

ARTIGO

OS DESAFIOS PARA O ALCANCE DE AUDITORIA INTERNA EFETIVA – UM PANORAMA ATUAL DA ATUAÇÃO DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO À LUZ DAS METODOLOGIAS INTERNACIONAIS

Guilherme Arruda Santos¹

Doutorando em Políticas Públicas - UFPR

Mestre em Engenharia - UFPR

MBA em Gestão da Qualidade - UFPR

MBA em Gestão de Pessoas no Serviço Público - FACEAR

MBA em Políticas Públicas - FACEAR

Engenheiro Químico - PUCPR

Bacharel em Ciências Contábeis - UNINTER

Cientista de Dados com ênfase em Big Data e Inteligência Analítica – UNIASSELVI

Assessor Técnico de Conselheiro – TCEPR

Ely Celia Corbari²

Graduada em Contabilidade - Unioeste

Especialista em Gestão Pública - Unioeste

Mestre em Contabilidade e Finanças - UFPR

Auditora de Controle Externo – TCEPR

Mauro Munhoz³

Graduado em Ciências Contábeis - FACCAR

Especialista em Administração Pública - UFPR

MPA em Controle Externo - Fundação Getúlio Vargas

Secretário de Estado do Controle Interno (jan/2011 a mai/2012) – Estado do Paraná

Auditor de Controle Externo – TCEPR

RESUMO

Este estudo tem como objetivo realizar uma discussão conceitual sobre o controle interno, contrastando a teoria com as práticas implementadas pelas Unidades de Controle Interno. Os resultados demonstram que não raro há confusão entre os termos Controle Interno e Sistema de Controle Interno e Unidade Central de Controle Interno, no entanto são coisas distintas. O controle interno é formado por atividades e procedimentos de controle incidentes sobre o processo de trabalho da organização, envolvendo todas as unidades, todos os níveis, todas as funções e executado por

1 Contato: guilherme.santos@tce.pr.gov.br

2 Contato: corbari@tce.pr.gov.br

3 Contato: mmunhoz@tce.pr.gov.br

todo o corpo funcional. Este processo deve receber verificações independentes (auditorias) a serem realizadas pelas Unidades Centrais de Controle Interno. A soma dos controles incidentes sobre o processo de trabalho, chamados controles administrativos (ou de gestão) e os controles avaliativos realizados por uma unidade independente (verificações independentes) formam o Sistema de Controle Interno de uma organização. Por fim, os estudos e levantamentos realizados do cenário das Unidades Centrais de Controle Interno indicam que há um grande caminho a ser percorrido para que as atividades de auditoria (avaliações independentes) sejam mais efetivas e seus resultados agreguem valor para a tomada de decisão dos gestores e dos demais usuários.

PALAVRAS-CHAVE

Controle Interno. Auditoria Interna. Modelo IA-CM. Sistema de Controle Interno.

1 INTRODUÇÃO

Osgestores, sejam chefes de Poder, secretários de estado, diretores ou servidores em cargos de chefia, que assumem responsabilidades por gerirem órgãos, políticas, programas, ou atividades no ambiente organizacional, em especial, o da administração pública, devem contar sempre com apoio de estruturas administrativas eficientes e eficazes, e ainda, com acompanhamento de unidades independentes de controle que monitoram e avaliam a performance das suas operações a fim de assegurar que os objetivos da organização estão sendo alcançados conforme estabelecido.

Acontece que o conhecimento sobre a prática do controle nas organizações públicas ainda é difuso, onde invariavelmente gestores e controladores confundem os conceitos na sua aplicação cotidiana, misturando-se os papéis daqueles que devem executar as atividades de controle com quem os avaliam.

Partindo dessa premissa, as atividades que envolvem o conceito de controle interno, sua abrangência e atuação, ainda são temas de muito debate e contradições. Nesse diapasão, a ausência de legislação específica que aborde conceitos contemplando diretrizes de controle interno, auditoria interna, bem como de governança, associada a questões relacionadas a sua forma de adoção e atuação fragilizam o processo, bem como uma atuação mais efetiva da administração.

Embora a Carta Magna de 1988 tenha tratado de Sistema de Controle Interno de forma mais inovadora nos artigos 70 e 74, a ausência de uma legislação específica permitiu que estados e municípios desenvolvem seus próprios conceitos sobre controle interno e exarassem atos normativos definindo competências e atribuições, o que levou muitos órgãos públicos a restringirem a atuação das Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI) à avaliação da legalidade da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A mesma leitura tem sido feita dos dispositivos da Lei de

Responsabilidade Fiscal (LRF), ao estabelecer que o Poder Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas e o sistema de controle interno fiscalizarão o cumprimento das normas do referido diploma legal.

Contudo, é um assunto que vem ganhando notoriedade nos fóruns e eventos que discutem os avanços relacionados a governança, gestão e avaliação de políticas públicas, onde o tema controles interno e externo, suas ferramentas, métodos e modelos são essenciais para o alcance dos bons resultados de gestão.

Nesse sentido, por ser um dos pilares da governança e visando avançar em melhorias na estrutura e funcionamento dos controles internos, o poder público vêm incorporando conceitos adotados da iniciativa privada no seu ordenamento jurídico, como modelos de capacidade de auditoria, referenciais específicos relacionados as normas brasileiras aplicadas ao setor público (NBASP's) e padrões de entendimento - frameworks internacionais (COSO,1992).

O framework da entidade Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) e a Declaração e Posicionamento do Instituto de Auditores Internos (IIA), são ferramentas que emergiram das entidades privadas, a partir de um referencial comum, tendo como premissa melhorar suas atividades, adotando conceitos de controle interno com vistas a assegurar um padrão de eficiência e eficácia, padronizar entendimentos e estabelecer diretrizes a partir de componentes que compreendem, dentre outros, o ambiente de controle, a avaliação de riscos, a atividade de controle, informação e comunicação e o monitoramento, cada vez mais incorporados pelo setor público.

Destaca-se também, o modelo de auditoria interna conhecido como IA-CM (Internal Audit Capability Model), Modelo de Capacidade de Auditoria Interna, criado pelo IIA em 2009, com o intuito de identificar os fundamentos necessários para uma auditoria Interna eficaz. Tal modelo pode agregar valor ao controle no setor público, promovendo avanços em governança, negócios e gerenciamento de riscos a partir de processos-chaves específicos (IIARF, 2009), sendo convergentes com posicionamentos que já foram incorporados pela administração pública por meio da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) nos Tribunais de Contas.

Diante disso, este artigo propõe uma abordagem conceitual sobre o controle interno, esclarecendo suas competências jurisdicionais, atribuições e responsabilidades e contrastando a teoria com as práticas implementadas pelas Unidades Centrais de Controle Interno (UCCI), também chamadas de Órgãos Centrais de Controle Interno (OCCI). A análise é fundamentada em uma revisão bibliográfica e na avaliação de pesquisas e levantamentos conduzidos por entidades como o Conselho Nacional de Controle (CONACI), a Associação dos Tribunais de Contas (ATRICON) e o Banco Mundial (BID).

2 O CONTROLE INTERNO: UMA PERSPECTIVA HISTÓRICA

A constante ampliação das necessidades sociais, aliada à limitação de recursos financeiros, as precárias estruturas de governança e gestão e a ausência de padrões de avaliação e controle de resultados, tornam a implementação de políticas públicas e a prestação de serviços de qualidade um desafio para os governos e para as organizações públicas envolvidas.

Para mudar essa realidade e se obter maior sucesso em seus objetivos é preciso que a administração pública de modo geral se ancore cada vez mais nas funções clássicas da teoria da administração, que é planejar, organizar, dirigir e controlar. Estas funções alavancaram as organizações privadas de sucesso em todo o mundo, e as orientaram para o alcance de seus objetivos. O setor público tem que seguir esse caminho, é o que a sociedade espera.

Neste contexto, esse artigo foca na função controle, cuja finalidade é a de medir e avaliar o desempenho e os resultados da gestão – emerge como uma atividade essencial para garantir o cumprimento dos objetivos de uma organização, pois elas visam mitigar o risco de que eventos infortúnios que afetem os planos da organização.

Embora historicamente na administração pública brasileira a palavra controle sempre esteve associada as finanças, voltado para o controle orçamentário e financeiro. Deve-se ter clareza que o conceito de controle vai além dos aspectos financeiros, envolvendo atividades operacionais, estratégicas e organizacionais.

De acordo com Taylor, pai da administração científica, o controle é um dos quatro princípios da administração e que tem como função “controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto” (Chiavenato, 2001).

No Brasil o termo foi introduzido no direito brasileiro por Seabra Fagundes, em 1941, com o título “O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário”. E é justamente em 1936, ainda na *Era Vargas*, que começam a ser instituídos princípios de uma administração burocrática na administração pública brasileira, visando o combate a corrupção e o nepotismo, frutos do Estado Absoluto, onde predominava a cultura voltada ao patrimônio, com características coronelistas da época.

Em 1938, no chamado Governo Constitucional, surge a primeira autarquia brasileira, o DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público), marcando o início da fase burocrática no Estado a partir da revisão dos procedimentos, normas, processos e estrutura da administração.

Nesta evolução surge a necessidade de modernização e aperfeiçoamento das práticas contábeis e financeiras do setor público brasileiro. Surge, assim, em 1964, a Lei n.º 4.320 estabelecendo normas gerais de direito financeiro, abordando temas como orçamento público, sua elaboração, execução e controle. Esta lei, ainda

vigente, representa um grande marco para as finanças públicas brasileiras na busca de padrões unificados para todos os entes, criando um arcabouço normativo que proporcionou maior eficiência na gestão dos recursos públicos e transparência nas contas governamentais.

Desde 1964, a Lei n.º 4.320 permanece como a principal norma da administração pública que regula a elaboração das leis orçamentárias (Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e Lei Orçamentária Anual - LOA) e fundamenta os registros contábeis. Além disso, é considerada o marco da segregação do controle, abrangendo tanto o controle interno quanto o controle externo.

Em 1967, com a edição do Decreto-Lei nº 200, considerado o primeiro diploma legal da administração pública gerencial ocorreram algumas alterações substanciais na gestão administrativa brasileira. Esta norma apresentou os princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle, os quais toda administração federal deve obediência, definido que:

art.13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Nota-se que esta norma já preconizava que os controles são exercidos por todos os níveis e em todos os órgãos da administração pública, cabendo a auditoria o papel de avaliações independentes.

Em 1988, com o advento da Constituição Federal, é introduzido nas normas brasileiras o termo “*sistema de controle interno*”, terminologia que, não raro, causa confusão aos gestores. Sobre o termo a Constituição Federal de 1988 prescreve:

Art. 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74: Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: [...]

Art. 74, §1º: Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Embora a Carta Magna, no seu artigo 70, tenha atribuído ao sistema de controle interno a responsabilidade da fiscalização em diversas áreas da administração pública, em momento algum ela definiu que esta obrigação se restringiu ao Órgão ou Unidade Central de Controle Interno, em que pese este integrar o referido sistema.

Neste sentido, tal dispositivo, além de restringir a jurisdição do controle deixa margem a interpretações equivocadas quanto à suas competências, atribuições e responsabilidades. Diante disto, só é possível compreender melhor e distinguir o conceito de Controle Interno, Sistema de Controle Interno, Unidade Central de Controle Interno, Auditoria Interna e Órgão de Controle a partir dos enunciados e pronunciamentos de organismos internacionais como COSO, IIA e INTOSAI.

Com a adoção das metodologias internacionais pelas instituições públicas brasileiras, a visão do controle interno amplia-se. Neste ambiente ganha destaque o framework do COSO, que visa padronizar conceitos e metodologias na área de controle interno a partir de padrões. Para tal organização, o Controle Interno é um processo dinâmico e integrado que envolve a estrutura de governança, administração e outros profissionais da organização, como segue:

[...] um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:
a) eficácia e eficiência das operações;
b) confiabilidade de relatórios financeiros;
c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis.
(COSO, 1992, p.13)

Nessa linha, o Tribunal de Contas da União destaca controle interno como sendo:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançadas” (TCU, IN nº. 63/2010, art. 1º, X).

Sob outro enfoque a definição adotada pela Controladoria-Geral da União (CGU), que consta da Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001, p. 67), a qual define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Por outro turno, observa-se que o sistema de controle interno da União criado pelo Decreto nº 3.591/2000 contempla somente a vertente avaliativa (e não a administrativa) do controle, deixando claro o seu papel de auditoria:

Art. 3º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo

e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

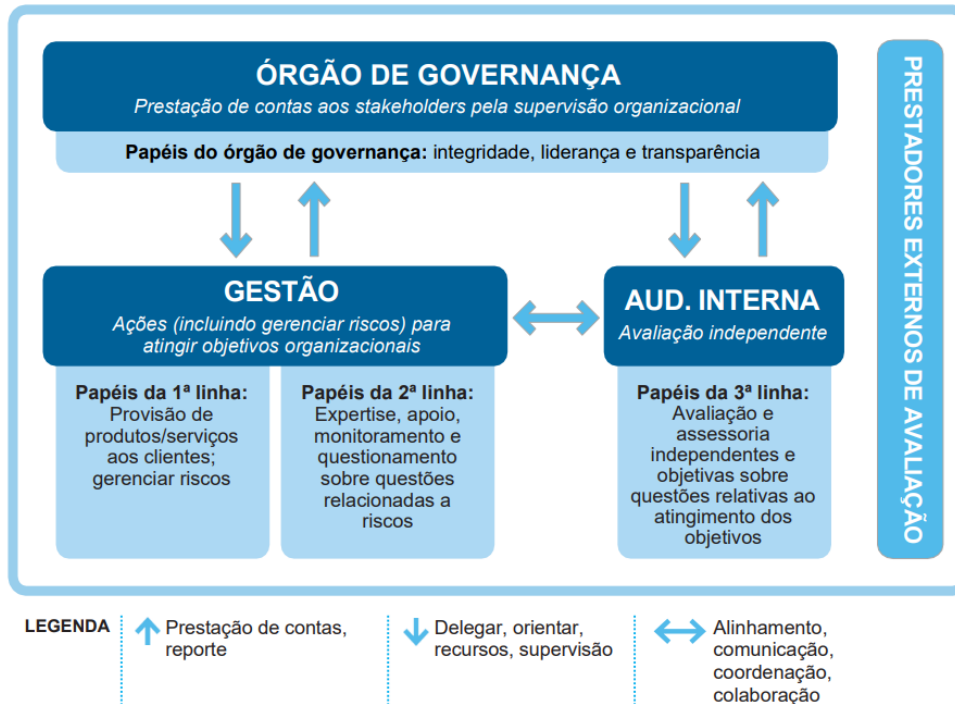
Visando elucidar o conceito associado a controle interno, a Associação dos Tribunais de Contas – ATRICON diferenciou os controles administrativos dos avaliativos, sendo os controles administrativos (ou de gestão):

atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização (ATRICON, 2014).

Sob essa premissa, um sistema é composto por um conjunto de elementos interdependentes de modo a formar um todo organizado que concorrem para um determinado fim. Este sistema, chamado de Sistema de Controle Interno, é composto por atividades e procedimentos de controle incidentes sob os processos de trabalho da organização, envolvendo todas as unidades, todos os níveis, todas as funções e executado por todo o corpo funcional, além da Unidade Central de Controle Interno. Sendo esta última responsável pelas atividades de auditoria interna, com a função de realizar verificações independentes, ou seja, executar atividades avaliação e verificação do sistema de controles internos da organização.

Nesta linha o IIA, em 2020, atualizou a declaração de posicionamento quanto ao modelo das três linhas, como forma de posicionar e padronizar as atividades de auditoria, na qual o controle da gerência constitui-se como a primeira linha, responsável pelo gerenciamento dos riscos e pelas funções de controle, a supervisão da conformidade estabelecida pela gerência contempla a segunda linha e, a avaliação independente é considerada a terceira linha, conforme ilustrado a seguir:

Figura 1 - Modelo das três linhas



Fonte: IIA (2020)

O modelo proposto pelo IIA converge com as diretrizes do COSO, também incorporados às normas da INTOSAI, onde os controles internos administrativos (ou de gestão), bem como a sua supervisão são de responsabilidade da gestão, enquanto a Unidade Central de Controle Interno é responsável pelas avaliações independentes a partir de técnicas de auditoria).

De acordo com a INTOSAI (2007):

Os auditores internos desempenham um papel importante: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno por meio de suas avaliações e recomendações, no entanto, não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno INTOSAI (2007, p.43).

Nesta esteira, amparados nas experiências históricas, este artigo tem como objetivo levar luz às confusões conceituais que impera no ambiente de controle das instituições públicas brasileiras e enfatizar a necessidade de se enfrentar os desafios de tornar os controles internos mais eficientes e eficazes e úteis à gestão das organizações públicas.

3 PANORAMA NACIONAL DAS UNIDADES DE CENTRAIS DE CONTROLE INTERNO (UCCI)

Preliminarmente à exposição do panorama nacional sobre as Unidades de Centrais de Controle Interno, é importante dizer que tais unidades devem ser

instituídas pela alta administração de cada Poder de forma independente, e com atuação consultiva e de assessoramento no processo de tomada de decisão (ATRICON, 2014)

Ademais, devem avaliar as atividades e os controles que compõem o Sistema de Controle Interno visando garantir, de forma razoável, que os controles adotados garantem o cumprimento dos objetivos da organização, sob aspectos relacionados a:

Figura 2 - Objetivos do Sistema de Controle Interno

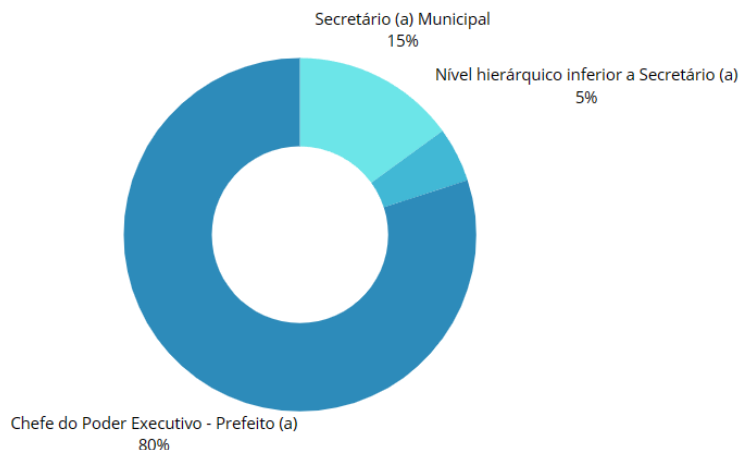


Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Posto isto, apresenta-se a seguir os principais cenários extraídos de uma pesquisa realizada pela ATRICON (2021/20220) acerca da situação geral dos Órgãos de Controle Interno (OCI) em todos os municípios brasileiros. Ao final, com a consolidação das respostas de 56% dos municípios pesquisados, foi possível identificar fragilidades e, com isso, possibilitar que sejam definidas com maior precisão as ações que podem ser implementadas para o fortalecimento desses Órgãos de Controle.

Neste primeiro item tem-se a vinculação da Unidade Central de Controle Interno, a qual deve estar subordinada exclusivamente à autoridade máxima do Órgão ou Poder especialmente para preservar um dos princípios basilares do controle, a independência. Embora, pronunciamentos e modelos - ATRICON (2020) - já estabelecerem tal vinculação exclusiva, o retro mencionado diagnóstico evidenciou que em torno de 20% das Unidades Centrais de Controle Interno ainda estão vinculados a níveis hierárquicos inferiores do chefe do Poder, conforme ilustrado a seguir:

Gráfico 1 - Vinculação da Unidade Central de Controle Interno

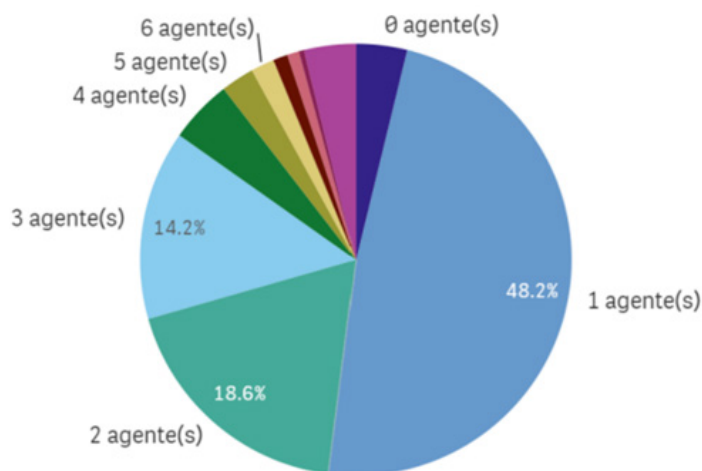


Fonte: Adaptado de ATRICON (2020).

No que respeita a prerrogativa da independência da Unidade Central de Controle Interno, em relação às atividades de auditoria interna, é fundamental que seja amplamente assegurada, para garantir que esta seja realizada com objetividade, autoridade e credibilidade.

Sobre tal prerrogativa, o referido diagnóstico revelou que mesmo quando as Unidades Centrais de Controle Interno estejam vinculadas à alta administração, o que sugere a assecuração de independência na sua atuação, outro desafio se mostra evidente e está associado ao diminuto número de agentes públicos com competência para realizar as avaliações de controles internos. De acordo com o levantamento realizado, 81% dos municípios brasileiros possuem até 3 agentes de controle interno, sendo que destes 48,2% possuem somente 1 agente, conforme ilustrado a seguir.

Gráfico 2 - Quantidade de agentes de controle interno - Município



Fonte: ATRICON (2020)



Outra situação que merece destaque está relacionada à performance das Unidades Centrais de Controle Interno, bem como a forma como essas entidades operam. Em 2016, o CONACI realizou um levantamento com seus 74 membros (abrangendo estados e municípios), que revelou os procedimentos mais comuns executados por essas UCCLs correspondem em sua maioria as atividades do cotidiano da administração, conforme o quadro abaixo:

Quadro 1 - Procedimentos mais realizados pelos Unidades Centrais de Controle Interno

PROCEDIMENTO	PERCENTUAL
Orientação aos gestores acerca de normas, procedimentos etc.	84%
Acompanhamento da remessa de dados e informações a órgão de controle	80%
Acompanhamento de licitações, dispensas e inexigibilidades	74%
Verificação do cumprimento de decisões do Tribunal de Contas	69%
Acompanhamento da execução de contratos, convênios e similares	66%
Avaliação do cumprimento de metas previstas no plano plurianual	55%
Acompanhamento do controle e guarda de bens patrimoniais	50%
Exame de prestação de contas de diárias	47%
Exame da legalidade envolvendo a folha de pagamento e adequação dos pagamentos realizados	46%
Avaliação da execução dos programas de governo	44%
Acompanhamento do controle de frequência de pessoal	42%
Emissão de Parecer sobre a regularidade do processo de admissão de pessoal em cargo efetivo e por tempo determinado	35%
Exame de prestação de contas de adiantamentos	30%
Controle dos direitos e haveres da unidade	27%
Controle das operações de crédito, avais ou garantias da unidade	26%
Emissão de Parecer sobre a regularidade do processo de concessão da aposentadoria e pensão	24%
Examinar a prestação de contas dos consórcios públicos dos quais o Município seja consorciado	21%
Exame da regularidade envolvendo a movimentação de pessoal (cessão, relocação, readaptação)	19%

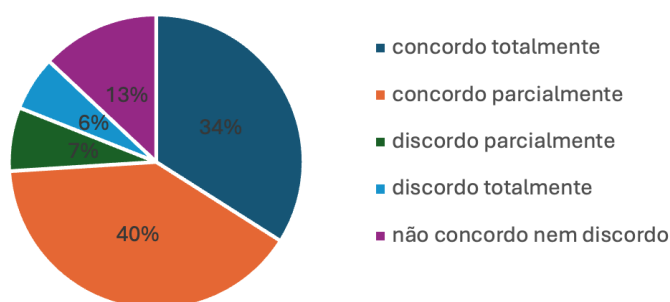
Fonte: CONACI (2017)

Nota-se da tabela acima uma extensa agenda de atividades rotineiras da administração voltadas ao acompanhamento de atos de gestão que são realizadas pelo agente de controle interno. Se considerar a hipótese destes controles serem rotineiros, aliado ao pequeno número de agentes de controles lotados nas Unidades Centrais de Controle Interno, o cenário se torna ainda mais preocupante.

Do demonstrado na pesquisa, destaca-se que, além das atividades de acompanhamento das contratações (74%) e da execução de contratos e similares (66%), os agentes de controle interno tem boa parte de sua agenda comprometida com orientação a gestores (84%) e com o acompanhamento da remessa de dados e informações ao órgão de controle (80%), além da verificação do cumprimento de decisões do Tribunal de Contas (69%).

No quesito relativo a fiscalizações com base em critérios de materialidade, relevância e risco, a pesquisa da ATRICON (2022) revelou que apenas 34% das Unidades Centrais de Controle Interno municipais brasileiros define suas fiscalizações com base em critérios de materialidade, relevância e risco e formalizadas documentalmente em um plano de atuação, conforme demonstrado a seguir:

Gráfico 03 - Definição das fiscalizações com base em critérios de materialidade, relevância e risco



Fonte: ATRICON (2022)

Nota-se, ainda, que embora 40% estão conscientes do plano de trabalho, não há concordância de que suas ações são priorizadas por meio de critérios de materialidade, relevância e risco. Ademais, $\frac{1}{4}$ (um quarto) dos municípios não concordam que suas atividades são priorizadas com base em critérios de seletividades e são documentadas em plano de ação.

Da mesma forma, o levantamento realizado pelo CONACI (2017), indica que 47,73% das Unidades Centrais de Controle Interno membros não elaboram a matriz de risco para definir e eleger o seu plano de auditoria. Nas auditorias ordinárias predomina aquelas solicitadas pelos dirigentes, com 86,36%, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 2 - Critério adotado para a definição das auditorias de natureza ordinária

CRITÉRIO ADOTADO	PERCENTUAL
Demandas de Dirigente para inclusão no planejamento de auditoria específicas	86,36%

Denúncias e matérias veiculadas pela imprensa	75,00%
Relevância do volume de recursos	75,00%
Áreas de vulnerabilidade por deficiências de mecanismos de controle	68,18%
Frequência de inconformidades em áreas específicas	63,64%
Relevância dos Contratos	63,64%
Relevância dos Convênios	63,64%
Demandas oriundas do planejamento anual do Estado/Município	63,64%
Relevância dos programas e projetos	63,64%
Relevância orçamentária	63,64%
Impacto para o Cidadão	47,73%
Áreas específicas sem receber auditoria por expressivo tempo	38,64%

Fonte: CONACI(2017)

O quadro acima destaca que, embora seja confiada à auditoria interna a avaliação independente de temas relevantes para a gestão e para a sociedade, visando reduzir o conflito de agência entre cidadãos e governo, o critério de seleção de auditoria “impacto para o cidadão” aparece em apenas 47,73% dos órgãos respondentes.

Ademais, o levantamento realizado identificou que 34,09% das Unidades Centrais de Controle Interno não levam em consideração o ambiente de controle para planejar a auditoria. Em relação a execução das auditorias, identificou que 27,27% das UCCLs ainda não utilizam a fase de planejamento (CONACI, 2017).

O cenário nacional das Unidades Centrais de Controle Interno indica que há um grande espaço para melhorias dos trabalhos do agente de controle interno na busca da seleção de temas de fiscalização utilizando critérios de seletividade. Neste diapasão, vale destacar que a atividade de auditoria interna fornece subsídios para a estrutura de governança e para a alta administração, seu escopo deve ser priorizado para que a atuação se centre em atividades relevantes que apresentem maior exposição ao risco, a fim de garantir uma atuação mais efetiva da UCCL e que seus resultados agreguem valor para a tomada de decisão dos diversos usuários.

Neste contexto, destaca-se, ainda, o levantamento realizado pelo Banco Mundial (2022) onde revelou que em 1/3 (um terço) dos municípios brasileiros pesquisados a função de Contabilidade é executada pela própria Unidade Central de Controle Interno, comprometendo o seu plano de trabalho voltado para auditorias, além de colocar em risco o princípio de segregação de funções entre as unidades executoras do controle interno (primeira linha ou camada de defesa) e a unidade avaliadora de controle interno (terceira linha ou camada de defesa).

Este mesmo diagnóstico identificou que 58,9% das Unidades Centrais de Controle Interno não possuem ações voltadas para acompanhar a execução de programas e políticas executadas pela prefeitura ou pelo governo do estado, indicando a baixa vinculação e/ou atenção das UCCI às atividades finalísticas dos municípios, ameaçando a efetividade do controle no processo de melhoria dos resultados e impactos das políticas públicas sociais.

Embora essa realidade pareça ser dos municípios que dispõem de menos recursos e que podem não possuir uma estrutura administrativa adequada, de acordo com o Banco Mundial (2022), quase 2/3 (dois terços) das Unidades Centrais de Controle Interno das capitais ainda não conta com ações/medidas para acompanhamento da execução das políticas executadas pela prefeitura.

Por fim, é imperioso que as autoridades (alta administração) estabeleçam foco para se promover melhorias nas estruturas e funcionamento das Unidades de Centrais de Controle Interno em todo país. O cenário acima evidencia que ainda resta um longo caminho para o amadurecimento das instituições públicas a respeito das funções e responsabilidades das UCCLs a fim de garantir que o trabalho de auditoria interna na asseguaração dos sistemas de controles internos seja relevante e esteja alinhado às necessidades estratégicas e operacionais da organização.

4 AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE MATURIDADE DOS CONTROLES INTERNOS

Às organizações públicas é confiada à auditoria interna a atribuição de realizar avaliações objetivas e independente a fim de assegurar que tenham estruturas e processos eficazes para permitir um bom gerenciamento dos recursos públicos e o atingimento dos objetivos das políticas públicas. Ademais, necessitam que as informações sejam confiáveis para reportar à sociedade os seus resultados e desempenhos.

Um marco histórico significativo no campo da auditoria está intrinsecamente ligado à crise econômica que assolou os Estados Unidos em 1929. A quebra da bolsa de valores de Nova York, atribuída à falta de transparência e inconsistência dos dados financeiros, culminou na formação do Comitê May em 1930. Este comitê foi instituído com o propósito de estabelecer normas regulatórias para a negociação de ações das empresas na bolsa de valores, tornando mandatória a realização de Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros das empresas.

Em 1941, surge o Institute of Internal Auditors - IIA, ou Instituto de Auditores Internos, trazendo novos conceitos e ampliando o foco da Auditoria, contemplando aspectos relacionados ao controle administrativo, voltado para a avaliação a eficácia, eficiência e a efetividade da aplicação dos controles internos, criando de certa forma a auditoria interna (Lélis e Pinheiro, 2012).

Segundo o Instituto, a auditoria interna é uma atividade independente, objetiva, segura e consultiva, que visa adicionar valor e melhorias às operações da organização no cumprimento dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação na busca da eficácia da gestão de riscos e controles dos processos de governança (IIA, 2020).

O conceito também se coaduna com a verificação da situação financeira, operacional e estratégica de uma empresa. Sua finalidade é de certificar a exatidão dos registros contábeis, averiguar a eficácia do controle interno e verificar se há irregularidades, fraudes ou erros na gestão e apresentar as devidas soluções. Esse processo é imprescindível para que o gestor tenha uma opinião fundamentada sobre a real situação financeira e operacional do seu negócio.

Deve estar associado ainda a uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, auxiliando a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança.

A INTOSAI assim definiu a auditoria interna:

Meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, corretamente, cumprir instruções do nível de direção a que responde (INTOSAI, 2005 p.85).

As auditorias internas no âmbito da administração pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por realizar a avaliação dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos).

Assim, compete a Unidade Central de Controle Interno, por meio de atividades de auditorias internas, oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos.

Por conseguinte, a UCCI contribui para a criação e proteção de valor da organização por meio do monitoramento da eficácia do Sistema de Controle Interno mediante a realização de auditorias com escopo específico de avaliação de controles internos, tanto em nível de entidade quanto de processos, visando à proposição de

recomendações endereçadas à administração para melhoria dos controles internos.

Para tanto, a atuação dos agentes de controle deve estar pautada por um Plano de Trabalho no qual estabeleça, com base em critérios de seletividade, objetos de auditoria mais relevantes para a estrutura de governo, para os gestores e para a sociedade.

O *Internal Audit Capability Model* (IA-CM), que identifica os fundamentos necessários para a busca de uma auditoria interna efetiva no setor público e avalia a capacidade da organização de realizar auditorias internas, compreende 5 níveis de capacidade progressivos, que são:

Figura 3 - Níveis de Capacidade - IA-CM



Fonte: Elaborado pelos autores (2024)

Sobre isto, um diagnóstico realizado pelo Banco Mundial (2020) tendo como objetivo verificar diagnosticar o nível de maturidade dos estados e municípios revelou que 83.33% das Unidades Centrais de Controle Interno ainda se encontram no nível 1, o qual apresenta as seguintes características:

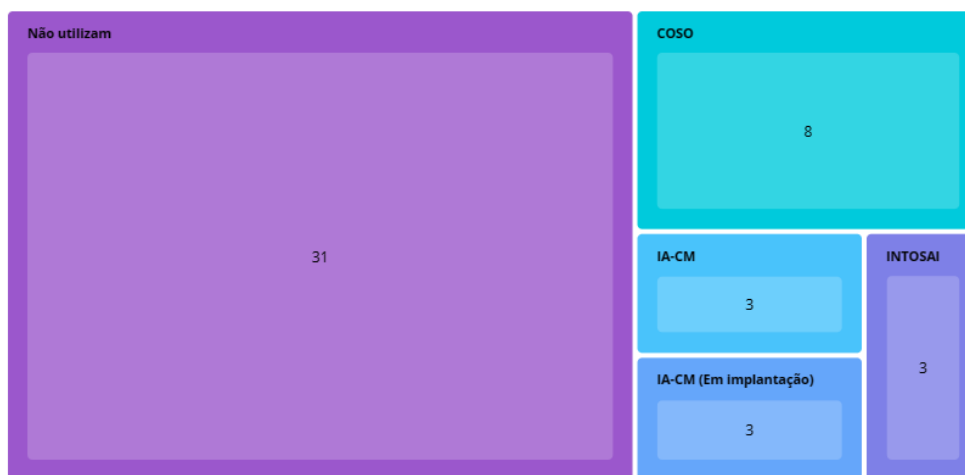
Nível 1 – Inicial: *Ad hoc* não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave” (Banco Mundial, 2020, pág. 18)

De acordo com o referido levantamento, apenas 16,67% das Unidades Centrais de Controle Interno avançaram para o nível 2, essencial para estabelecer uma base sólida e garantir que as práticas e processos básicos da auditoria interna sejam executados de forma regular e repetida.

No serviço público, é esperado alcançar, pelo menos, o Nível 3 – Integrado para que se considere uma atividade de auditoria interna eficaz e madura, nível que além de estar em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas - IPPF), concentra seus esforços em assuntos de capacidade, independência e objetividade.

Em relação a adoção de padrões internacionais pelas Unidades Centrais de Controle Interno, uma pesquisa realizada pelo CONACI (2017) revela que, de seus filiados, apenas 6,82% (3 membros) aderiram a metodologia IA-CM, sendo que outros 6,82% (3 membros) estavam em fase de implantação, conforme apresentado a seguir:

Gráfico 02 - Uso de padrões internacionais pelos Unidades Centrais de Controle Interno



Fonte: Adaptado de CONACI (2017)

De acordo com o gráfico acima, somente 21,4% das Unidades Centrais de Controle Interno do Brasil possuem suas ações inspiradas em metodologia e referências internacionais para exercer suas atividades. Outros 70,45% atuam conforme a maturidade dos gestor responsável pela UCCI e da própria organização.

Vale destacar que, desde 2015 o modelo IA-CM tem sido adotado como referencial técnico (Resolução nº 06/2016) de autoavaliação pelo CONACI com o intuito de ajudar as organizações do setor público a entenderem melhor suas estruturas e como este modelo pode ser aplicado de forma complementar visando a melhoria da eficácia e a eficiência da função de auditoria interna.

O referido documento retrata um caminho evolutivo para se desenvolver auditoria interna apta a atender as necessidades de governança e às expectativas da organização. Partindo dessa premissa, propõe em forma de matriz, cinco níveis de capacidade; 1. Inicial, 2. Infraestrutura, 3. Integrada, 4. Gerenciada e 5. Otimizada, e que cada nível seja percorrido por meio da adoção de seis elementos:

1. Serviços e Papel da Auditoria Interna, 2. Gerenciamento de Pessoas, 3. Práticas profissionais, 4. Gerenciamento do Desempenho e Accountability, 5. Cultura e Relacionamento Organizacional e 6. Estruturas de Governança, formando assim os macroprocessos chave – KPA's.

No âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), há iniciativas para esclarecer e incentivar os agentes públicos na adoção de boas práticas relacionadas a controle, auditoria e estrutura de governo. Ao longo dos últimos anos o TCU tem publicado documentos referenciais relacionados à governança no setor público sob diferentes perspectivas, envolvendo o centro de governo, políticas públicas, governança multinível relacionadas também ao pilar controle.

Estes documentos orientam as organizações públicas a implementarem as estruturas de governança a fim de minimizar o conflito de agência, ou seja, entre cidadão e governo e buscam alinhar os interesses entre Agente-Principal e reduzir diferenças entre eles, principalmente em relação a assimetria de informações.

De acordo com Nakagawa (1993).

Sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direito a outrem (agente), este assume a responsabilidade, em nome daquele, de agir de maneira correta com relação ao objeto de delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A dupla responsabilidade, ou seja, de agir de maneira correta e prestar contas de desempenho e resultados, dá-se o nome de *accountability*" (Nakagawa, 1993, p. 17).

No ambiente de governança, as atividades de auditoria interna desempenham um papel fundamental, pois é a linha de defesa que fornece garantia sobre a eficácia da governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal realizar uma reflexão sobre o conflito conceitual existente sobre a expressão "controle interno", contrastando com o que vem sendo adotado e praticado pelas Unidades Centrais de Controle Interno nos estados e municípios brasileiros.

Sob esse aspecto, os resultados indicam que, embora sejam coisas distintas, em diversos momentos os termos são tratados como sinônimos promovendo uma confusão terminológica entre os termos Controle Interno, Sistema de Controle Interno, Unidade Central de Controle Interno. Para contrapor esse equívoco este trabalho tratou das diferenças entre controles administrativos e avaliativos.

É importante destacar que, independentemente do nome que se dê à referida UCCI, é necessário que haja um setor responsável pela realização de atividades de controles e auditorias, de forma independente.

Também foi objetivo deste trabalho enfatizar que as Unidades de Controle Interno, embora tenham atribuições específicas e são responsáveis pelas verificações independentes (auditorias), integram o sistema de controle interno composto das atividades e procedimentos de controle incidentes sobre o processo de trabalho da organização, envolvendo todas as unidades, todos os níveis, todas as funções e executado por todo o corpo funcional.

Outro ponto de debate aqui destacado, foi a demonstração, a partir dos estudos e levantamentos realizados por órgãos e entidades como CONACI, ATRICON e Banco Mundial, de que as atividades de avaliações independentes (auditorias) não se restringem aos aspectos contábil e orçamentários, nem tão pouco à verificação do cumprimento das leis e regulamentos. Mas abrangem, também, os aspectos relacionados a eficácia e eficiência das diversas operações da organização.

Também foram destacados os desafios para o alcance de auditoria interna efetiva e um panorama atual da atuação das Unidades Centrais de Controle Interno à luz das metodologias internacionais, visando promover discussões que agreguem valor para organização, auxiliando na tomada de decisão.

Por fim, este estudo demonstrou, com base na realidade atual da situação das Unidades Centrais de Controle Interno, a necessidade de identificar fragilidades e, com isso, possibilitar que sejam definidas com maior precisão ações que possam ser implementadas para o fortalecimento das atividades de controle e auditorias internas, e que há um grande caminho a ser percorrido pelas organizações para que promovam com eficiência e eficácia um ambiente adequado de governança e gestão.

REFERÊNCIAS

ATRICON. **Diagnóstico acerca da situação geral dos órgãos de controle interno municipais**. Brasília, DF, ATRICON, 2022. Disponível em: [Diagnostico-dos-Controle-Internos.pdf \(atrimon.org.br\)](#). Acesso em: 7 out. 2024.

ATRICON. **Resolução nº 5, de 9 de agosto de 2014**. Aprova as diretrizes de controle externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática “Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”, Brasília, DF, ATRICON, 2014. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-052014-controle-interno-dos-jurisdicionados/>. Acesso em: 7 out. 2024.

AVALIAÇÃO nacional do controle interno baseado no COSO I e IA-CM. **Grupo Banco Mundial**, Minas Gerais, dez. 2020. Disponível em: [World Bank Document](#). Acesso em 7 out. 2024.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização

da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: 27 fev. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 63, de 1º de setembro de 2010**. Tribunal de Contas da União. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/*/COPIATIPONORMA:%28%22Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%22%29%20COPIAORIGEM:%28TCU%29%20NUMNORMA:63%20ANONORMA:2010/DATANORMAORDENACAO%20desc/0. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 84, de 22 de abril de 2020**. Tribunal de Contas da União. Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/norma/Instru%25C3%25A7%25C3%25A3o%2520Normativa%2520TCU%2520n%25C2%25B0%252084%252F2020/%2520/score%2520desc/0>. Acesso em: 7 out. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da união, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 148, p. 2.745, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm. Acesso em: 7 out. 2024.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6. ed. São Paulo: Campus, 2001.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Internal Control**: integrated framework. United States of América, 1992. Disponível em: <https://www.coso.org/internal-control>. Acesso em: 9 out. 2024.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Panorama do controle interno no Brasil**. CONACI, 2017. Disponível em: https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/Panorama-do-Controle-Interno-Conaci-LIVRO_ED_3o-.pdf. Acesso em: 9 out. 2024.

COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos**: estrutura integrada: técnicas de aplicação. Audibra, 2007. Disponível em: <https://www.bibliotecadeseguranca.com.br/wp-content/uploads/2022/11/gerenciamento-de-riscos-corporativos-estrutura-integrada.pdf>. Acesso em: 9 out. 2024.

COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos**: gerenciamento de riscos corporativos integrado com estratégia e performance. São Paulo: IIA Brasil, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74040/1/Coso_portugues_versao_2017.pdf. Acesso em: 9 out. 2024.

IIARF. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector**: overview and application guide. AltaMonte Springs; IIARF, 2009. p. 40.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Código de ética e normas de auditoria**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_codigo_de_etica_e_normas_de_auditoria.pdf. Acesso em: 9 out. 2024.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 104 p. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 9 out. 2024.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Modelo das três linhas do IIA 2020**: uma atualização das três linhas de defesa. São Paulo: IIA Brasil, 2020. 13 p. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 9 out. 2024.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Declaração de posicionamento do IIA**: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos. São Paulo: IIA Brasil, 2009. 9 p. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/declaracoes-de-posicionamento>. Acesso em: 9 out. 2024.

INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. São Paulo: IIA Brasil, 2012. 24 p. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 9 out. 2024.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade e finanças**, [S. l.], v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012. DOI: 10.1590/S1519-70772012000300006. Disponível em: <https://bit.ly/3rydlXi>. Acesso em: 9 out. 2024.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implantação. São Paulo: Atlas, 1993.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Bases Conceituais**: curso de avaliação de controles internos. 2. ed. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa, 2012. p.13.