no nível micro, os estudos em SAP tendem a utilizar teorias e métodos distintos dos adotados tradicionalmente pelos estudiosos da estratégia (Golsorkhi, Rouleau, Seidl, & Vaara, 2010).

As atividades microestratégicas, embora frequentemente invisíveis à pesquisa tradicional, podem exercer impactos significativos nas organizações e em seus membros (Johnson, Melin, & Whittington, 2003). Pesquisadores de destaque da área apontam que o futuro da SAP está vinculado a dois caminhos: a diferenciação temática dentro do campo e a polinização cruzada com áreas adjacentes (Jarzabkowski, Seidl, & Balogun, 2022). Esta pesquisa opta pelo segundo caminho, explorando a governança como uma área adjacente em que a SAP pode atuar de forma integradora.

Diferentemente da pesquisa tradicional, que enfatiza mecanismos formais e explícitos de governança, a SAP busca revelar os diversos mecanismos informais e implícitos presentes nas práticas cotidianas (Jarzabkowski, Seidl, & Balogun, 2022). O tema da governança, embora tenha ganhado destaque recentemente, remonta aos estudos pioneiros de Ronald Coase (1937), em “The Nature of the Firm”, aperfeiçoados posteriormente por Oliver Williamson (1975). Para Coase, governança refere-se aos dispositivos internos da firma para conduzir coordenações eficazes, abrangendo protocolos internos e contratos externos, especialmente em contextos de terceirização.

A definição moderna de governança ganhou força a partir do Relatório Cadbury (1992), que estabeleceu três princípios fundamentais: transparência, integridade e prestação de contas. Tais princípios foram ampliados globalmente pelas diretrizes corporativas da OCDE (1999). Em 2017, o Banco Mundial conceituou governança como “o processo por meio do qual atores estatais e não estatais interagem para conceber e implementar políticas públicas dentro de um conjunto de regras informais moldadas pelo poder”.

No contexto corporativo brasileiro, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) define governança corporativa como “conjunto de práticas destinadas a otimizar o desempenho da companhia, protegendo todas as partes interessadas, como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital”. Já o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (Instituto Brasileiro de Governança Corporativa) apresenta a governança como “um sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo relações entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e demais partes interessadas”.

O mesmo código destaca os princípios da governança: transparência, equidade, prestação de contas (accountability) e responsabilidade corporativa. O princípio da transparência implica disponibilizar informações a todos os interessados, não apenas aquelas exigidas por lei ou regulamentos; a equidade se refere ao tratamento justo e isonômico de todos os sócios e stakeholders, considerando seus direitos, deveres e expectativas; a prestação de contas exige que os agentes de governança atuem com clareza, responsabilidade e diligência, assumindo as consequências de suas ações; e a responsabilidade corporativa implica zelar pela viabilidade econômico-financeira da organização, minimizando externalidades negativas e promovendo as positivas, considerando os diversos capitais (financeiro, intelectual, humano, social, ambiental, entre outros) em curto, médio e longo prazos (IBGC, 2015).

Assim, este estudo propõe analisar, sob a perspectiva da governança integrada à SAP, a atuação de um ator central: o auditor interno. Desde o início, o presente artigo buscou explorar as semelhanças entre a atuação do middle manager e do auditor interno por meio da análise de suas micropráticas, sem privilegiar a posição hierárquica formal. Contudo, observa-se que ambos, gerentes intermediários e auditores internos, geralmente ocupam posições equivalentes no organograma organizacional, alinhadas em termos de nível hierárquico e responsabilidades de suporte à alta gestão.

Os gerentes intermediários situam-se entre a alta administração e os funcionários de linha, sendo responsáveis pela implementação das estratégias e gestão das operações diárias. Em resumo, atuam como facilitadores da comunicação bidirecional, interpretando e executando as diretrizes da alta gestão e supervisionando equipes de trabalho.

Os auditores internos também ocupam posição hierárquica semelhante, reportando-se diretamente à alta gestão ou ao comitê de auditoria. Suas funções consistem em monitorar e avaliar a conformidade dos processos internos com as políticas organizacionais, fornecendo feedback crítico e independente à alta administração sobre a eficácia dos controles e operações internas.

As similaridades entre esses dois grupos podem ser destacadas nos seguintes aspectos: (i) nível hierárquico — ambos atuam como ponte entre a alta administração e os níveis operacionais; (ii) suporte à alta gestão — fornecem informações, feedbacks e recomendações essenciais para a tomada de decisões estratégicas; (iii) independência operacional — enquanto os gerentes intermediários gerenciam suas áreas e implementam estratégias, os auditores internos conduzem avaliações independentes para garantir objetividade; e (iv) responsabilidade pelo cumprimento das políticas — ambos asseguram que as políticas e estratégias definidas sejam seguidas, ainda que com focos distintos: implementação e execução para os gerentes, conformidade e avaliação para os auditores.

Quanto aos papéis e contribuições para o processo estratégico, tomamos como referência os estudos de Quy Nguyen Huy (2001), que permitem correlacionar as contribuições dos gerentes intermediários com as atividades desempenhadas pelos auditores internos da seguinte forma:

Tabela 2

Correlação entre as contribuições dos gerentes intermediários e as funções desempenhadas pela auditoria interna

Contribuições dos Gerentes Intermediários	Atividades Relacionadas de Auditoria Interna
Ideias Empreendedoras que Agregam Valor	Verificação da conformidade das ideias empreendedoras com a estratégia estabelecida; e Auditoria de processos e controles para assegurar a eficácia das inovações propostas.
Alavancagem de Redes Informais para Mudanças Permanentes e Duradouras	Avaliação do uso de redes informais; e Recomendação de melhorias para garantir a eficiência e conformidade das mudanças implementadas.
Sintonia com o Humor e as Necessidades Emocionais dos Funcionários	Coleta e análise de informações sobre o impacto das mudanças na moral e no desempenho dos funcionários; e Feedback para ajuste das estratégias conforme as necessidades emocionais dos funcionários.
Administração da Tensão entre Continuidade e Mudança	Identificação de riscos e proposição de alternativas para balancear continuidade e mudança; e Sugestão de ações corretivas para mitigar riscos e assegurar o equilíbrio organizacional.

Fonte: Elaboração própria (2024)

Baseando-se no modelo genérico de Floyd e Wooldridge (1992), é possível realizar uma análise comparativa entre as atividades desempenhadas pelos Auditores Internos e pelos Gerentes Intermediários, considerando as expectativas atribuídas a cada grupo.

No que tange à atividade de *Implementação da Estratégia Deliberada*, os auditores internos atuam verificando a conformidade das operações organizacionais com a estratégia estabelecida, por meio da auditoria de processos e controles, garantindo assim a correta execução da estratégia.

Em relação à *Facilitação de Adaptabilidade* (descendente e divergente), os auditores avaliam os processos internos e recomendam melhorias contínuas, assegurando que a organização se adapte adequadamente às mudanças regulatórias e contextuais.

No âmbito da *Síntese de Informações* (ascendente e integrativa), os auditores analisam dados e relatórios de auditoria para fornecer à alta gestão informações detalhadas, identificando riscos potenciais e oportunidades relevantes.

Por fim, no que se refere à *Defesa de Alternativas* (ascendente e divergente), os auditores propõem ações corretivas e alternativas estratégicas para mitigar riscos identificados, recomendando ajustes ou mudanças estratégicas quando necessário.

Essas atividades podem ser sistematizadas em um quadro comparativo entre os papéis dos Gerentes Intermediários e dos Auditores Internos, conforme apresentado a seguir:

Tabela 3

Comparação entre os Middle Managers e os Auditores Internos

Atividade	Modelo Genérico de Floyd e Wooldridge (1992)	Auditor Interno
Implementação da Estratégia Deliberada	Executar a estratégia conforme planejado (Descendente e Integrativa)	Verificação da conformidade das atividades com a estratégia estabelecida; Auditoria de processo e controles.
Facilitação de Adaptabilidade	Adaptar a estratégia às mudanças (Descendente e Divergente)	Avaliação de processos e recomendação de melhorias; Adaptação às mudanças regulatórias.
Síntese de Informações	Coletar e analisar informações para a alta administração (Ascendente e Integrativa)	Análise de dados e relatórios de auditoria para fornecer informações de alta gestão; Identidade
Defesa de Alternativas	Propor novas estratégias ou ajustes (Ascendente e Divergente)	Sugestão de ações corretivas e alternativas para mitigar riscos identificados; Recomendação de mudanças estratégicas

Fonte: Elaboração própria (2024)

Por fim, com base no estudo de Linda Rouleau intitulado *Micro-practices of Strategic Sensemaking and Sensegiving: How Middle Managers Interpret and Sell Change Every Day* (publicado no *Journal of Management Studies*, 2005), é possível realizar uma análise comparativa entre o papel dos gerentes intermediários e dos auditores internos no processo estratégico, sob a perspectiva da Estratégia como Prática (SAP).

O referido estudo destaca que compreender os gerentes intermediários como intérpretes e comunicadores de mudanças estratégicas em nível micro é essencial para a manutenção da vantagem competitiva organizacional. Rouleau examina as micropráticas contínuas de criação

e atribuição de sentido utilizadas por esses gestores para interpretar e comunicar mudanças estratégicas com base em seu conhecimento tácito. Quatro micopráticas principais são evidenciadas: traduzir a orientação, sobrecodificar a estratégia, disciplinar o cliente e justificar a mudança.

Essas práticas apresentam forte correlação com as atividades desempenhadas pela auditoria interna.

No que se refere a *traduzir a orientação*, os auditores internos frequentemente atuam como tradutores das novas diretrizes e orientações organizacionais para os setores auditados. Durante a auditoria, é fundamental que eles comuniquem claramente as mudanças estratégicas e garantam a compreensão de suas implicações, alinhando as operações internas às diretrizes da alta gestão.

Neste contexto, a experiência do auditor interno confere uma vantagem significativa. Sua atuação transcende o âmbito setorial, abrangendo um conhecimento abrangente das práticas em diversas áreas, setores e departamentos da organização. Essa amplitude o qualifica como um agente capaz de utilizar múltiplos instrumentos e potencialidades, bem como de selecionar a linguagem apropriada para se comunicar de forma eficaz com distintos interlocutores.

A capacitação e a formação avançada são essenciais para que o auditor realize essa tradução com eficácia. Por exemplo, um auditor interno em uma Instituição de Ensino Superior, pública ou privada, que interage com docentes doutores ou pós-doutores, terá maior facilidade para compreender estratégias e articular discursos coerentes quando possui grau acadêmico equivalente. Essa afinidade contribui para o entendimento claro dos objetivos estratégicos, diferentemente de um auditor sem essa familiaridade com a realidade acadêmica específica.

Não se espera que o auditor domine todas as formações, mas é imprescindível que ele desenvolva competências e conhecimentos pertinentes à sua área de atuação e aos seus principais interlocutores, utilizando seu capital cognitivo para interpretar, avaliar e traduzir informações estratégicas.

Quanto à *sobreodificação da estratégia*, os auditores internos desempenham papel relevante ao detalhar e documentar as políticas e procedimentos necessários para a implementação das mudanças estratégicas. Eles elaboram relatórios e recomendações que clarificam os passos que os setores auditados devem seguir, assegurando conformidade com os objetivos organizacionais. Nesse processo, a diversidade sociocultural dos interlocutores — incluindo gênero, raça e cor — impõe desafios à tradução da estratégia, ressaltando a importância de reconhecer tais diferenças para garantir a eficácia da comunicação.

Em relação a *disciplinar o cliente*, os auditores internos monitoram e avaliam a conformidade dos setores com as políticas e procedimentos estabelecidos, utilizando feedback construtivo para corrigir desvios e alinhar práticas à estratégia organizacional. A eficácia dessa disciplina depende, em última instância, do comprometimento dos gestores públicos em assegurar o cumprimento das recomendações e ações corretivas.

Por fim, no que tange a *justificar a mudança*, os auditores internos fundamentam as alterações estratégicas por meio da avaliação e comunicação das necessidades dessas mudanças, baseadas em evidências e análises rigorosas. Dessa forma, fornecem uma base racional que facilita a compreensão dos stakeholders sobre os motivos e benefícios das transformações propostas. Muitas vezes, recorrem a informações provenientes de reclamações registradas em canais formais (ouvidorias), da imprensa ou de organizações da sociedade civil, reforçando a legitimidade das mudanças.

No contexto da administração pública, o cidadão detém o "direito de ser ouvido", representando o interesse público cuja negligência pode acarretar responsabilidade. Assim, a justificativa para qualquer mudança deve observar os requisitos legais e princípios administrativos, sobretudo o princípio da legalidade e da motivação.

Dessa forma, as micropráticas de criação e atribuição de sentido estratégico identificadas por Rouleau encontram correspondência nas atividades da auditoria interna, ressaltando a relevância do papel do auditor na implementação e comunicação eficaz das mudanças estratégicas dentro das organizações.

Tabela 4

Quadro de correlação entre as micropráticas de criação e atribuição de sentido estratégico e as atividades de auditoria interna

Micropráticas de Criação e Atribuição de Sentido Estratégico	Atividades de Auditoria Interna
Traduzir a orientação	<ul style="list-style-type: none"> - Tradução das novas diretrizes e orientações organizacionais para os setores auditados. - Comunicação clara das mudanças estratégicas e suas implicações. - Alinhamento das operações internas com as novas diretrizes da gestão.
Sobrecodificar a estratégia	<ul style="list-style-type: none"> - Detalhamento e documentação das políticas e procedimentos necessários para a implementação das mudanças estratégicas. - Elaboração de relatórios e recomendações. - Especificação dos passos a serem seguidos pelos setores auditados.
Disciplinar o cliente	<ul style="list-style-type: none"> - Monitoramento e avaliação da conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos. - Utilização de feedback construtivo para corrigir irregularidades. - Comunicação de descobertas de auditoria e recomendação de ações corretivas.
Justificar a mudança	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliação e comunicação da necessidade das mudanças estratégicas - Fornecimento de uma base racional para as modificações propostas. - Garantia de que todos os stakeholders compreendam os motivos subjacentes às mudanças e suas vantagens para a organização.

Fonte: Elaboração própria (2024)

Este quadro sintetiza como as micropráticas adotadas pelos gerentes intermediários para a criação e atribuição de sentido estratégico se alinham às atividades típicas da auditoria interna, evidenciando a interdependência entre esses processos para o êxito organizacional.

A seguir, apresenta-se um quadro comparativo entre as atividades do auditor interno e as micropráticas descritas por Rouleau (2005):

Tabela 5

Quadro comparativo entre as atividades do auditor interno e as micropráticas estratégicas identificadas por Rouleau (2005)

Atividade	Auditor Interno	Micropráticas (Roleau, 2005)
Traduzir para orientação	Análise e interpretação das políticas e regulamentos para garantir a conformidade e esclarecer	Traduzir a visão estratégica da alta gestão em ações concretas
Sobrecodificar a Estratégia	Verificação detalhada e auditoria de processos para garantir o cumprimento dos objetivos estratégicos	Detalhamento e planejamento das estratégias
Disciplinar o Cliente	Avaliação e monitoramento de conformidade com a política	Encorajar comportamentos dos clientes que estão alinhados
Justificar a Mudança	Relatórios de auditoria que fornecem evidências e justificativas para mudanças estratégicas e operacionais	fornecer razões e argumentos racionais para a implementação de mudanças.

Fonte: Elaboração própria (2024)

Uma observação importante refere-se à “natureza do relatório de auditoria” — produto das atividades do auditor interno — que possui caráter orientativo, uma vez que o gerente intermediário responsável pode ser responsabilizado por eventuais danos decorrentes da não adoção das recomendações. Não há penalidade formal para o gestor do setor que optar por não seguir as recomendações da auditoria, mas ele assume o risco de consequências mais graves caso falhas ocorram. Essa situação difere do poder de comando e da autoridade formal atribuída aos gerentes intermediários.

Embora seja obrigação da alta administração tomar conhecimento dos apontamentos apresentados nos relatórios de auditoria, na prática, muitas vezes essas informações e orientações não avançam além do conhecimento do gerente intermediário. No contexto da auditoria governamental, entretanto, a disseminação da informação costuma ir além, uma vez que órgãos de controle externos também têm acesso aos relatórios e acompanham as ações decorrentes.

Considerações Finais

Ao final deste estudo, foi possível evidenciar o papel estratégico desempenhado pelos auditores internos nos processos organizacionais, sob a lente das “micropráticas de criação e atribuição de sentido estratégico”, conforme descritas por Linda Rouleau (2005). A análise comparativa realizada reforça que os gerentes intermediários não ocupam uma posição meramente funcional; ao contrário, integram um grupo central à implementação, sustentação e transformação contínua da estratégia organizacional. Esses atores operam na interface entre as diretrizes da alta gestão e a dinâmica cotidiana das organizações, exercendo influência direta sobre o rumo estratégico das instituições.

A atuação dos gerentes de nível médio revela-se complexa, sujeita a interferências de ordem pessoal — como ego, vaidade e resistência — e a condicionantes sociais e econômicas. Ainda assim, são esses profissionais que assumem a responsabilidade de traduzir, comunicar e operacionalizar a estratégia, demonstrando resiliência diante das adversidades organizacionais. A negligência da alta administração em reconhecê-los como parceiros estratégicos constitui um equívoco recorrente, ao ignorar o valor analítico e interpretativo de suas rotinas.

Neste contexto, o estudo revela que os auditores internos desempenham um papel análogo ao dos gerentes intermediários, compartilhando práticas cotidianas diretamente conectadas à estratégia. Contudo, os auditores acumulam uma responsabilidade adicional: monitorar o desempenho desses gestores. Por meio de análises planejadas e da elaboração de relatórios técnicos, os auditores promovem a transparência e a conformidade, oferecendo subsídios valiosos para decisões gerenciais estratégicas, tais como promoções, redirecionamentos ou desligamentos. Seus achados, sistematizados em relatórios, constituem instrumentos fundamentais à boa governança e à integridade institucional.

Este trabalho apresenta, assim, uma contribuição original ao ampliar a discussão sobre os atores-chave envolvidos nos processos estratégicos organizacionais. Diferentemente das abordagens tradicionais que focalizam exclusivamente a alta direção ou os planejadores formais, esta pesquisa enfatiza a relevância das camadas intermediárias — incluindo os auditores internos — como agentes estratégicos ativos.

Compreender profundamente os instrumentos de gestão estratégica é de suma importância; entretanto, torna-se igualmente vital identificar e analisar os sujeitos que os operam. Ignorar essa dimensão pode comprometer a efetividade das ações estratégicas, gerando, no longo prazo, consequências significativas para a organização.

Referências Bibliográficas

- Andersen, T. J. (2000). Strategic planning, autonomous actions and corporate performance. *Long Range Planning*, 33(2), 184–200. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(99\)00062-0](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(99)00062-0).
- Andersen, T. J. (2004). Integrating the strategy formation process: An international perspective. *European Management Journal*, 22(3), 263–272. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(00\)00090-6](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(00)00090-6).
- Balogun, J., & Johnson, G. (2004). Organizational restructuring and middle manager sensemaking. *Academy of Management Journal*, 47(4), 523–549. <https://doi.org/10.5465/20159610>.
- Balogun, J., & Rouleau, L. (2017). Strategy-as-practice research on middle managers and sensemaking. In M. L. Ambrosini & D. Seidl (Eds.), *Handbook of Middle Management Strategy Process Research* (pp. 109–123). Edward Elgar.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2002). *Auditoria* (7ª ed., pp. 31–32). São Paulo: Atlas.
- Brasil. Controladoria-Geral da União (CGU). (2017). *Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal*. Brasília: CGU. <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>
- Denis, J.-L., Langley, A., & Rouleau, L. (2007). Strategizing in pluralistic contexts: Rethinking theoretical frames. *Human Relations*, 60(1), 179–215. <https://doi.org/10.1177/0018726707075288>.
- Elbanna, S. (2006). Strategic decision-making: Process perspectives. *International Journal of Management Reviews*, 8(1), 1–20. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2006.00121.x>.
- Farjoun, M. (2002). Towards an organic perspective on strategy. *Strategic Management Journal*, 23(7), 561–594. <https://doi.org/10.1002/smj.247>.
- Floyd, S. W., & Wooldridge, B. (1992). Middle management involvement in strategy and its association with strategic type: A research note. *Strategic Management Journal*, 13(S1), 153–167. <https://doi.org/10.1002/smj.4250131012>.
- Hamel, G., & Välikangas, L. (2003). The quest for resilience. *Harvard Business Review*, 81(9), 52–63.

- Hart, S. L. (1992). An integrative framework for strategy-making processes. *Academy of Management Review*, 17(2), 327–351. <https://doi.org/10.5465/amr.1992.4279535>.
- Hart, S. L., & Banbury, C. (1994). How strategy-making processes can make a difference. *Strategic Management Journal*, 15(4), 251–269. <https://doi.org/10.1002/smj.4250150404>.
- Hendry, J. (2000). Strategic decision making, discourse, and strategy as social practice. *Journal of Management Studies*, 37(7), 955–977. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00215>.
- Henry, M., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2010). *Safari de estratégia: Um roteiro pela selva do planejamento estratégico* (2ª ed., L. B. Ribeiro, Trad.). Porto Alegre: Bookman.
- IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2015). *Código das melhores práticas da governança corporativa* (5ª ed.). https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4382648/mod_resource/content/1/Livro_Codigo_Melhores_Praticas_GC.pdf
- IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2008). *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/livreto-ippf-vs-ippf-00000010-01102019105200.pdf>
- IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2009). *Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo*. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>
- IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2020). *Modelo das três linhas do IIA 2020*. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>
- IIA Brasil – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2023). *Definição de auditoria interna*. <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>
- Jarzabkowski, P. (2003). Strategic practices: An activity theory perspective on continuity and change. *Journal of Management Studies*, 40(1), 23–55. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.t01-1-01499>.
- Jarzabkowski, P., & Spee, A. P. (2009). Strategy-as-practice: A review and future directions for the field. *International Journal of Management Reviews*, 11(1), 69–95. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2008.00250.x>.
- Jarzabkowski, P., Balogun, J., & Seidl, D. (2007). Strategizing: The challenges of a practice perspective. *Human Relations*, 60(1), 5–27. <https://doi.org/10.1177/0018726707076448>.
- Johnson, G., Melin, L., & Whittington, R. (2003). Micro strategy and strategizing: Towards an activity-based view. *Journal of Management Studies*, 40(1), 3–22. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.t01-1-01498>.
- Kincaid, J. K., et al. (2008). *Profesional certificado en auditoría gubernamental: Guía de estudio para el examen* (3ª ed., pp. 51–53). USA: IIARF.
- Lavarda, R. A., Carneiro, V., & Rese, N. (2019). Estratégia como prática. In M. M. Abdalla, M. A. Conejero, & M. A. Oliveira (Orgs.), *Administração estratégica: Da teoria à prática no Brasil* (pp. 303–325). São Paulo: Atlas.
- Mantere, S. (2008). Role expectations and middle manager strategic agency. *Journal of Management Studies*, 45(2), 294–316. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2007.00753.x>.
- Mintzberg, H., & Waters, J. A. (1985). Of strategies, deliberate and emergent. *Strategic Management Journal*, 6(3), 257–272. <https://doi.org/10.1002/smj.4250060306>.
- Nonaka, I. (1988). Toward middle-up-down management: Accelerating information creation. *Sloan Management Review*, 29(3), 9–18.
- Raes, A. M. L., Heijltjes, M. G., Glunk, U., & Roe, R. A. (2011). The interface of the top management team with the middle manager: A process model. *Academy of Management Review*, 36(1), 102–126. <https://doi.org/10.5465/amr.2009.0249>

- Regnér, P. (2003). Strategy creation in the periphery: Inductive versus deductive strategy making. *Journal of Management Studies*, 40(1), 57–82. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00338>.
- Regnér, P. (2008). Strategy-as-practice and dynamic capabilities: Steps towards a dynamic view of strategy. *Human Relations*, 61(4), 565–588. <https://doi.org/10.1177/0018726707089427>.
- Rouleau, L. (2005). Micro-practices of strategic sensemaking and sensegiving: How middle managers interpret and sell change every day. *Journal of Management Studies*, 42(7), 1413–1441. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2005.00523.x>.
- Santiago, M. C. (2024). Auditoria interna no âmbito da administração pública: Ferramenta central na implementação e aprimoramento com compliance na administração pública direta, autarquia e fundacional. *Habitus*.
- Splitter, S., Seidl, D., & Jarzabkowski, P. (2021). Middle managers' struggle over their subject position in open strategy processes. *Journal of Management Studies*, 58(7), 1884–1923. <https://doi.org/10.1111/joms.12776>
- Tarakci, M., Heyden, M. L., Rouleau, L., Raes, A., & Floyd, S. W. (2023). Heroes or villains? Recasting middle management roles, processes, and behaviours. *Journal of Management Studies*, 60(7), 1663–1683. <https://doi.org/10.1111/joms.12861>.
- Whittington, R. (2006). Completing the practice turn in strategy research. *Organization Studies*, 27(5), 613–634. <https://doi.org/10.1177/0170840606064101>.
- Wooldridge, B., Schmid, T., & Floyd, S. W. (2008). The middle management perspective on strategy process: Contributions, synthesis, and future research. *Journal of Management*, 34(6), 1190–1221. <https://doi.org/10.1177/0149206308316058>.