

ARTIGO

AUDITORIA INTERNA PREVENTIVA EM ÓRGÃOS PÚBLICOS: UMA ANÁLISE À LUZ DAS NORMAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

PREVENTIVE INTERNAL AUDIT IN PUBLIC BODIES: AN ANALYSIS IN LIGHT OF THE STANDARDS OF THE COURT OF AUDITORS OF THE STATE OF PARANÁ

Fábio Ribeiro Ponciano¹

Mestrando em Administração - UEL
MBA em Gerenciamento da Administração Pública - FACINTER
Especialista em Direito Administrativo e Administração Pública - UNIPAR
Especialista em Gestão Financeira, Contábil e Auditoria - UNESPAR
Especialista em Gestão de Pessoas - FATEB
Especialista em Educação EAD - UNIBF
Especialista em Direito Administrativo - Faculdade Focus
MBA em Gestão Fiscal e Tributária - Faculdade Focus
Especialista em Contabilidade Pública e Lei de Responsabilidade Fiscal - Faculdade Focus
Especialista em Economia no Setor Público - FACPRISMA
Especialista em Gestão em Políticas Públicas - FACPRISMA
Graduado em Ciências Contábeis - UNESPAR
Graduado em Administração - UNINTER
Graduado em Ciência Política - UNINTER
Graduado em Ciências Econômicas - UniCV
Contador da Câmara Municipal de Londrina

Luís Miguel Luzio dos Santos²

Pós-doutor em Filosofia - PUC-SP
Pós-doutor em Ciências Sociais - PUC-SP
Doutor em Ciências Sociais - PUC-SP
Mestre em Administração - UEL
Graduado em Ciências Econômicas - UEL
Graduado em Administração - UEL
Professor associado do Departamento de Administração do Programa de Pós-Graduação em Organizações, Gestão e Sociedade - UEL
Autor das obras: Novos Rumos para o Desenvolvimento Local: Políticas Públicas Incluentes e Sustentáveis (Engenho das Letras, 2024); Diálogos com a Mãe Terra: Sustentabilidade Integradora (Pachamama, 2021); Ética e Democracia Econômica: Caminhos para a Socialização da Economia (Ideias e Letras, 2020); Da Economia à Ecosocioeconomia: Compreender para Transformar (Eduel, 2019); Socioeconomia: Solidariedade, Economia Social e Organizações em Debate (Atlas-Salta, 2014); Pautas para Outra Sociabilidade (Eduel, 2016); Economia Solidária numa Pluralidade de Perspectivas (UEL, 2011).
Pesquisador do CNPq nas áreas de Democracia Econômica, Ecosocioeconomia, Economia Solidária e Políticas Públicas

¹ Contato: fabioponciano@cml.pr.gov.br

² Contato: luismiguel@uel.br

RESUMO

O presente artigo analisa a auditoria interna preventiva como mecanismo de fortalecimento da gestão pública, tomando como referência normativa o Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR) e seus jurisdicionados. Parte-se da premissa de que o controle exercido antes da consumação do ato administrativo produz resultados mais eficazes do que a correção posterior de irregularidades já consolidadas. Busca-se responder de que modo a dimensão preventiva prevista no marco normativo do TCE-PR se materializa nos procedimentos de auditoria interna de um ente jurisdicionado. Realizou-se pesquisa qualitativa de natureza documental, com análise de conteúdo de atos normativos, com destaque para a Instrução Normativa nº 15/2007, e do manual de auditoria interna de um ente jurisdicionado, a partir de cinco categorias definidas com base na Teoria da Agência, na estrutura COSO e no Modelo das Três Linhas. Os resultados indicam que o manual converte a diretriz normativa de controle prévio em procedimentos concretos, como a seleção de objetos por risco, a antecipação de possíveis achados, o tratamento da causa raiz e o monitoramento em três ciclos conduzido por auditor distinto, embora a dimensão concomitante apareça de forma menos explícita. Conclui-se que a efetividade da auditoria preventiva depende da independência técnica das unidades de controle interno, de metodologias baseadas em risco e do alinhamento às diretrizes da Corte de Contas estadual. O estudo oferece um quadro analítico que relaciona normas, referenciais técnicos e procedimentos, aplicável à autoavaliação de outras unidades de controle interno.

PALAVRAS-CHAVE

Auditoria interna. Controle preventivo. Administração pública. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Governança.

ABSTRACT

This article analyzes preventive internal audit as a mechanism for strengthening public administration, taking as normative reference the Court of Auditors of the State of Paraná (TCE-PR) and the entities under its jurisdiction. It starts from the premise that control exercised before the completion of an administrative act produces more effective results than the subsequent correction of irregularities already consolidated. The study asks how the preventive dimension established in the TCE-PR regulatory framework is put into practice in the internal audit procedures of an audited entity. A qualitative, descriptive documentary study was carried out, using content analysis of federal, state and TCE-PR regulations, especially Normative Instruction No. 15/2007, and of the internal audit manual of an audited entity, based on five categories derived from Agency Theory, the COSO framework and the Three Lines Model. Results indicate that the manual converts the normative guideline of prior control into concrete procedures, such as risk-based selection of audit objects, anticipation of possible findings, root cause treatment and three-cycle follow-up

conducted by a different auditor, although the concurrent dimension appears less explicitly. The study concludes that the effectiveness of preventive audit depends on the technical independence of internal control units, risk-based methodologies and alignment with the guidelines of the state audit court. It offers an analytical framework linking regulations, technical standards and procedures, applicable to the self-assessment of other internal control units.

KEYWORDS

Internal audit. Preventive control. Public administration. Paraná State Court of Auditors. Governance.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de recursos públicos, das atividades administrativas e dos atos de gestão exige, cada vez mais, instrumentos capazes de prevenir e antecipar falhas e de mitigar riscos antes que estes se convertam em prejuízo ao erário ou em descumprimento de normas legais. Nesse quadro, a auditoria interna deixa de ser compreendida apenas como um mecanismo de verificação a posteriori e passa a integrar o próprio desenho da governança institucional, atuando como instância de orientação, prevenção e correção tempestiva de desvios.

O ordenamento jurídico brasileiro impõe aos três Poderes a manutenção de sistema de controle interno, conforme estabelecem os artigos 70 e 74 da Constituição Federal (Brasil, 1988; Paraná, 1989). No âmbito estadual, a Constituição do Estado do Paraná disciplina a matéria nos artigos 74 e seguintes, estabelecendo a fiscalização pelo sistema de controle interno de cada Poder e atribuindo ao Tribunal de Contas o exercício do controle externo com o auxílio da Assembleia Legislativa.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná (TCE-PR), no exercício de sua competência constitucional, disciplinou a matéria por meio da Resolução nº 08/2007 (TCE-PR, 2007a), regulamentada pela Instrução Normativa nº 15/2007 (TCE-PR, 2007b), que define o controle interno como o conjunto de práticas operacionais destinadas a assegurar, de forma coordenada, o alcance dos objetivos institucionais dentro dos preceitos da legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade. O próprio texto normativo prevê expressamente que as atividades de controle se darão de forma prévia, subsequente e, sempre que possível, concomitante aos atos controlados, reconhecendo, portanto, a dimensão preventiva como elemento estrutural do sistema.

Apesar da relevância normativa do tema, a literatura nacional sobre controle interno no setor público ainda oferece espaço para estudos que examinem os procedimentos por meio dos quais as unidades de controle convertem as exigências legais em rotinas de trabalho. Beuren e Zonatto (2014), ao mapearem a produção científica sobre controle interno no setor público, sugeriram que frameworks de pesquisa e metodologias de controle interno e de gerenciamento de riscos podem

ser úteis para a análise das estruturas de controle das organizações públicas. Em municípios brasileiros, mudanças organizacionais induzidas por exigências externas tendem a permanecer incompletas quando não acompanhadas de trabalho institucional dos atores locais (Lino et al., 2019). No Paraná, evidências quantitativas apontam que componentes do controle interno ligados à avaliação de riscos e ao monitoramento guardam relação positiva com indicadores de governança e de efetividade da gestão municipal (Kinzler & Mello, 2023). Permanece pouco explorado, contudo, como a dimensão preventiva prevista nas normas do TCE-PR é traduzida em procedimentos de auditoria interna no âmbito de um ente jurisdicionado.

A partir desse contexto, a pesquisa parte da seguinte questão: de que modo a dimensão preventiva prevista no marco normativo do TCE-PR se materializa nos procedimentos de auditoria interna de um ente jurisdicionado? O objetivo geral consiste em analisar a função preventiva da auditoria interna em órgãos públicos, discutindo seus fundamentos teóricos e sua operacionalização à luz do marco normativo do TCE-PR. Como objetivos específicos, buscam-se: (i) sistematizar os conceitos de controle interno e auditoria aplicáveis ao setor público e seus fundamentos teóricos; (ii) identificar os dispositivos normativos paranaenses que orientam a atuação preventiva das unidades de controle; (iii) examinar como os procedimentos previstos em manual de auditoria interna de um ente jurisdicionado operacionalizam essa dimensão preventiva; e (iv) discutir os benefícios e as limitações práticas da adoção desse modelo.

Justifica-se a pesquisa pela relevância que o tema assume diante da escassez de recursos públicos e da crescente cobrança social por transparência e responsabilização dos gestores, elementos que tornam a prevenção de falhas uma estratégia mais racional do que a correção de danos já consumados.

No plano teórico, o estudo contribui ao articular a Teoria da Agência, a estrutura COSO e o Modelo das Três Linhas à leitura do marco normativo paranaense, e, no plano prático, ao oferecer um quadro analítico que relaciona exigências normativas, referenciais técnicos e procedimentos de auditoria, passível de utilização por outras unidades de controle interno como parâmetro de autoavaliação. Além desta introdução, o artigo apresenta o referencial teórico, os procedimentos metodológicos, o desenvolvimento da pesquisa, com a análise dos resultados, e as conclusões e recomendações para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITOS E FUNDAMENTOS

A literatura especializada não apresenta uma definição unívoca de controle interno, mas converge quanto à sua finalidade essencial: resguardar o patrimônio

público e subsidiar a tomada de decisão com informações confiáveis. Nessa direção, o controle interno pode ser compreendido como o conjunto de procedimentos adotados por uma organização com o propósito de proteger seus ativos, assegurar a exatidão e a fidedignidade dos registros contábeis e favorecer a eficiência operacional, servindo de suporte à gestão na busca de seus objetivos institucionais (Castro, 2015). Nessa mesma linha, o autor destaca que o controle interno não deve ser tratado como um conjunto isolado de rotinas de verificação, mas como parte integrante do próprio ciclo de gestão, ao subsidiar o planejamento e a supervisão das atividades institucionais e contribuir para a prevenção de erros e fraudes (Castro, 2015).

No setor público, esse conceito ganha contornos próprios em razão dos princípios constitucionais que regem a Administração, sendo eles o da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, os quais impõem ao gestor não apenas a busca por resultados, mas também a estrita observância de procedimentos formais. O controle interno público, portanto, não se limita à dimensão financeira, alcançando também os aspectos orçamentário, financeiro, patrimonial, de controle e operacional da gestão.

2.2 TEORIA DA AGÊNCIA E GOVERNANÇA PÚBLICA

A Teoria da Agência descreve a relação na qual uma ou mais pessoas (o principal) contratam outra (o agente) para executar atividades em seu nome, o que envolve a delegação de autoridade decisória (Jensen & Meckling, 1976). Como os interesses das partes nem sempre coincidem e o agente dispõe de informações que o principal não possui, surgem custos de agência, entre os quais se incluem os gastos de monitoramento incorridos pelo principal para limitar comportamentos divergentes de seus interesses (Jensen & Meckling, 1976). Transposta ao setor público, essa perspectiva permite compreender a sociedade como principal e os gestores públicos como agentes, aos quais se confia a administração de recursos coletivos, com a particularidade de que a relação é mediada por representantes eleitos e por uma cadeia de delegações sucessivas.

Nessa leitura, os mecanismos de controle funcionam como instrumentos de redução da assimetria informacional entre a sociedade e a Administração. O controle interno e a auditoria interna ocupam posição particular nesse arranjo: por estarem inseridos na própria estrutura administrativa, dispõem de acesso tempestivo à informação e podem atuar antes que a divergência entre os interesses do agente e os do principal se converta em dano. A atuação preventiva, sob essa ótica, reduz custos de agência ao deslocar o monitoramento para momento anterior à consumação do ato, quando o custo de correção tende a ser menor e o prejuízo ainda pode ser evitado.

Essa compreensão converge com a noção de governança pública adotada pelo Tribunal de Contas da União, para o qual a governança no setor público compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle empregados para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Tribunal de Contas da União [TCU], 2014). O controle, nesse referencial, não é um fim em si mesmo, mas um dos mecanismos que asseguram que a gestão se mantenha orientada aos interesses do principal.

2.3 A AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE

A auditoria interna constitui a técnica de trabalho por meio da qual o sistema de controle interno exerce, concretamente, suas funções de fiscalização. Segundo a definição consolidada pelo principal organismo internacional da categoria, trata-se de atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, concebida para agregar valor à organização e aperfeiçoar suas operações, auxiliando-a a alcançar seus objetivos por meio de abordagem sistemática voltada à melhoria dos processos de gestão de riscos, controle e governança (Institute of Internal Auditors [IIA], 2024).

No âmbito público, a auditoria interna assume ainda uma função de apoio ao controle externo, na medida em que as constatações produzidas internamente subsidiam os trabalhos das Cortes de Contas e reduzem a necessidade de intervenções corretivas mais gravosas. Essa relação de complementaridade é reforçada por diretrizes internacionais, como as emanadas pela International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), e por normativos da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, que recomendam a estruturação de sistemas de controle interno robustos como condição para a efetividade da fiscalização estatal (Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil [ATRICON], 2014a).

É importante destacar que o escopo da auditoria interna não se restringe aos aspectos contábeis e financeiros da gestão. Alcança igualmente os atos administrativos praticados no dia a dia da Administração, como licitações, contratos, convênios e atos de pessoal, bem como os atos de gestão propriamente ditos, relacionados ao planejamento, à definição de prioridades e à condução estratégica das políticas públicas. Essa ampliação de escopo está refletida tanto na Instrução Normativa nº 15/2007 do TCE-PR (2007b), que inclui entre as finalidades do Sistema de Controle Interno a apreciação da gestão sob o critério da eficiência e da eficácia, e não apenas da legalidade, quanto na definição do IIA (2024), que situa a avaliação dos processos de governança e de gestão de riscos no centro da atividade de auditoria interna.

2.4 ESTRUTURAS DE REFERÊNCIA: COSO E MODELO DAS TRÊS LINHAS

A estrutura integrada de controle interno do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission define o controle interno como um processo conduzido pela governança, pela administração e pelo pessoal da entidade, destinado a proporcionar segurança razoável quanto à realização de objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade, e o organiza em cinco componentes inter-relacionados: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013). No setor público, essa estrutura foi incorporada às diretrizes da INTOSAI para normas de controle interno, que a adaptaram às especificidades da gestão pública, com ênfase adicional na conduta ética e na proteção dos recursos públicos (INTOSAI, 2004).

Dois desses componentes possuem vinculação direta com a dimensão preventiva examinada neste estudo. A avaliação de riscos pressupõe a identificação e a análise antecipada dos eventos capazes de comprometer os objetivos institucionais, enquanto as atividades de monitoramento verificam, de forma contínua ou por avaliações independentes, se os componentes do controle estão presentes e em funcionamento, comunicando as deficiências aos responsáveis pela adoção de medidas corretivas (COSO, 2013).

Complementarmente, o Modelo das Três Linhas organiza os papéis desempenhados na governança organizacional em três grupos: o órgão de governança, que responde perante as partes interessadas pela supervisão da organização; a gestão, à qual cabem os papéis de primeira linha, relativos à provisão de produtos e serviços e ao gerenciamento dos riscos a eles inerentes, e de segunda linha, relativos ao apoio especializado em gestão de riscos e conformidade; e a auditoria interna, como terceira linha, responsável por avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e a eficácia da governança e do gerenciamento de riscos (IIA, 2020). O modelo destaca que a independência da auditoria interna em relação às responsabilidades da gestão é condição para sua objetividade e credibilidade.

Aplicado ao objeto deste estudo, o modelo permite distinguir a responsabilidade primária da gestão pela prevenção de falhas da contribuição específica da auditoria interna. A auditoria atua preventivamente não ao substituir os controles da gestão, o que comprometeria sua independência, mas ao avaliar a suficiência desses controles e recomendar aperfeiçoamentos antes que as falhas se materializem.

2.5 A DIMENSÃO PREVENTIVA DA AUDITORIA INTERNA

A doutrina classifica o controle exercido pela Administração e pelos órgãos de fiscalização em três modalidades temporais: prévio (ou preventivo), concomitante

e posterior. O controle prévio é aquele realizado antes da conclusão do ato administrativo, permitindo a correção de falhas ainda em fase de formação, o que lhe confere caráter eminentemente preventivo. O controle concomitante ocorre durante a execução do ato ou da atividade, possibilitando a adoção imediata de medidas saneadoras, como se observa, por exemplo, no acompanhamento de obras públicas e processos licitatórios. Já o controle posterior é realizado após a prática do ato, com finalidade corretiva, podendo resultar em anulação, revogação ou convalidação da conduta examinada (Di Pietro, 2024).

Embora historicamente os Tribunais de Contas tenham concentrado sua atuação no controle posterior, mediante o julgamento de contas e a realização de auditorias de conformidade, observa-se um movimento de reorientação da fiscalização estatal para ações de caráter prévio e concomitante, orientadas por critérios de materialidade, relevância e risco, com vistas a ampliar a efetividade do controle ATRICON (2014b). Esse movimento reflete-se diretamente na atuação esperada das unidades de controle interno dos órgãos jurisdicionados, às quais compete, em primeira linha, identificar e mitigar riscos antes que estes se materializem em dano, prejuízo aos cofres públicos ou irregularidades.

2.6 O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

O TCE-PR posiciona-se como agente indutor da cultura de controle preventivo entre os entes jurisdicionados do Estado. A Instrução Normativa nº 15/2007 estabelece que o Sistema de Controle Interno tem por finalidade acompanhar e avaliar o cumprimento da programação de atividades e projetos, apreciar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial quanto à legitimidade, legalidade, eficiência e eficácia, além de fortalecer a gestão e prestar apoio ao controle externo (TCE-PR, 2007b). O mesmo dispositivo prevê que as atividades de controle interno ocorrerão de forma prévia, subsequente e, sempre que possível, concomitante aos atos controlados, reconhecendo explicitamente a prevenção como diretriz do sistema.

Produção acadêmica veiculada pela Revista do TCE-PR corrobora essa leitura ao situar o controle interno como instância que combina três frentes de atuação, antes, durante e depois da prática do ato de gestão, com o propósito conjunto de impedir falhas, saná-las quando ainda em curso e amparar tecnicamente o trabalho do controle externo na identificação de desvios (Savi et al., 2020). Segundo essa análise, a ausência de regulamentação nacional uniforme sobre o tema faz com que Estados e Municípios recorram, com frequência, às orientações emanadas dos respectivos Tribunais de Contas para estruturar seus próprios sistemas de controle.

Cabe ainda mencionar os planos anuais de auditoria (TCE-PR, s.d.), que reproduzem os dispositivos constitucionais estaduais relativos ao controle interno

e explicitam a distinção entre eficiência, execução da tarefa com qualidade e o mínimo de erros, e eficácia, cumprimento do objetivo proposto e conceitos que orientam a definição de indicadores e critérios de avaliação nos trabalhos de auditoria preventiva.

2.7 ESTUDOS ANTERIORES E LACUNA DE PESQUISA

A produção científica sobre controle interno no setor público tem se expandido, mas ainda apresenta oportunidades de aprofundamento. Beuren e Zonatto (2014), em estudo sobre o perfil dos artigos publicados na temática em periódicos nacionais e internacionais, recomendaram o uso de frameworks de pesquisa e de metodologias de controle interno e de gerenciamento de riscos na análise das estruturas de controle das organizações públicas, recomendação que orienta a construção das categorias de análise deste estudo.

Kinzler e Mello (2023), ao investigarem 102 municípios paranaenses por meio de regressões lineares, verificaram que o controle interno exerce certa influência sobre a governança municipal, com destaque para a atividade de monitoramento, associada positivamente ao Índice de Governança Municipal, e para a avaliação de riscos, associada positivamente ao Índice de Efetividade da Gestão Municipal. Esses achados indicam que justamente os componentes de natureza mais preventiva do controle interno são os que guardam relação com melhores indicadores de gestão no contexto paranaense.

Lino et al. (2019), por sua vez, evidenciaram que mudanças organizacionais em municípios brasileiros tendem a permanecer incompletas quando falta trabalho institucional dos atores locais, o que sugere que a mera existência de exigências normativas não assegura sua incorporação às rotinas administrativas. Savi et al. (2020), em estudo publicado na Revista do TCE-PR, sistematizaram as orientações da Corte paranaense sobre sistemas de controle interno, conforme discutido no tópico 2.6 deste artigo.

Em conjunto, esses estudos indicam que a avaliação de riscos e o monitoramento são componentes associados à efetividade da gestão e que a tradução das normas em procedimentos é condição para que produzam efeitos. Permanece, contudo, pouco explorado como essa tradução ocorre no nível dos procedimentos de auditoria interna de um ente jurisdicionado, lacuna à qual este estudo se dirige.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracteriza-se como pesquisa qualitativa e descritiva, de natureza documental. A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2019), e permite examinar a forma como instituições registram e organizam suas práticas. A revisão da literatura sustenta o referencial teórico e

a definição das categorias de análise, enquanto a análise documental constitui o núcleo empírico do estudo.

O corpus documental foi composto por atos normativos que disciplinam o controle interno no âmbito do TCE-PR e por documento técnico de um ente jurisdicionado, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 – Corpus documental da pesquisa

DOCUMENTO	ORIGEM	FINALIDADE NA ANÁLISE
Constituição Federal, arts. 70 e 74	União	Fundamento constitucional do sistema de controle interno
Constituição do Estado do Paraná, art. 75	Estado do Paraná	Dever de comunicação de irregularidades ao Tribunal de Contas
Lei Complementar Estadual nº 113/2005	Estado do Paraná	Lei Orgânica do TCE-PR; representação por recomendações não atendidas
Resolução nº 08/2007 e Instrução Normativa nº 15/2007	TCE-PR	Instituição do Sistema de Controle Interno; finalidades e temporalidade do controle
Resoluções nº 04/2014 e nº 05/2014	ATRICON	Diretrizes nacionais sobre controle interno
Lei Orgânica do Município (art. 40) e Resolução nº 146/2024	Município de Londrina e Câmara Municipal	Competências da unidade de controle interno do ente jurisdicionado
Manual de Padrões de Auditoria Interna (1ª ed., 2026)	Controladoria-Geral da Câmara Municipal de Londrina	Operacionalização dos procedimentos de auditoria interna

Fonte: elaborado pelos autores.

A escolha do manual seguiu critérios intencionais: tratar-se de ente sujeito à jurisdição do TCE-PR; ser documento formalmente aprovado, recente e de acesso público; e declarar alinhamento expresso às normas da INTOSAI, ao Referencial Técnico da CGU e às orientações da Corte de Contas estadual, o que permite confrontar o documento com os referenciais examinados no estudo.

Os documentos foram examinados por meio de análise de conteúdo, desenvolvida nas três fases propostas por Bardin (2016): pré-análise, com leitura flutuante e constituição do corpus; exploração do material, com a codificação dos trechos relevantes segundo categorias definidas a priori; e tratamento dos resultados e interpretação, com a realização de inferências à luz do referencial teórico. Na etapa preliminar, observaram-se os cuidados indicados por Cellard (2008) para a análise documental, relativos ao contexto de produção dos documentos, à sua autenticidade e confiabilidade, à natureza do texto e aos conceitos-chave e à lógica interna de cada documento. As categorias de análise e seus fundamentos são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Categorias de análise

CATEGORIA	DESCRIÇÃO	FUNDAMENTAÇÃO
C1 – Temporalidade do controle	Previsão de atuação prévia, concomitante e posterior aos atos de gestão	Di Pietro (2024); TCE-PR (2007b)
C2 – Orientação a risco	Seleção e planejamento dos trabalhos com base em risco, materialidade, relevância e criticidade	COSO (2013); ATRICON (2014b)
C3 – Independência e objetividade	Posição da unidade, segregação de funções e preservação da discricionariedade do gestor	IIA (2020, 2024); Jensen e Meckling (1976)
C4 – Tratamento da causa e monitoramento	Estruturação dos achados, identificação da causa raiz, plano de ação e acompanhamento das recomendações	COSO (2013); TCU (2010)
C5 – Articulação com o controle externo e social	Comunicação ao Tribunal de Contas e transparência dos resultados	Brasil (1988); Paraná (1989)

Fonte: elaborado pelos autores.

A validade da interpretação foi buscada por meio da triangulação entre fontes normativas, referenciais técnicos nacionais e internacionais e literatura acadêmica. Por se tratar de pesquisa baseada exclusivamente em documentos de acesso público, sem coleta de dados com seres humanos, o estudo dispensa apreciação por Comitê de Ética em Pesquisa.

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA: RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1 O MARCO NORMATIVO DO TCE-PR E A INSTITUCIONALIZAÇÃO DA PREVENÇÃO

A análise dos atos normativos examinados evidencia que o TCE-PR não trata a prevenção como mera recomendação de boas práticas, mas como componente estrutural do Sistema de Controle Interno. A previsão expressa de que as atividades de controle ocorrerão de forma prévia, subsequente e, sempre que possível, concomitante indica uma hierarquia implícita de prioridades, na qual a atuação anterior ao ato administrativo é colocada em posição de destaque frente à correção posterior.

Essa opção normativa dialoga com diretrizes emanadas pela ATRICON, que recomendam a migração de um controle concentrado exclusivamente em procedimentos de conformidade para um modelo voltado à gestão administrativa e à identificação prévia de riscos, fortalecendo controles preventivos e descentralizados nas unidades jurisdicionadas (ATRICON, 2014b). A convergência entre a normativa

paranaense e as diretrizes nacionais sugere um alinhamento institucional que tende a favorecer a padronização de práticas de auditoria preventiva entre os diferentes entes federativos.

4.2 BENEFÍCIOS POTENCIAIS DA AUDITORIA PREVENTIVA

Entre os benefícios atribuídos à auditoria preventiva, destacam-se: a redução do volume de apontamentos em processos de prestação de contas submetidos ao controle externo; a possibilidade de correção de falhas ainda durante a fase de execução de contratos e convênios, evitando o agravamento de prejuízos; o fortalecimento da capacidade de resposta institucional diante de riscos operacionais e financeiros; e a construção de um relacionamento mais colaborativo entre as unidades de controle interno e o Tribunal de Contas, na medida em que a comunicação tempestiva de irregularidades, exigida pelo artigo 75 da Constituição estadual, passa a ocorrer antes da consolidação do dano.

4.3 DESAFIOS E LIMITAÇÕES

Apesar dos avanços normativos observados na área de controle interno e auditoria no setor público, a implementação de uma atuação efetivamente preventiva ainda encontra limitações de ordem estrutural, técnica e organizacional. Entre essas limitações, destacam-se a insuficiência de servidores com formação e experiência compatíveis com as atividades de auditoria, especialmente em estruturas administrativas de menor porte; a posição ocupada pela unidade de controle interno na estrutura organizacional, que pode limitar sua independência funcional; e a ausência ou insuficiente formalização de procedimentos de gestão de riscos para orientar a definição das prioridades de auditoria.

A capacidade preventiva da auditoria interna está diretamente relacionada às condições existentes para o desenvolvimento de seus trabalhos. A unidade necessita de estrutura, pessoal qualificado, acesso às informações e condições para selecionar os objetos de auditoria segundo critérios técnicos. Na ausência desses elementos, existe o risco de que sua atuação se concentre na análise de fatos já ocorridos, reduzindo a possibilidade de identificar previamente situações que possam comprometer a legalidade, a eficiência ou os resultados da gestão.

A estrutura organizacional também merece atenção. O posicionamento da unidade de auditoria na organização, suas competências e o grau de independência para realizar avaliações e formular recomendações influenciam a forma como os trabalhos são desenvolvidos e recebidos pela administração. A independência, nesse contexto, não significa afastamento da gestão, mas a existência de condições para que o auditor possa realizar suas avaliações e comunicar os resultados sem interferências que comprometam sua objetividade. A literatura e as orientações de controle externo reconhecem a importância do adequado posicionamento das

unidades de auditoria e de condições que preservem sua atuação técnica IIA (2020, 2024) e ATRICON (2014b).

Outro desafio está relacionado à adoção de metodologias baseadas em riscos. A seleção dos objetos de auditoria a partir de critérios de materialidade, relevância, criticidade e exposição a riscos permite direcionar os recursos disponíveis para áreas em que a atuação do controle possa produzir maior contribuição para a gestão. Sem uma metodologia minimamente estruturada, entretanto, a definição dos trabalhos pode ficar excessivamente dependente de demandas pontuais, reduzindo a capacidade de planejamento e de antecipação dos problemas.

No contexto dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, esses aspectos assumem especial importância. A existência de normas que disciplinam o controle interno constitui uma referência necessária para a organização das atividades, mas sua efetividade depende também da forma como cada entidade estrutura sua unidade, define seus procedimentos e desenvolve os trabalhos de auditoria. Nesse sentido, a atuação preventiva não se limita à identificação de irregularidades, mas envolve a avaliação antecipada de riscos, a verificação de possíveis causas e a formulação de recomendações que possam contribuir para o aperfeiçoamento dos processos administrativos.

Essas limitações ajudam a compreender por que a análise da estrutura e dos procedimentos adotados pelas unidades de auditoria é relevante para avaliar a concretização da função preventiva. No caso examinado neste estudo, essa análise será realizada a partir do Manual de Padrões de Auditoria Interna da Câmara Municipal de Londrina, buscando verificar em que medida seus procedimentos incorporam mecanismos de seleção baseada em riscos, planejamento, execução, comunicação dos resultados, elaboração de planos de ação e monitoramento.

4.4 A OPERACIONALIZAÇÃO METODOLÓGICA DA AUDITORIA PREVENTIVA: SELEÇÃO, PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO

As limitações apontadas no tópico anterior, em especial a ausência de metodologias formais capazes de orientar a priorização dos trabalhos, indicam que a efetividade da auditoria preventiva depende da tradução das diretrizes normativas em procedimentos padronizados. Um exemplo dessa tradução, no âmbito dos entes jurisdicionados ao TCE-PR, é o Manual de Padrões de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da Câmara Municipal de Londrina, que sistematiza conceitos, condutas e procedimentos em consonância com as normas da INTOSAI, com o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental aprovado pela Instrução Normativa SFC/CGU nº 03/2017 e com as orientações da Corte de Contas estadual (Brasil, 2017; Londrina, 2026). O documento encontra fundamento no artigo 70 da Constituição Federal, no artigo 40 da Lei Orgânica do Município, que

impõe aos Poderes Legislativo e Executivo a manutenção integrada de sistema de controle interno (Londrina, 1980), e no artigo 14, inciso XII, da Resolução nº 146/2024, que atribui à Controladoria-Geral a realização de auditorias de ofício ou mediante provocação, observados os critérios de materialidade, relevância e criticidade (Londrina, 2024).

A dimensão preventiva manifesta-se já na etapa de seleção do objeto. O manual estabelece que a escolha das áreas a serem auditadas, realizada em regra no Plano Anual de Atividades, deve considerar quatro fatores: o risco, entendido como a possibilidade de ocorrência de eventos futuros e incertos com potencial para influenciar o alcance dos objetivos institucionais; a materialidade, relativa ao montante de recursos alocados em determinado ponto de controle; a relevância, vinculada às áreas estratégicas previstas nos instrumentos de planejamento; e a criticidade, que reúne as vulnerabilidades e os pontos de controle com riscos operacionais latentes (Londrina, 2026). Ao eleger o risco como critério de seleção, a metodologia orienta a auditoria para eventos que ainda não se materializaram, o que se harmoniza com a reorientação da fiscalização para ações prévias e concomitantes discutida no tópico 2.5 deste artigo e com as diretrizes da ATRICON (2014b).

Na fase de planejamento, a equipe de auditoria define objeto, critérios e prazos, obtém conhecimento sobre a unidade auditada e avalia riscos, inclusive de fraude, conforme preconizado pela INTOSAI (2019a) e pela norma correspondente no ordenamento nacional, a NBASP 100 (Instituto Rui Barbosa [IRB], 2021). O levantamento preliminar de informações, que pode abranger solicitações de auditoria, consultas a sistemas e exame de relatórios anteriores sobre o mesmo objeto, subsidia a elaboração da matriz de planejamento, papel de trabalho que registra, no mínimo, as questões de auditoria, os possíveis achados, as evidências, os critérios, as técnicas e procedimentos, as informações requeridas e as respectivas fontes (Londrina, 2026). Destaca-se, sob a ótica preventiva, o campo dos possíveis achados, que obriga a equipe a antecipar as impropriedades que poderão ser encontradas antes mesmo do início dos exames, direcionando os procedimentos às situações de maior exposição.

A execução, por sua vez, consiste na aplicação dos procedimentos planejados para obter e avaliar evidências e extrair conclusões (INTOSAI, 2019a). O manual elenca, entre outras, as técnicas de entrevista, análise documental, conferência de cálculos, circularização, inspeção física, exame dos registros, correlação entre as informações obtidas, amostragem, observação e revisão analítica, esta última voltada à identificação de situações ou tendências atípicas no comportamento de valores significativos, funcionando como mecanismo de detecção precoce de desvios (Londrina, 2026). A depender do objeto, o trabalho pode assumir a forma de

auditoria de conformidade, destinada a verificar a aderência a normas identificadas como critérios (INTOSAI, 2016), de auditoria operacional, voltada à avaliação da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade (INTOSAI, 2019b), ou de modalidades combinadas, o que reforça a ampliação de escopo discutida também no tópico 2.3 deste artigo.

O elemento metodológico de maior alcance preventivo reside na estruturação dos achados de auditoria em quatro componentes: critério, condição, causa e efeito (TCU, 2010; Londrina, 2026). O manual determina que a equipe se empenhe na identificação da causa raiz, isto é, da causa primeira e mais profunda da situação encontrada, e que a recomendação seja preferencialmente dirigida a ela, pois é a atuação sobre a causa raiz que elimina ou reduz a probabilidade de reincidência. Admite, ademais, que o efeito seja apenas potencial, quando há exposição a risco sem que se tenha detectado dano concreto, o que permite registrar e tratar vulnerabilidades antes que resultem em prejuízo ao erário. Os achados são organizados na matriz de achados, que acrescenta aos componentes as evidências, as recomendações e os benefícios esperados, e comunicados por meio de relatório preliminar, com prazo de quinze dias corridos para manifestação das áreas auditadas e reunião de apresentação dos resultados. As recomendações devem indicar o que precisa ser aperfeiçoado, e não como fazê-lo, em respeito à discricionariedade do gestor, o que evidencia o caráter de assessoramento da auditoria interna ressaltado pelo IIA (2024).

4.5 PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTO COMO MECANISMOS DE PREVENÇÃO DA REINCIDÊNCIA

A função preventiva da auditoria interna não se esgota na emissão do relatório final. Sua efetividade depende da implementação das recomendações, razão pela qual o manual disciplina um ciclo posterior composto pelo plano de ação e pelo monitoramento (Londrina, 2026). O plano de ação é elaborado pela área auditada no prazo de quinze dias corridos, prorrogável uma única vez mediante justificativa, e deve indicar, para cada achado, as ações corretivas, destinadas a sanar a falha identificada, e as ações futuras, destinadas a evitar sua reincidência, com os respectivos prazos e responsáveis. Essa distinção reproduz, no plano operacional, as modalidades temporais de controle discutidas no tópico 2.5 (Di Pietro, 2024): a correção atua sobre o fato consumado, enquanto as ações futuras projetam a prevenção sobre os atos que ainda serão praticados.

A consistência do plano é aferida no primeiro ciclo de monitoramento, que examina tanto o adequado preenchimento do documento, denominado consistência formal, quanto a aptidão das medidas propostas para solucionar a fragilidade detectada, denominada consistência material. Para tanto, o manual

estabelece critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, utilidade, pertinência, razoabilidade, confiabilidade, objetividade e clareza (Londrina, 2026). Estabelece, ainda, que o plano pertence às áreas auditadas, e não aos servidores que o elaboraram, de modo que as recomendações devem ser atendidas independentemente de mudanças na gestão, o que confere continuidade institucional às medidas preventivas.

O segundo ciclo de monitoramento, iniciado após o transcurso dos prazos pactuados, classifica cada recomendação segundo seu grau de implementação, nas categorias a implementar, em implementação, implementada, não implementada e não aplicável, enquanto o terceiro ciclo avalia o resultado das ações efetivamente implementadas. Os trabalhos são orientados por matrizes de planejamento e de execução do monitoramento e documentados em relatórios próprios (Londrina, 2026). Relevante, sob a perspectiva das limitações apontadas no tópico 4.3 deste artigo, é a exigência de que o monitoramento seja conduzido por auditor distinto daquele que realizou a auditoria original, medida de segregação de funções que resguarda a independência técnica do processo avaliativo e a credibilidade de seus resultados perante a alta administração.

O ciclo articula-se diretamente com o controle externo. As recomendações não atendidas nos prazos estabelecidos, ou não acatadas pela unidade auditada, constam do relatório do terceiro ciclo e, se for o caso, ensejam representação ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, nos termos do artigo 74, § 1º, da Constituição Federal e dos artigos 30 e 32, inciso I, da Lei Complementar Estadual nº 113/2005 (Brasil, 1988; Paraná, 2005). Operacionaliza-se, assim, o dever de comunicação previsto no artigo 75 da Constituição estadual, tratado na introdução e no tópico 4.2, com a vantagem de que a comunicação ocorre após esgotadas as oportunidades de correção interna. Soma-se a isso a publicação integral dos relatórios finais de auditoria e de monitoramento no Portal da Transparência da entidade, com anonimização dos dados pessoais em observância à Lei nº 13.709/2018 (Brasil, 2018), o que amplia o controle social e o acesso dos órgãos de controle externo às constatações.

De modo geral, a sequência formada por seleção baseada em risco, planejamento, execução, comunicação, plano de ação e monitoramento compõe um ciclo fechado, no qual cada achado, identificado por numeração própria mantida do início ao fim do processo, pode ser acompanhado desde sua constatação até a verificação dos resultados das medidas adotadas. Além de conferir rastreabilidade aos trabalhos, esse modelo produz registros sistemáticos sobre a implementação das recomendações, que podem servir de base empírica para mensurar o impacto da auditoria preventiva, na linha da agenda de pesquisa proposta nas conclusões deste estudo.

4.6 SÍNTESE ANALÍTICA: O MANUAL À LUZ DAS CATEGORIAS E DO REFERENCIAL TEÓRICO

O Quadro 3 sintetiza os resultados da análise de conteúdo, relacionando, para cada categoria, as exigências identificadas no marco normativo, os procedimentos correspondentes no manual examinado e a contribuição preventiva que deles decorre.

Quadro 3 – Correspondência entre exigências normativas, procedimentos do manual e contribuição preventiva

CATEGORIA	EXIGÊNCIA NORMATIVA	PROCEDIMENTO NO MANUAL	CONTRIBUIÇÃO PREVENTIVA
C1 – Temporalidade	Controle prévio, concomitante (sempre que possível) e subsequente (IN nº 15/2007)	Plano Anual de Atividades; matriz de planejamento com possíveis achados; relatório preliminar	Antecipa impropriedades antes que se consolidem
C2 – Orientação a risco	Identificação prévia de riscos (ATRICON, 2014b); materialidade, relevância e criticidade (Resolução nº 146/2024)	Seleção por risco, materialidade, relevância e criticidade; avaliação de riscos, inclusive de fraude; revisão analítica	Direciona o esforço para eventos ainda não materializados
C3 – Independência	Responsabilidade solidária do controle interno (Constituição do Paraná, art. 75)	Monitoramento por auditor distinto; recomendações indicam o que aperfeiçoar, e não como fazê-lo	Preserva a objetividade e o papel de terceira linha
C4 – Causa e monitoramento	Apoio à gestão e avaliação da eficiência e da eficácia (IN nº 15/2007)	Achados em critério, condição, causa e efeito; causa raiz; efeito potencial; plano de ação com ações futuras; três ciclos de monitoramento	Reduz a reincidência e trata vulnerabilidades antes do dano
C5 – Articulação externa e social	Comunicação ao Tribunal de Contas (CF, art. 74, § 1º; LC nº 113/2005)	Representação ao TCE-PR por recomendações não atendidas; publicação de relatórios com anonimização (LGPD)	Comunica após esgotada a correção interna e amplia o controle social

Fonte: elaborado pelos autores com base nos documentos analisados.

Pela ótica da Teoria da Agência, os procedimentos examinados podem ser interpretados como mecanismos de monitoramento que reduzem a assimetria informacional entre os gestores e as instâncias de controle (Jensen & Meckling, 1976). O diferencial preventivo está no momento em que esse monitoramento ocorre: a matriz de planejamento, ao exigir a antecipação dos possíveis achados, e a admissão do efeito potencial, ao permitir o registro de vulnerabilidades sem dano concreto,

deslocam a produção de informação para antes da consumação do prejuízo, quando o custo de correção é menor.

No Modelo das Três Linhas, dois procedimentos se destacam por preservar a posição da auditoria interna como terceira linha (IIA, 2020). O primeiro é a determinação de que as recomendações indiquem o que deve ser aperfeiçoado, e não como fazê-lo, o que mantém com a gestão a responsabilidade primária pelos controles e evita que a auditoria assuma funções de primeira linha. O segundo é a condução do monitoramento por auditor distinto daquele que realizou o trabalho original, medida que responde diretamente à fragilidade da independência funcional.

Quanto à estrutura COSO, os procedimentos do manual concentram-se nos componentes de avaliação de riscos e de atividades de monitoramento (COSO, 2013). Essa ênfase converge com os achados de Kinzler e Mello (2023), segundo os quais são precisamente esses componentes que se associam positivamente a indicadores de governança e de efetividade da gestão nos municípios paranaenses. A convergência sugere que o desenho metodológico examinado privilegia os componentes do controle interno com maior potencial de impacto, embora a confirmação dessa relação dependa de investigação empírica.

A formalização de procedimentos detalhados, com prazos, papéis de trabalho e critérios de avaliação, pode ainda ser compreendida como forma de trabalho institucional que contribui para que a exigência normativa de controle preventivo não permaneça apenas no plano formal. Lino et al. (2019) mostram que, sem esse trabalho, mudanças organizacionais em municípios tendem a ficar incompletas. Ressalva-se, porém, que a existência do manual não garante, por si só, sua aplicação, e que o descompasso entre a norma escrita e a prática é risco permanente em organizações públicas.

A análise revela, por fim, um ponto de atenção. Embora a Instrução Normativa nº 15/2007 preveja o controle concomitante sempre que possível, os procedimentos examinados concentram a dimensão preventiva no planejamento, que antecede os exames, e no monitoramento, que sucede o relatório. A atuação concomitante, como o acompanhamento de licitações e contratos em curso, aparece de forma menos explícita no conjunto de procedimentos analisados. Esse achado não indica inadequação do manual, mas sinaliza uma frente de aperfeiçoamento possível e um tema relevante para outros entes jurisdicionados.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Este estudo buscou responder de que modo a dimensão preventiva prevista no marco normativo do TCE-PR se materializa nos procedimentos de auditoria interna de um ente jurisdicionado. Os resultados analisados indicam que a auditoria interna preventiva constitui elemento indispensável à boa governança pública, na

medida em que desloca o foco do controle da correção de danos consumados para a antecipação e a mitigação de riscos. O arcabouço normativo do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, particularmente a Instrução Normativa nº 15/2007, reconhece expressamente essa dimensão preventiva como diretriz estruturante do Sistema de Controle Interno, colocando as entidades jurisdicionadas diante do dever de atuar de forma prévia e concomitante, e não apenas posterior, aos atos de gestão.

A efetividade desse modelo, contudo, depende de condições institucionais que extrapolam a mera existência de normas: exige-se independência técnica das unidades de controle interno, capacitação continuada de seus quadros e adoção de metodologias de auditoria orientadas por risco, capazes de direcionar os trabalhos para as áreas de maior vulnerabilidade.

O exame do Manual de Padrões de Auditoria Interna da Controladoria-Geral da Câmara Municipal de Londrina, abordado nos tópicos 4.4 e 4.5 deste artigo, demonstra que essas condições podem ser convertidas em procedimentos concretos no âmbito de um ente jurisdicionado. A seleção do objeto com base em risco, materialidade, relevância e criticidade, a matriz de planejamento que antecipa os possíveis achados e a estruturação dos achados em critério, condição, causa e efeito, com ênfase na causa raiz e no reconhecimento do efeito potencial, deslocam a atuação da auditoria para o tratamento de vulnerabilidades antes que estas se convertam em dano. A adoção de referenciais técnicos consolidados, como as normas da INTOSAI, a NBASP 100 e o Referencial Técnico da CGU, confere a esses procedimentos padronização e comparabilidade, atenuando a lacuna metodológica apontada entre as limitações do modelo.

Constatou-se, ainda, que a prevenção não se encerra com a emissão do relatório final. O plano de ação, ao distinguir ações corretivas de ações futuras, e o monitoramento em três ciclos, conduzido por auditor distinto daquele que executou a auditoria original, asseguram que as recomendações sejam efetivamente implementadas, que a reincidência das falhas seja evitada e que a independência técnica do processo avaliativo seja preservada. A possibilidade de representação ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná quanto às recomendações não atendidas e a publicação dos relatórios no Portal da Transparência do Ente, com anonimização dos dados pessoais, articulam o controle interno ao controle externo e ao controle social, conferindo concretude ao dever de comunicação previsto na Constituição estadual.

No plano teórico, o estudo contribui ao demonstrar que a Teoria da Agência, a estrutura COSO e o Modelo das Três Linhas oferecem lentes complementares para a leitura do controle preventivo: a primeira explica por que o monitoramento antecipado reduz custos de agência; a segunda identifica os componentes do controle interno mais diretamente ligados à prevenção; e a terceira delimita o

papel da auditoria interna em relação à gestão, protegendo sua independência. No plano prático, o Quadro 3 oferece um instrumento que outras unidades de controle interno podem utilizar para avaliar em que medida seus procedimentos atendem às exigências normativas e aos referenciais técnicos. Ademais, a menor explicitação da atuação concomitante nos procedimentos examinados indica uma frente de aperfeiçoamento para os manuais de auditoria dos entes jurisdicionados.

Ressalva-se, como limitação, que a análise se restringiu ao exame documental do manual, sem avaliação de sua aplicação prática. Recomenda-se, como agenda de pesquisa futura, a realização de estudos empíricos que quantifiquem o impacto da auditoria preventiva sobre a redução de apontamentos em pareceres prévios da análise de contas anuais municipais jurisdicionadas ao TCE-PR, dos Apontamentos Preliminares de Acompanhamento (APAs) emitidos por meio do Sistema Gerenciador de Acompanhamento (SGA) ou das comunicações registradas no Canal de Comunicação (CACO). A título informativo, o APA é um documento eletrônico enviado pelo TCE-PR aos órgãos fiscalizados para sintetizar achados das fiscalizações externas realizadas por seus auditores de controle externo, apontar orientações de correção de atos de gestão e permitir o contraditório de forma tempestiva aos gestores das Entidades fiscalizadas.

O ciclo fechado formado por seleção, planejamento, execução, comunicação, plano de ação e monitoramento produz registros sistemáticos e rastreáveis sobre cada achado e sobre o grau de implementação das recomendações. Tais registros constituem fonte de dados privilegiados para essa agenda, permitindo confrontar os resultados do monitoramento interno com a evolução dos apontamentos do controle externo e, assim, mensurar empiricamente a contribuição da auditoria preventiva para a efetividade do controle público. Estudos futuros poderão, ainda, comparar a metodologia examinada com as adotadas por outros entes jurisdicionados ao TCE-PR.

REFERÊNCIAS

- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. (2014a). *Resolução nº 04/2014: Controle interno: instrumento de eficiência dos Tribunais de Contas*. ATRICON.
- Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. (2014b). *Resolução nº 05/2014: Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados*. ATRICON.
- Bardin, L. (2016). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Beuren, I. M., & Zonatto, V. C. S. (2014). Perfil dos artigos sobre controle interno no setor público em periódicos nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 48(5), 1135–1163. <https://doi.org/10.1590/0034-76121527>

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Senado Federal. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil. (2018). *Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018: Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD)*. Presidência da República. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. (2017). *Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017: Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal*. CGU.

Castro, D. P. de. (2015). *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público* (6a ed.). Atlas.

Cellard, A. (2008). A análise documental. In J. Poupart, J.-P. Deslauriers, L.-H. Groulx, A. Laperrière, R. Mayer, & A. P. Pires, *A pesquisa qualitativa: Enfoques epistemológicos e metodológicos* (pp. 295–316). Vozes.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control: Integrated framework*. COSO.

Di Pietro, M. S. Z. (2024). *Direito administrativo* (37a ed.). Forense.

Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (7a ed.). Atlas.

Institute of Internal Auditors. (2020). *The IIA's three lines model: An update of the three lines of defense*. The IIA.

Institute of Internal Auditors. (2024). *Normas globais de auditoria interna*. The IIA.

Instituto Rui Barbosa. (2021). *NBASP 100: Princípios fundamentais de auditoria do setor público*. IRB.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). *INTOSAI GOV 9100: Guidelines for internal control standards for the public sector*. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2016). *ISSAI 400: Fundamental principles of compliance auditing*. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019a). *ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing*. INTOSAI.

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019b). *ISSAI 300: Fundamental principles of performance auditing*. INTOSAI.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

Kinzler, É. C. S., & Mello, G. R. (2023). Influência do controle interno na efetividade da governança pública nos municípios paranaenses. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 22, e3389. <https://doi.org/10.16930/2237-766220233389>

Lino, A. F., Carvalho, L. B., Aquino, A. C. B., & Azevedo, R. R. (2019). A falta de trabalho institucional e mudanças organizacionais incompletas em municípios brasileiros. *Revista de Administração Pública*, 53(2), 375–391.

Londrina. (1980). *Lei nº 3.237, de 23 de dezembro de 1980: Institui a Lei Orgânica do Município de Londrina*. Câmara Municipal de Londrina.

Londrina. Câmara Municipal de Londrina. (2024). *Resolução nº 146, de 4 de março de 2024: Dispõe sobre a estrutura organizacional da Câmara Municipal de Londrina*. CML.

Londrina. Câmara Municipal de Londrina. Controladoria-Geral. (2026). *Manual de padrões de auditoria interna* (1a ed.). CML.

Paraná. (1989). *Constituição do Estado do Paraná, de 5 de outubro de 1989*. Assembleia Legislativa do Paraná.

Paraná. (2005). *Lei Complementar nº 113, de 15 de dezembro de 2005: Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*. Assembleia Legislativa do Paraná.

Savi, F. A. K., Zucon, E., & Gequelin, M. (2020). Os sistemas de controle interno segundo o Tribunal de Contas do Estado do Paraná. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*, (28), 46–64.

Tribunal de Contas da União. (2010). *Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010: Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)*. TCU.

Tribunal de Contas da União. (2014). *Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública* (2a versão). TCU.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná. (s.d.). *Plano anual de auditoria*. TCE-PR.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná. (2007a). *Resolução nº 08/2007, de 26 de abril de 2007: Institui o Sistema de Controle Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná*. TCE-PR.

Tribunal de Contas do Estado do Paraná. (2007b). *Instrução Normativa nº 15/2007, de 10 de setembro de 2007: Regulamenta o art. 10 da Resolução nº 08/2007, que instituiu o Sistema de Controle Interno*. TCE-PR.