



MESTRADO EM DIREITO, GOVERNANÇA E POLÍTICAS PÚBLICAS

HALISSON DANTAS ARAÚJO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL
FRENTE ÀS MELHORES PRÁTICAS INTERNACIONAIS: UM ESTUDO DE CASO
NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI**

Salvador
2022

HALISSON DANTAS ARAÚJO

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL
FRENTE ÀS MELHORES PRÁTICAS INTERNACIONAIS: UM ESTUDO DE CASO
NO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação, Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Públicas da UNIFACS Universidade Salvador, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro.

Salvador
2022

Ficha Catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas da
Universidade Salvador UNIFACS

Araújo, Halisson Dantas

Sistema de controle interno na gestão pública municipal frente às melhores práticas internacionais: um estudo de caso no Município de Camaçari./ Halisson Dantas Araújo. - Salvador, 2022.

235 f.: il.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Públicas da UNIFACS Universidade Salvador, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro

1. Administração Pública – Estudo de caso. 2. Governança. I. Monteiro, Augusto de Oliveira, orient. II. Título

CDD: 370

HALISSON DANTAS ARAUJO

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL FRENTE
ÀS MELHORES PRÁTICAS INTERNACIONAIS: UM ESTUDO DE CASO NO
MUNICÍPIO DE CAMAÇARI

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Governança e Políticas Públicas (PPGDGPP) da UNIFACS Universidade Salvador, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, Governança e Políticas Públicas, aprovada pela seguinte banca examinadora:

Augusto de Oliveira Monteiro – Orientador _____
Doutor em Administração Pública pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Salvador – UNIFACS

Vaner José do Prado _____
Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano pela Universidade Salvador -
UNIFACS
Universidade Salvador – UNIFACS

Hélder Uzêda Castro _____
Doutor em Desenvolvimento Regional e Urbano pela Universidade Salvador -
UNIFACS
Universidade Salvador – UNIFACS

Ana Rita Silva Sacramento _____
Doutora em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)
Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Salvador, 28 de outubro de 2022.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pelo dom da vida;

Ao meu orientador, professor Dr. Augusto de Oliveira Monteiro, pelas lições, motivação, compreensão e sugestões que me guiaram no desenvolvimento desta pesquisa;

Ao professor Dr. José Vaner do Prado, em nome de quem agradeço a todo o corpo de professores do mestrado em direito, governança e políticas pública, que me proporcionaram aprendizado e conhecimentos valiosos, por meio das aulas e do convívio;

Aos meus pais: Sr. Leonardo Gomes de Araújo e Sra. Elionaide Dantas de Araújo, que com amor e dedicação me tornaram um homem melhor;

Aos meus irmãos: Leonardo Vinicius, Naianne e em especial a minha irmã Naira Christianne, pelo apoio incondicional, carinho e atenção;

Aos meus colegas de mestrado, pelo incentivo e motivação;

A minha esposa, Milena Pinto Mota Araújo, e aos meus filhos: João Gabriel Mota Araújo e Júlia Mota Araújo, luzes da minha vida que me dão forças para viver a vida com entusiasmo, com dignidade, iluminando o meu caminho na busca do alcance dos meus objetivos;

A todos os servidores da Controladoria Geral do Município de Camaçari do Estado da Bahia, que com seu trabalho e dedicação, forneceram-me o suporte e condições para que eu pudesse realizar a presente pesquisa;

A todos os membros e servidores que fazem parte desta instituição e que tiveram gentileza e espírito colaborativo, participando direta ou indiretamente da pesquisa.

Muito obrigado, a todos vocês!

“O que não é medido não é gerenciado.”

W. Edwards Deming

RESUMO

A evolução do sistema de controle interno por meio da implantação de uma metodologia de governança estrutural é de fundamental importância para o fortalecimento e aprimoramento da governança e do controle interno na Administração Pública. O setor público desempenha um papel importante na sociedade e um sistema de governança pública, onde o controle interno possa atuar de forma eficaz, pode incentivar o uso eficiente dos recursos, reforçando a responsabilidade pela utilização destes, melhorando a prestação de serviços à coletividade e assim, contribuindo para a melhoria na qualidade de vida das pessoas. Dessa forma, o presente estudo de caso relaciona-se à necessidade do fortalecimento do sistema de controle interno do setor público, considerando-se a evolução contemporânea do controle interno legitimado pela instituição das novas Leis. A presente pesquisa é de natureza descritiva, com abordagens quantitativa e qualitativa, buscou-se analisar a evolução do sistema de controle interno do Município de Camaçari-Ba comparando com as melhores práticas nacionais e internacionais. Os dados foram coletados por meio de questionários aplicados para todos os integrantes da Controladoria Geral do Município-CGM de Camaçari, Bahia, que lidam diretamente com o controle interno nas diversas áreas da instituição. Os resultados mensurados direcionam para uma evolução gradativa na forma da gestão da instituição de modo a contribuir para a melhoria do sistema de controle interno, identificando oportunidades para que o Município se aproxime das melhores práticas nacionais e internacionais. Conclui-se que, a governança pública sob a perspectiva do controle, exercido através do sistema de controle interno, fortalece a gestão na condução das políticas públicas e na prestação de serviços de interesse da sociedade.

Palavras-chave: Administração pública; controle e governança do setor público; sistema de controle interno; sociedade.

ABSTRACT

The evolution of the internal control system through the implementation of a structural governance methodology is fundamental for strengthening and improving governance and internal control in the Public Administration. The use of the public sector as an important role in society and a system of public governance, where internal control can work effectively, can encourage the efficient use of public resources, reinforce responsibility for efficient administration, improve the provision of services to the community. efficient and thus, developed to improve the quality of people's lives. Thus, the present case study is related to the need to strengthen the public sector's internal control system, considering a contemporary evolution of legitimate internal control by the institution of the new Laws. The research is descriptive, with approaches of an analytical and qualitative nature, it sought to analyze the evolution of the internal control system in the municipality of Camaçari-Ba, comparing it with the best national and international practices. The data, were several areas of the institution to deal with all the members of the Comptroller General of the Municipality, who are directly with the internal control in the institutions of Camaçari. The measured results lead to a gradual evolution in the institution's management method in order to contribute to the improvement of the internal control system, identifying opportunities for the municipality to approach the best national and international practices. Governance, governance, the perspective of internal control, the public execution of the internal control system, the execution of management in the conduct of the interest of public policies and in the provision of public services to society.

Keywords: Public administrativo; control and governance of the public sector; internal control system; society.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIG	Auditoria Interna Governamental
ANAO	Australian National Audit Office
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
AUDIBRA	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	Banco Mundial
CCA	Coordenação Central de Auditoria
CE	Comissão Europeia
CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE	Controladoria Geral do Estado
CGM	Controladoria Geral do Município
CGPM	Comitê de Governança Pública do Poder Executivo do Município
CGU	Controladoria Geral da União
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CJF	Conselho da Justiça Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNMP	Conselho Nacional do Ministério Público
CONACI	Conselho Nacional de Controle Interno
COSO	Internal Control – Integrated Framework
CSA	Coordenadoria Setorial de Análise
EFS	Entidades de Fiscalização Superior
EU	União Europeia
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards
GCF	Gestão e Controle Financeiro

GP	Grupo de Trabalho
IA CM	Modelo de Capacidade de Auditoria Interna
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	Instituto dos Auditores Internos
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	Internacional Organization of Supreme Audit Institutions
IPPF	International Professional Practices Framework
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISA	International Standards on Auditing
LAI	Lei de Acesso à Informação
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NAT	Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC TI	Normas Brasileiras de Contabilidade
NGP	Nova Gestão Pública
OGS	Órgãos de Governança Superior
OPM	Office for Public Management Ltd
PAINT	Plano Anual de Atividades de Auditoria
PIC	Public Internal Control
PIFC	Public Internal Financial Control
PMC	Prefeitura Municipal de Camaçari
PPA	Plano Plurianual
QA	Quality Assessment
RBG	Referencial Básico de Governança
RITCU	Regimento Interno do Tribunal de Contas da União
SCI	Sistema de Controle Interno

SEF	Secretaria de Estado de Fazenda
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho
UAIG	Unidade de Auditoria Interna Governamental
UC	Unidade de Correição
UHC	Unidade de Harmonização Central

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Sistema de Governança em órgãos e entidades da administração pública	42
Figura 2 - Níveis de análise do RBG/TCU.....	44
Figura 3 - Pirâmide do Controle	60
Figura 4 - As três Linhas de Defesa	66
Figura 5 - Normas Internacionais	73
Figura 6 - Organograma funcional da estrutura da CGU - Federal	81
Figura 7 - Organograma funcional da estrutura da CGE- Estado de Minas Gerais-MG.....	84
Figura 8 - Organograma funcional da estrutura da CGM- Belo Horizonte-MG.....	85
Figura 9 - Atual estrutura organizacional da CGM	104
Figura 10 - Atual estrutura organizacional da CCA	105
Figura 11 - Modelo adaptada para CGM.....	121
Figura 12 - Modelo de proposta para Unidade Central de Auditoria Interna/CGM/Camaçari-Ba	175

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Percepção de Transparência dos atos normativos	107
Gráfico 2 – Percepção de Transparência dos atos normativos	107
Gráfico 3 – Alinhamento as principais estruturas organizacionais	112
Gráfico 4 – Alinhamento as principais estruturas organizacionais	112
Gráfico 5 - Aspecto das Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP).....	124
Gráfico 6 – Aspecto das Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP).....	124
Gráfico 7 – Sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução	126
Gráfico 8 – Sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução	126
Gráfico 9 – Os procedimentos de controle de qualidade das atividades	127
Gráfico 10 – Os procedimentos de controle de qualidade das atividades	128
Gráfico 11 – Realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade	129
Gráfico 12 – Realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade.....	130
Gráfico 13 – Prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público.....	134
Gráfico 14 – Prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público.....	134
Gráfico 15 - Procedimentos para realização de roteiro	135
Gráfico 16 - Procedimentos para realização de roteiro	135
Gráfico 17 – Reuniões para avaliação dos resultados obtidos.....	136
Gráfico 18 – Reuniões para avaliação dos resultados obtidos.....	137
Gráfico 19 – Implementação da asseguuração das três linhas de defesa	140
Gráfico 20 – Atualização das normas e do protagonização do Auditor Interno	150
Gráfico 21 – Opinião dos servidores quanto a existência de parceria.....	151
Gráfico 22 – Opinião dos servidores quanto a existência de parceria.....	152
Gráfico 23 – Há segregação de funções no seu setor.	154
Gráfico 24 – Há segregação de funções no seu setor	155
Gráfico 25 – Há prevenção dos riscos em tarefas e processos por meio de trilhas de controle.....	157
Gráfico 26 – Há prevenção dos riscos em tarefas e processos por meio de trilhas de controle.....	157

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Composição dos níveis de administração Pública	26
Quadro 2 – Princípios da boa governança, acrescido pelo ANAO	33
Quadro 3 – Princípios do Banco Mundial para a Governança.....	35
Quadro 4 - Objetivos das práticas de governança	36
Quadro 5 – Comparativo da Reforma Gerencial e Governança Pública	40
Quadro 6 – Formas de atuação das instâncias de governança	43
Quadro 7 – Formas de mecanismos de governança.....	45
Quadro 8 - Componentes dos mecanismos de governança.....	46
Quadro 9 – Práticas dos Componentes e Mecanismos do Referencial Básico do TCU	47
Quadro 10 – Passos para construção do projeto	96
Quadro 11 – Perfis dos Entrevistados.....	98
Quadro 12 - Servidores e colaboradores a disposição da CGM	105

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - O Município divulga portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público	106
Tabela 2 - Consecução dos objetivos e metas institucionais do Município	108
Tabela 3 - Apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder Executivo municipal	109
Tabela 4 - Alinhamento as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria; e Prevenção e combate à corrupção	111
Tabela 5 - Aspecto organizacional institucional de organismo nacional emissor para as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), aplicáveis tanto ao controle externo como interno.....	123
Tabela 6 - Existe sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução de auditorias realizadas pelo SCI.....	125
Tabela 7 - Os procedimentos para realização do controle de qualidade das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro de revisão, validação e aprovação.....	127
Tabela 8 - Existência de realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade	129
Tabela 9 - Definição de autoridade e responsabilidade, instruções formalizadas, separação das funções e controle das operações desenvolvidas.....	131
Tabela 10 - Atualizações das atividades de controle desenvolvidas em seu setor .	132
Tabela 11 - Ações de controle destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público etc	133
Tabela 12 - Roteiros para as atividades executadas no setor/ coordenadoria/ departamento	135
Tabela 13 - Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos.....	136
Tabela 14 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Relativa imaturidade dos gestores em gerenciamento de riscos e controles internos.....	138
Tabela 15 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Implementação dos modelos de asseguarção das três linhas de defesa.....	140
Tabela 16 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos	142
Tabela 17 - Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Falta de avanço da tecnológico	143
Tabela 18 - Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Complexidade do trabalho e necessidade de mais investimentos em capacitação profissional	144

Tabela 19 - Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Perda de Protagonismo da profissão	145
Tabela 20 - Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Limitações de acesso a informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria.....	148
Tabela 21 - Em sua opinião o que seria necessário para saná-las?	149
Tabela 22 - Em sua opinião, o SCI de Camaçari possui parcerias que envolvem órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ,CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.) com vista a agregar um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores internos nas competências necessárias para executar bem as atividades de auditoria interna governamental	151
Tabela 23 - O SCI de Camaçari busca programa de capacitação para futuros dirigentes máximos e gestores da alta administração a respeito de suas responsabilidades em relação à governança, <i>accountability</i> , controle interno.....	153
Tabela 24 - Segregação de funções no setor.....	154
Tabela 25 - Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle	156
Tabela 26 - A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor	158
Tabela 27- Atributos de qualidade das reuniões com a Auditoria Interna	160
Tabela 28 - A Auditoria Interna realiza auditagem nas atividades desempenhadas em seu setor.....	161
Tabela 29 - Qualidade da auditagem realizada nos setores	162
Tabela 30 - A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditagens realizadas.....	163
Tabela 31 - Consultas à Auditoria Interna quanto às dúvidas no trabalho	165
Tabela 32 - Qualidade dos relatórios de auditoria emitidos.....	168
Tabela 33 - Consultas à Auditoria Interna sobre dúvidas quanto ao trabalho	169
Tabela 34 - Contribuição da Auditoria Interna para melhorias nos setores	170
Tabela 35 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - possui margem de discricionariedade para definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos deverão ser realizados	172
Tabela 36 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Posicionamento hierárquico da Auditoria Interna é adequado	173
Tabela 37 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - A unidade de auditoria interna do SCI de Camaçari possui estatuto de auditoria interna.....	178
Tabela 38 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari diretrizes técnicas de atuação da auditoria.....	179
Tabela 39 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima.	180

Tabela 40 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança.....	181
Tabela 41 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari código de ética específico para os Auditores Internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos de objetividade e independência.....	182
Tabela 42 - Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Há aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho.	183
Tabela 43 - Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - O SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo	184
Tabela 44 - Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos	186
Tabela 45 - Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - Existe boas práticas de <i>Accountability</i>	187
Tabela 46 - Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - atua de forma efetiva e independente	188
Tabela 47 - Comparativo entre as melhores práticas (modelos CGU / CGE-MG / CGM-BH) x modelo CGM-Camaçari	190
Tabela 48 - Comparativo entre as melhores práticas internacionais do modelo <i>Public Internal Control</i> - PIC da União Europeia x modelo CGM Camaçari	193
Tabela 49 - Comparativo entre os modelos e as normas disciplinadoras do controle interno público em diversos países e regiões dos continentes da Américas do Norte, América do Sul e Africano	195

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	24
2.1 REFORMA DO ESTADO E GOVERNANÇA.....	24
2.1.1 Administração Pública.....	24
2.1.1.1 Estrutura da Administração Pública.....	25
2.1.1.2 Administração Pública Gerencial.....	27
2.1.1.3 A Nova Gestão Pública e o Novo Serviço Público	30
2.1.2 Governança no Setor Público	32
2.1.2.1 Governança no Setor Público Brasileiro	38
2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	49
2.2.1 Atribuições ou Funções do Controle Interno	52
2.2.1.1 Confusões terminológicas entre auditoria interna e controle interno..	52
2.2.1.2 O Modelo das três linhas de defesa.....	60
2.2.2 Padrões e Normas Internacionais de Controle Interno.....	70
2.2.2.1 Normas Internacionais de Auditoria Interna – IIA.....	71
2.2.2.2 Convergência aos padrões internacionais de auditoria	72
2.2.2.3 Formas de avaliação da auditoria interna	75
2.3 EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL.....	77
2.3.1 Principais Avanços do Controle Interno no Brasil	77
2.3.1.1 Evolução e Desenvolvimento da legislação	77
2.3.2 Evolução Estrutural do Sistema de Controle Interno.....	80
2.3.2.1 Modelo Adotado pela CGU	80
2.3.2.1.1 Estrutura Federal- Controladoria Geral da União.....	80
2.3.2.2 Modelo Adotado pela CGE.....	82
2.3.2.2.1 Estrutura Estadual - Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais	83
2.3.2.3 Modelo Adotado pelas CGM.....	85
2.3.2.3.1 Estrutura Municipal - Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte - MG.....	85
2.4 EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO CONTEXTO INTERNACIONAL	86
2.4.1 Controle Interno Público implementado na União Europeia e em diversos países e regiões	86
2.4.1.1 União Europeia	86
2.4.1.2 Outros Países e Regiões	90
3 METODOLOGIA	96

4 EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI.....	103
4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI.....	103
4.2 PROCESSOS ORGANIZACIONAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE CAMAÇARI	131
4.3 PERCEPÇÃO DE RISCOS E DESAFIOS PELOS COLABORADORES	138
4.4 AVALIAÇÃO DA INDEPENDÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	172
4.5 ADERÊNCIA ÀS MELHORES PRÁTICAS E PADRÕES NACIONAIS E INTERNACIONAIS.....	184
5 CONCLUSÕES.....	198
REFERÊNCIAS.....	206
APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA.....	216
APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	217
APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	221
APÊNDICE D - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA	229

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 conferiu importante papel ao controle interno da Administração Pública. A mencionada Carta não restringiu a abrangência do controle a aspectos financeiros e orçamentários, mas explicitou que o controle, ou a fiscalização, atuará sobre os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. Entretanto, a Lei Maior não diferenciou os conceitos de sistema de controle interno, auditoria interna e controles internos. De forma que ainda existe a necessidade de se discutir os papéis constitucionais e normativos de cada um dos mencionados institutos.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo no âmbito Municipal brasileiro, por força da Constituição Federal de 1988, passou a ter fundamento em lei, normas e procedimentos para adoção, parametrização e regulamentação do Controle Interno. O disciplinamento normativo constitui-se em um importante passo e enseja a que cada entidade pública, na sua estruturação, reflita sobre a necessidade da adequação de um setor de controle interno e de auditoria interna, demonstrando uma preocupação constante, em conciliar os atos à formalização no escopo das leis vigentes, seja em sua estrutura, ou pela legitimação social conquistada.

Os mecanismos instituídos na reforma do Estado normatizam que a Auditoria Interna Governamental seja exercida de forma integrada e independente, buscando no controle interno o entendimento que Auditoria exerça um acompanhamento concomitante com a execução orçamentária, podendo agir preventivamente e de forma corretiva inibindo e/ou recomendando a não execução de atos ilícitos.

Modernamente, a Auditoria Interna Governamental vem se transformando em um processo contínuo da gestão pública, de acompanhamento exigindo medidas corretivas no cumprimento da legislação aplicada ao Setor Público, antecipando-se a ocorrência de erros, buscando harmonizar a dinâmica das ações em andamento, permeando-as de ética e legalidade dos administradores envolvidos e ainda com os objetivos dessas ações no contexto que envolve a necessidade da prestação de contas à sociedade.

Não obstante tais conquistas, os processos de auditoria executados pelos Órgãos de Controle Interno no âmbito dos Municípios, estão sujeitas a uma

influência negativa, de uma possível carência de gestão de qualidade nessa Secretaria, o que decorreria na baixa padronização de seus produtos, em uma maior dependência de habilidades e motivações pessoais dos auditores internos e, em riscos à sua estabilidade institucional.

Nesse sentido, o presente estudo poderá servir como um “guia de leitura” a ser aprofundada, estimulando a curiosidade e o desejo dos demais colegas auditores internos, gestores e demais usuários do sistema, em obterem mais informações e fortalecerem seu conhecimento e convicção da importância do papel do controle interno.

Sendo assim, verifica-se um momento oportuno para a realização deste estudo científico, sobre a função de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Municipal, notadamente pela intensificação das discussões relacionadas ao tema, como por exemplo, em ações de controle externo do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2015a, 2015b), onde estão relatadas deficiências na função de auditoria interna em praticamente todos os órgãos da esfera pública federal avaliados nesses trabalhos, gerando recomendações para que tais funções sejam exercidas em conformidade com as melhores práticas internacionais, bem como tecendo considerações sobre as ambiguidades geradas ao se compatibilizar os conceitos de auditoria interna mundialmente aceitos com a legislação brasileira.

Nessa perspectiva, o contexto escolhido para a investigação, qual seja a Administração Pública Municipal, também concorre para dar relevância à pesquisa, considerando seu papel referencial para o sistema de controle interno do Município de Camaçari, Estado da Bahia, sobretudo, na área de auditoria interna. Neste trabalho, o enfoque parte de uma visão positiva do papel da auditoria interna, quanto às ações de controle do sistema de controle interno municipal.

Diante do exposto, apresenta-se como problema o seguinte questionamento: como tem evoluído o sistema de controle interno do Município de Camaçari, Estado da Bahia, frente às boas práticas internacionais de auditoria?

Nesse sentido, o objetivo geral é estudar a evolução do sistema de controle interno do Município de Camaçari, na Bahia, comparando com as melhores práticas nacionais e internacionais.

E como objetivos específicos, o estudo visa:

- I. Analisar a evolução do sistema de controle Interno do Município de Camaçari/Ba;

- II. Analisar os processos organizacionais do sistema de controle interno do Município de Camaçari/Ba;
- III. Avaliar a percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno;
- IV. Verificar se o sistema de controle interno tem observado os atributos da independência das ações de auditoria;
- V. Analisar se as atividades dos sistemas de controle interno do Município de Camaçari/Ba estão aderentes aos padrões internacionais de auditoria interna.

A metodologia usada buscou investigar a evolução do Sistema de Controle do Município de Camaçari-Ba, considerando a organização e atuação no âmbito municipal da Administração Pública. Para tanto, foi realizado um estudo de caso, com questionários semiestruturados, em profundidade, com os dirigentes da alta administração, auditores internos e os demais servidores técnicos operacionais que mantenham relação com controle.

O trabalho de campo foi realizado mediante a utilização das seguintes técnicas: pesquisa documental e questionário, com perguntas fechadas e semiabertas, por correspondência e/ou pesquisa eletrônica, com informações capituladas na *internet*, utilização de questionários disponibilizados em Plataforma *On-line* da Ferramenta Formulários *Google*, acessível por *Link* enviado por *e-mail* dentro de grupo existente no *Google Groups*.

Para melhor apresentar os resultados encontrados, a presente dissertação foi dividida em cinco capítulos. O Capítulo I consiste nesta Introdução, na qual se apresenta a delimitação do tema, problema, a definição do objeto da pesquisa, relevância, os objetivos e uma breve análise dos conceitos-chaves para o entendimento global da dissertação.

O Capítulo II apresenta o Referencial Teórico sobre o tema, onde se discutiu: a reforma do Estado e Governança; o controle interno na Administração Pública; a evolução do sistema de controle interno no Brasil; a evolução do controle interno público internacional;

O Capítulo III discorre sobre a metodologia utilizada, detalha os passos e roteiro do estudo de caso sobre o sistema de controle interno do Município de Camaçari-Ba.

O Capítulo IV está estruturado sobre a perspectiva da análise do SCI em cinco seções: 1ª traz a evolução do sistema de controle Interno; a 2ª seção aborda

os processos organizacionais; a 3ª seção expõe a percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento; a 4ª seção expõe os atributos da independência das ações de auditoria e por último a 5ª seção trata da aderência aos padrões internacionais de auditoria interna.

Por fim, têm-se as conclusões do estudo incluindo-se as limitações e suas considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste Capítulo são abordadas a Reforma do Estado e Governança, Administração Pública Gerencial e Governança no Setor Público que direcionam as análises iniciais fixadas nesse estudo.

2.1 REFORMA DO ESTADO E GOVERNANÇA

Nesta seção foram apresentados os itens relativos à Administração Pública Gerencial e Governança no Setor Público.

2.1.1 Administração Pública

A administração pública, em sentido material, é o conjunto coordenado de funções que visam à boa gestão da *res publica* (ou seja, da coisa pública), de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados. Entre os diversos conceitos apresentados, pode-se ver que a administração pública engloba todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, que buscam a satisfação das necessidades coletivas (GASPARINI, 2003).

A expressão “administração pública” pode ser empregada em diferentes contextos, com diferentes significados. Essa afirmação pode ser ilustrada por meio das três frases seguintes:

- a) a administração pública brasileira passa por um processo de ajuste estrutural;
- b) as filas nos postos de saúde são produto da ineficiente administração pública;
- c) pretendo aprofundar meus estudos em administração pública.

No primeiro caso, a expressão se refere ao aparelho do Estado, isto é, ao conjunto formado por um governo, por um corpo de funcionários que se ocupa da gestão e por uma força policial e militar que busca assegurar a proteção contra inimigos externos, bem como a ordem interna. Quando o aparelho do Estado é complementado por um ordenamento jurídico que o regula e que regula toda a sociedade, tem-se o Estado (BRESSER PEREIRA, 1995).

No segundo caso, a expressão denota um processo ou atividade da administração dos negócios públicos (WALDO, 1964). Trata-se da gestão propriamente dita, de uma prática social tão antiga quanto o manuseio de bens coletivos.

No terceiro caso, a expressão se refere a uma área de investigação intelectual (WALDO, 1964), isto é, a uma parte do saber humano (como a biologia, a história ou a matemática), que podemos conhecer e que evolui com o passar do tempo, por meio da prática e do método científico.

De acordo com Calmon, a palavra Estado pode ser definida como:

A palavra “Estado” surgiu na literatura política com Maquiavel, em *O príncipe*. Etimologicamente, o termo Estado, do latim *statu*, significa estar de pé, manter-se. É importante frisar que o radical *st* quer dizer permanência, duração para os indu-europeus. (CALMON, 1958, p. 16).

Em linhas gerais, no que se refere à formação do Estado, existem diversas teorias, entre as quais destaca-se a do contrato social, cuja ideia central é que o Estado “surge de um acordo de vontades da sociedade”, em que os indivíduos tiveram de abdicar em benefícios ou de uma assembleia os seus respectivos direitos, constituindo assim, a figura do Estado, o que compreende a ideia do consentimento de todos os indivíduos em criar um ente jurídico, responsável por fazer justiça e manter a paz em benefício de todos, alicerçando em um acordo de vontades: o contrato social.

2.1.1.1 Estrutura da Administração Pública

A administração financeira e orçamentária representa as ações de gerenciar as finanças e o governo do setor governamental, que no Brasil, divide-se em três esferas: União, Estado e Município, objetivando o equilíbrio, a economia, a eficiência na gestão da coisa pública, compreendendo toda a infraestrutura composta de recursos humanos, materiais e tecnológicos.

O gerenciamento dos interesses da coletividade, por meio da administração pública, cabe ao administrador público, que é servidor legalmente investido em cargo público, efetivo ou temporário, responsável pela gestão dos negócios do Estado. Sendo o administrador da coisa pública, investido de competência decisória,

têm poderes e deveres específicos e, conseqüentemente, responsabilidades próprias.

De acordo com Araújo (2004), a administração pública, divide-se em dois níveis:

O primeiro, a administração direta, compreende a estrutura administrativa dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) e suas subdivisões (estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, Secretarias estaduais ou municipais, com seus respectivos departamentos e seções). É um conjunto de unidades organizacionais que integra a estrutura administrativa de cada um dos Poderes da União, dos Estados e dos Municípios. O segundo, a administração indireta, constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidades jurídica própria, que se encontram vinculadas aos Poderes por meio de determinação em lei.

O Quadro 1 expõe a composição dos níveis de administração pública.

Quadro 1 - Composição dos níveis de administração Pública

Composição dos níveis de administração pública	
DIRETA	INDIRETA
Poder Legislativo 1. Assembléia Legislativa 2. Tribunal de Contas	a) Autarquia b) Fundações c) Empresas Públicas d) Sociedades de economia mista
Poder Executivo 1. Governo do estado 2. Secretarias de Estado	
Poder Judiciário 1. Tribunal de Justiça	

Fonte: Autor (2022).

Atualmente, a participação do estado na economia é combatida. A privatização foi considerada por alguns, como o verdadeiro norte do Estado. O tamanho do Estado é questionado, passando a prevalecer à ideia de que, em vez de fazer, é preciso gerenciar.

2.1.1.2 Administração Pública Gerencial

Desde a última década do século XX vem sendo promovida no Brasil uma série de alterações constitucionais e legais com o objetivo de implantar um modelo de administração pública conhecido como "administração gerencial", fundado, em tese, no princípio da eficiência, visando substituir o padrão tradicional de Administração Pública, dita "burocrática", cuja ênfase recai sobre o princípio da legalidade.

Matias-Pereira (2008), destaca que, em termos teóricos, o gerencialismo, como também é conhecida a Administração Pública Gerencial, levanta sérios problemas e contradições. Em primeiro lugar, parte das suposições que não consegue comprovar, como o pressuposto de que a gestão empresarial é inerentemente superior à gestão pública e de que o papel dos cidadãos pode ser reduzido ao de consumidores.

Além do mais, insiste, por um lado, na descentralização e no desaparecimento dos escalões intermediários, mas, por outro, "acentua a necessidade de controle financeiro e coordenação orçamental, o que gera incoerências e contradições no processo de decisão e implantação de políticas públicas" (MATIAS-PEREIRA, 2008, p. 105).

Para Spink e Bresser Pereira (1998, p. 7):

A abordagem gerencial, também conhecida como 'nova administração pública', parte do reconhecimento de que os Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para garantir a propriedade e os contratos, mas formulam e implementam políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto na científica e tecnológica.

Os defensores do novo modelo são adeptos da corrente político-econômica usualmente chamada "neoliberalismo". Segundo eles, haveria uma "crise do Estado", traduzida na incapacidade deste de realizar os necessários investimentos e desempenhar eficientemente todas as atribuições que lhe foram impostas originalmente pela Constituição de 1988. Por essa razão, pregam a denominada "doutrina do Estado mínimo", cujo objetivo é retirar o setor público de todas as áreas em que sua atuação não seja imprescindível, que pode ser resumida do seguinte modo:

[...] o problema atual não é diminuir o tamanho do Estado, mas sim, adequá-lo à nova realidade, na qual os governos terão menos

recursos e poder e enfrentarão uma realidade social mais complexa em que os atores serão mais autônomos e fluídos. Em tal panorama, o Estado será cada vez mais importante porque não há outra instituição ou agente que dê conta, sozinho, das demandas coletivas da sociedade contemporânea. E para atingir este fim, os governos terão que otimizar seus recursos, estabelecer parcerias com a comunidade, com o mercado e com o Terceiro Setor, descentralizar tarefas, aumentar sua capacidade de regulação econômica e modificar a forma de provisão dos serviços públicos, principalmente na área social. (ABRUCIO; FERREIRA; COSTA, 1998, p. 5).

A ideia de "Estado mínimo" também está fundada no princípio da eficiência, uma vez que esses teóricos entendem que o Estado sempre é menos eficiente do que o setor privado, devendo, por isso mesmo, atuar somente onde seja indispensável.

De acordo com os estudos procedidos, Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2012), a ideia de "Estado mínimo" também esta fundada no princípio da eficiência, uma vez que esses teóricos entendem que o estado sempre é menos eficiente do que o setor privado, devendo, por isso mesmo, atuar somente onde seja indispensável. Nesse sentido, de acordo com os autores supracitados, esse conjunto de ideias, quando posto em prática, leva a duas linhas de movimento bastante nítidas, *in verbis*:

- a) a partir da noção de "administração gerencial", que privilegia o princípio da eficiência, o foco desloca-se para a obtenção de resultados pela máquina estatal; busca-se ampliar a autonomia dos órgãos e entidades integrantes da Administração Pública, mormente pela redução dos controles de procedimentos (atividades-meio), ademais, utilizam-se instrumentos tendentes a assegurar que a produtividade dos agentes públicos dos quadros profissionais da administração seja próxima daquela que se observa quanto aos trabalhadores de empresas privadas,
- b) como decorrência, sobretudo, da "doutrina do Estado mínimo", ocorrem as famosas "privatizações", pelas quais a prestação de serviços públicos que possam gerar lucro deixa de ser executada por empresas estatais, passando a sua exploração a ser atribuída ao setor privado, mediante concessões e permissões de serviços públicos, ao mesmo tempo são extintas entidades da Administração Pública, e pessoas jurídicas privadas sem fins lucrativos são estimuladas a atuar nas áreas em que antes operavam essas entidades públicas extintas, vale dizer, é reduzido o número de entidades da Administração Pública que atuavam em áreas não exclusivas de Estado, na mesma medida em que o assim chamado "terceiro setor" recebe fomento estatal para assumir o desempenho dessas atividades em colaboração com o setor público. (ALEXANDRINO; VICENTE, 2010, p. 130 e 131).

A Emenda Constitucional nº 19 de 1998 foi o mais importante instrumento legitimador da almejada reforma da Administração Pública no Brasil, sendo, por esse motivo, conhecida como emenda da "reforma administrativa". As modificações nas relações Estado-agentes públicos, Estado-agentes econômicos e Estado-terceiro setor tem sido gradualmente implementado desde então, por meio da edição de leis e atos infralegais regulamentadores das diretrizes inseridas na Constituição pela referida emenda.

Historicamente, a proposta de implantação de um modelo de administração gerencial no Brasil teve seus lineamentos básicos no "Plano Diretor da Reforma do Estado" e na obra do ex-Ministro Bresser Pereira, para quem essa modalidade de administração se apresenta como uma nova forma de gestão da coisa pública mais compatível com os avanços tecnológicos, mais ágil, descentralizada, mais voltada para o controle de resultados do que o controle de procedimentos, e mais compatível com o avanço da democracia em todo o mundo, que exige uma participação cada vez mais direta da sociedade na gestão pública.

No Brasil, os períodos da redemocratização na década de 1980 e da Reforma Bresser na década de 1990 marcaram profundamente os rumos da administração pública brasileira. De acordo Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2012), as reformas importantes aconteceram no sentido de integrar alguns princípios do modelo gerencial, principalmente no que diz respeito à participação social e descentralização das políticas públicas, a saber:

- a) flexibilização das relações jurídico-funcionais entre a Administração e seus agentes públicos: abolição da exigência de regime jurídico único, flexibilização da estabilidade dos servidores estatutários, redução de direitos e vantagens legais dos servidores públicos etc.;
- b) possibilidade de ampliação da autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos da Administração Direta, mediante a celebração de contratos de gestão;
- c) previsão de ampliação da autonomia administrativa de autarquias e fundações públicas, que podem ser qualificadas como agência executiva mediante celebração de contrato de gestão com o respectivo Ministério supervisor, para o fim de cumprir objetivos e metas com este acertados;
- d) parcerias com pessoas jurídicas privadas, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração, para a prestação de serviços de utilidade pública e assistenciais, visando à futura transferência ao setor privado dessas atividades, com estímulo (repasse de recursos públicos) e fiscalização do Estado (celebração de contratos de gestão, possibilidade de desqualificação etc);

- e) previsão de um estatuto próprio para as empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividades econômicas, integrantes da Administração Indireta, que poderá prever, entre outras coisas, regras mais flexíveis para licitações e contratações;
- f) alteração na forma de criação das entidades da Administração Indireta, que passa a ser feita diretamente por lei específica apenas nos casos das autarquias e por ato próprio do Poder Executivo no caso das demais entidades, após autorização em lei específica;
- g) Reestruturação de algumas carreiras entendidas como típicas de Estado e instituição de remuneração por subsídio, em parcela única;
- h) acréscimo, ao caput do art. 37 da Constituição, do princípio da eficiência, que passa a ser princípio expresso, informador de toda a atividade administrativa. (PAULO; ALEXANDRINO, 2012, p. 134 e 135).

Desse modo, um segundo estágio, o da Administração Gerencial ou *Consumerism*, passa a focalizar o cliente, sendo que a qualidade dos serviços se coloca como um aspecto relevante para a administração.

Nesse segundo estágio (meados da década 1980, na Inglaterra e Estados Unidos), o foco da administração passa a ser o cliente-usuário dos serviços públicos, e a qualidade é tida como a satisfação de suas necessidades. A ideia de “redução de custos e eficiência a qualquer preço” é incompatível com os valores democráticos e com as necessidades dos usuários: agora a questão do custo está subordinada à avaliação do destinatário dos serviços, o cidadão. (PALUDO, 2012, p. 73).

Enquanto a administração pública burocrática se comporta de forma autorreferente, administração pública gerencial é orientada para o cidadão. Segundo Wagner e Hollenbeck (2009), o modelo burocrático tem como alternativa o modelo gerencial, pois o modelo burocrático os agentes devem fazer, mas o modelo gerencial fornece um Quadro melhor do que os agentes efetivamente fazem.

2.1.1.3 A Nova Gestão Pública e o Novo Serviço Público

Na década de 1970, surge, no contexto da administração pública, o que veio a ser chamado de Nova Gestão Pública¹.

A Nova Gestão Pública busca absorver as ideias do setor privado para o setor público, com foco na eficiência e no empreendedorismo, centrando-se em resultados e promovendo a concorrência dentro e fora

¹ A teoria do *New Public Management* (Nova Gestão Pública) foi proposta em 1992 por David Osborne e Ted Gaebler em seu livro *Reinventing Government*.

do governo. Seus objetivos primordiais envolvem a melhoria da prestação de serviços, a reforma do serviço civil, a reorganização das instituições, a racionalização da mão de obra, a descentralização, a redução de gastos e o combate a corrupção (SARKER, 2006).

Importante destacar que a partir de década de 1990, a Nova Gestão Pública passou a ser adotada em países como Estados Unidos, Inglaterra, Austrália, Canadá e Nova Zelândia (DENHARDT, 2012).

De certo, o Novo Serviço Público, teve a sua base epistemológica proposta por Janet e Robert Denhardt, surgindo no final de 1990, em resposta à Nova Gestão Pública.

Nesse mister, o Novo Serviço Público (NSP) proposto pelos americanos Robert e Jane Denhardt se propõe como uma alternativa à velha administração pública e à nova gestão pública (administração pública gerencia).

Dessa forma, diferente da Nova Gestão Pública, que se constrói sobre conceitos econômicos como a maximização do autointeresse, o Novo Serviço Público se constrói sobre a ideia do interesse público, a ideia de administradores públicos a serviço dos cidadãos e, de fato, totalmente envolvidos com eles (DENHARDT, 2012).

De acordo com Denhardt e Denhardt (2003), o Novo Serviço Público (NSP) se compromete a trazer o cidadão para participar na construção de uma sociedade que pense no interesse coletivo/público em detrimento do individual e na promoção e desenvolvimento de serviços públicos prestados pelo Estado que satisfaçam os anseios da população com qualidade e no tempo desejado.

Nesse sentido, o Novo Serviço Público, por conta desses preceitos, busca inspiração na teoria democrática, sobretudo pela sua preocupação com a conexão entre cidadãos e seus governos, e em abordagens que procedem de uma tradição mais humanística na teoria da administração pública, apresentadas como alternativas à gestão e ao design organizacional (DENHARDT, 2012).

É com esse sentimento pautado nos princípios do Novo Serviço Público no contexto da governança democrática, que na seção seguinte será abordado a governança aplicada as organizações do setor público.

2.1.2 Governança no Setor Público

A governança é aplicável a diversas formas organizacionais, inclusive às organizações públicas, uma vez que seus princípios e ações objetivam otimizar os resultados pretendidos pelos seus *stakeholders*, gestores e proprietários. No caso da administração pública, a relação de assimetria de informações se dá entre os cidadãos (principal) e os gestores públicos (agentes).

A governança no setor público deve ser entendida como a proteção ao inter-relacionamento entre a administração, o controle e a supervisão feita pela organização governamental, pela situação organizacional e pelas autoridades do governo, com vistas à eficiência e à eficácia. Uma boa governança pública, à semelhança da corporativa, estaria apoiada em quatro princípios: relações éticas; conformidade em todas as dimensões; transparência e prestação responsável de contas (MATIAS-PEREIRA, 2008).

De acordo com os estudos procedidos alguns dos princípios fundamentais da boa governança comuns a diversos autores são:

- a. transparência (*disclosure*): representa o processo de contínua demonstração, pelo agente, de que sua gestão está alinhada às diretrizes estratégicas previamente fixadas pelo principal. Não é só limitar-se à “obrigação de informar” (*accountability*), o agente (a administração) deve cultivar o “desejo de informar”.
- b. equidade (*fairness*): tratamento justo e igualitário a todas as partes interessadas, sendo totalmente inaceitáveis atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto.
- c. prestação de contas (*accountability*): os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação a quem os fez delegação e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício desse mandato;
- d. responsabilidade (*responsability*): definição de uma política de responsabilidade que assegure a máxima sustentabilidade dos negócios, incorporando considerações de ordem ética, social e ambiental em todos os processos e relacionamentos.

Com a crise fiscal dos anos 1980, exigiu-se novo arranjo econômico e político internacional, para tornar o Estado mais eficiente. Esse ambiente propiciou discutir a governança no âmbito do Estado e resultou no estabelecimento dos princípios básicos que norteiam as boas práticas de governança nas organizações públicas: transparência, integridade e prestação de contas, por parte do *International Federation of Accountants* (IFAC) (Instituto Internacional dos Contadores) (IFAC, 2001).

Desse modo, deve o administrador público agir com integridade e transparência e prestar contas de tudo. Os princípios ou pilares básicos da governança para a garantia da governança na área pública são três, a saber: a transparência das informações e dos atos de gestão para toda a sociedade; a integridade de valores como ética, moral, legitimidade, probidade e conduta ilibada dos agentes e servidores públicos; e o compromisso voluntário dos gestores e agentes públicos de prestação de contas das ações realizadas e resultados obtidos.

De acordo com *Australian National Audit Office* (ANAO, 2003), no seu guia de melhores práticas para a governança no setor público, os princípios preconizados pela IFAC (transparência, integridade e prestação de contas), ainda acrescentou outros três princípios: liderança, compromisso e integração, tendo adotado a denominação de responsabilidade, em substituição ao princípio da prestação de contas.

Os princípios acrescidos pelo ANAO podem ser compreendidos nas dimensões, apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 – Princípios da boa governança, acrescido pelo ANAO

Princípios	Definição
Liderança	Clara identificação e articulação da responsabilidade, bem assim a compreensão real e apreciação das várias relações entre os <i>stakeholder's</i> da organização e os responsáveis pela gestão dos recursos e obtenção dos resultados desejados (<i>outcomes</i>), sendo fundamental o estabelecimento de prioridades governamentais de modo claro.
Compromisso	Mais do que pôr as estruturas para funcionar, pugnar pela obtenção de bons resultados não é um fim em si mesmo. As melhores práticas requerem um compromisso de todos os participantes para serem implementadas e exigem uma boa orientação das pessoas, o que envolve melhoria da comunicação; uma abordagem sistemática da gestão da organização; uma grande ênfase nos valores da entidade e conduta ética; gestão dos riscos; relacionamento com os cidadãos e os clientes e prestação de serviço de qualidade.
Integração	Não simplesmente definir os vários elementos de uma efetiva governança corporativa, mas garantir que estejam holisticamente integrados dentro de uma abordagem da organização, pelos seus funcionários e compreendidos e aplicados dentro de suas unidades.

Fonte: Autor (2022); Anao, (2003).

De acordo, com o Banco Mundial (2007), a governança pressupõe a existência de um Estado de Direito, de uma sociedade civil participativa no que tange aos assuntos públicos, de uma burocracia imbuída de ética profissional, de políticas planejadas de forma previsível, aberta e transparente e de um braço executivo que se responsabilize por suas ações, além da adoção dos princípios de

legitimidade, equidade, responsabilidade, eficiência, probidade, transparência e *accountability*.

Os princípios de governança do Banco Mundial, até por serem posteriores aos estabelecidos pelo IFAC e o ANAO, já incorporam as abordagens estabelecidas anteriormente, adotando-se, naturalmente, enfoques mais contemporâneos, como é o caso do *accountability*, equidade e transparência, com forte aderência às práticas democráticas.

É plausível fazer uma correlação dos princípios do Banco Mundial que não foram mencionados literalmente, mas que de certa forma, estão implicitamente contidos no ANAO. É o caso de legitimidade, equidade e probidade, princípios do Banco Mundial que apontam práticas presentes no princípio da integridade, do ANAO.

De forma intrínseca também os princípios da eficiência e *accountability* estão contidos no princípio da responsabilidade, ainda que de forma parcial. De todo o modo, a forma mais analítica de denominação dos princípios adotada pelo Banco Mundial é mais bem compreendida pelo trato mais específico da descrição dos procedimentos necessários para o cumprimento do princípio, o que torna mais compreensiva e objetiva a abordagem temática do foco procedimental contido na definição do princípio e inibe, por isso mesmo, possíveis ilações subjetivas acerca dos aspectos e valores destacados.

Nesse aspecto, os princípios da governança do Banco Mundial, do ANAO e do IFAC são literatura fundamental para a compreensão desejada para uma abordagem mais plural e qualitativa da compreensão da governança no setor público, em especial, a abordagem que impulsiona a gestão para uma aproximação com os cidadãos e a sociedade civil, como a transparência, equidade, prestação de contas e *accountability*, sem descurar da responsabilidade de uma gestão permeada de valores como a probidade, a responsabilidade e a legitimidade para o atendimento da efetividade dos resultados nas condições de maior eficiência operacional.

Destaca-se no Quadro 3 as definições dos sete princípios da governança relacionados pelo Banco Mundial.

Quadro 3 – Princípios do Banco Mundial para a Governança

Princípios	Definição
Legitimidade	Amplia a incidência do controle para além da aplicação isolada do critério da legalidade. Não basta verificar se a lei foi cumprida, interessa mais saber se o interesse público e o bem comum foram alcançados, pois nem sempre o que é legal, é legítimo (BRASIL, 2012).
Equidade	Visa garantir equilíbrio das condições para que todos tenham acesso ao exercício de seus direitos civis, tais como, liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto, igualdade entre gêneros; e direitos políticos e sociais, a exemplo de saúde, educação, moradia, segurança (BRASIL, 2010).
Eficiência	Fazer o que é preciso ser feito com qualidade adequada ao menor custo possível. Não se trata de redução de custo de qualquer maneira, mas de buscar a melhor relação entre qualidade do serviço e qualidade do gasto (BRASIL, 2010).
Probidade	Trata-se do dever dos servidores públicos de demonstrar probidade, zelo, economia e observância às regras e aos procedimentos do órgão ao utilizar, arrecadar, gerenciar e administrar bens e valores públicos. Enfim, refere-se à obrigação que os servidores têm de demonstrar serem dignos de confiança (IFAC, 2001).
Accountability	As normas de auditoria da <i>Intosai</i> conceituam <i>accountability</i> como a obrigação que têm as pessoas ou entidades que se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e organizações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar sobre a regularidade a quem lhes delegou essas responsabilidades (BRASIL, 2011). Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de forma voluntária, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões (IBGC, 2009).
Responsabilidade	Respeito ao zelo que os agentes de governança devem ter pela sustentabilidade das organizações, visando sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações (IBGC, 2010)
Transparência	Possibilidade de acesso a todas as informações relativas à organização pública, sendo um dos requisitos de controle do Estado pela sociedade civil. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações de órgãos e entidades com terceiros (BRASIL, 2014).

Fonte: Adaptada pelo autor (2022); (BRASIL, 2010; BRASIL, 2011; BRASIL, 2012; BRASIL, 2014; IFAC, 2001; IBGC, 2009; IBGC, 2010).

As práticas de governança por exigirem constante processo de inter-relação do Estado com a sociedade, vão encontrar mais receptividade e adequação operacional em governos de Estados democráticos. Nesse sentido, na busca de permitir a implementação de uma boa governança é necessária uma inter-relação de capacidades e conhecimentos para aprender com as intervenções e encontrar formas para melhorar o desempenho das estruturas do Estado, com ampla transparência das ações, participação social e constante avaliação dos resultados alcançados.

Para isso o *feedback* e a *accountability* são processos indispensáveis. É certo que os cidadãos esperam e reclamam uma boa governança das suas autoridades governamentais, pois o governo é, não só responsável perante o Poder Legislativo, que o fiscaliza, mas também, e principalmente, perante a sociedade, que o escolhe para gestor do patrimônio e recursos públicos.

A rigor, essa responsabilidade, envolve todas as vertentes do progresso da sociedade, tais como o incremento no nível de educação, da saúde, da assistência social e da segurança pública das pessoas, acompanhados por um aumento na emancipação político-social, dos progressos verificados no campo das tecnologias da informação e dos meios de comunicação.

A tendência de tornar o setor público mais eficiente e ético foi reforçada pela publicação conjunta em 2004, pelo *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*(CIPFA) e *Office for Public Management Ltd* (OPM), de padrões de boa governança para serviços públicos, cujos seis princípios alinham-se aos apresentados pelo ANAO, e que atuam com ênfase na eficiência e na eficácia (BRASIL, 2014).

Referida publicação relaciona os objetivos das práticas de governança que estão demonstradas no Quadro 4.

Quadro 4 - Objetivos das práticas de governança

Ordem	Objetivos
1	Melhor atender aos interesses da sociedade, e garantir o comportamento ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente da liderança;
2	Controlar a corrupção;
3	Implementar efetivamente um código de conduta e de valores éticos;
4	Observar e garantir a aderência das organizações às regulamentações, códigos, normas e padrões;
5	Garantir a transparência e a efetividade das comunicações; e
6	Balancear interesses e envolver efetivamente os <i>stakeholders</i> (cidadãos, usuários de serviços, acionistas, iniciativa privada).

Fonte: Adaptada pelo autor (2022); CIPFA (2004).

O Quadro 4 elenca um conjunto de comportamento e valores relevantes para uma prática responsável e comprometida com os interesses da sociedade, como os comportamentos ético, íntegro e transparente dos dirigentes e o envolvimento com os interessados, notadamente os cidadãos. Além disso uma regulamentação clara, mediante códigos, normas e padrões estabelecidos dão segurança aos

relacionamentos profissionais e institucionais, sem descuidar de práticas de controle e combate à corrupção. De acordo com os estudos procedidos, a compilação realizada pelo IFAC (2013), elenca a relação de benefícios da boa governança no setor público, a saber:

- (a) garantir a entrega de benefícios econômicos, sociais e ambientais para os cidadãos;
- (b) garantir que a organização seja, e pareça, responsável para com os cidadãos;
- (c) ter clareza acerca de quais são os produtos e serviços efetivamente prestados para cidadãos e usuários, e manter o foco nesse propósito;
- (d) ser transparente, mantendo a sociedade informada acerca das decisões tomadas e dos riscos envolvidos;
- (e) possuir e utilizar informações de qualidade e mecanismos robustos de apoio às tomadas de decisões;
- (f) dialogar e prestar contas à sociedade;
- (g) garantir a qualidade e a efetividade dos serviços prestados aos cidadãos;
- (h) promover o desenvolvimento contínuo da liderança e dos colaboradores;
- (i) definir claramente processos, papéis, responsabilidades e limites de poder e de autoridade;
- (j) institucionalizar estruturas adequadas de governança;
- (k) selecionar a liderança tendo por base aspectos como conhecimento, habilidades e atitudes (competências individuais);
- (l) avaliar o desempenho e a conformidade da organização e da liderança, mantendo um balanceamento adequado entre eles;
- (m) garantir a existência de um sistema efetivo de gestão de riscos;
- (n) utilizar-se de controles internos para manter os riscos em níveis adequados e aceitáveis;
- (o) controlar as finanças de forma atenta, robusta e responsável; e
- (p) prover aos cidadãos dados e informações de qualidade (confiáveis, tempestivas, relevantes e compreensíveis).

A prática da governança na área pública, tendo em vista o empoderamento da sociedade como principal da teoria da agência, pode representar avanço para o processo democrático participativo e traduzir melhoria da qualidade dos quadros eleitos para mandatos de representação política.

Nessa perspectiva é possível afirmar que a governança é mais que uma mudança de modernização da burocracia, pois, para além disso, é também um conceito que reforça a prática da participação democrática direta, levando a que a pressão da sociedade atue como um fator de impulsão para mudança.

No contexto, para que a governança pública seja efetiva é indispensável uma democracia participativa, e que o Estado, pela transparência e acesso às informações, forneça instrumentos para que haja um controle efetivo da

administração pública por parte da sociedade civil, de forma que o problema da agência seja reduzido a níveis mínimos.

No tópico seguinte será abordada a Governança Pública no Brasil.

2.1.2.1 Governança no Setor Público Brasileiro

A Constituição Federal de 1988 estabelece, no caput do art. 1º, Parágrafo Único, que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito." Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta constituição". (BRASIL, 1988).

A Carta Magna dispõe que o poder não está concentrado no governo, mas emana do povo, tendo sido estabelecidas as condições necessárias à governança do Estado, no tocante aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos; a organização política e administrativa do Estado e seus Poderes; a segregação de papéis e responsabilidades; e as estruturas de controle interno e externo, vale dizer, de freios e contrapesos.

Outros instrumentos surgem após a CRFB/88 para fortalecer a governança pública, entre eles, cabe mencionar:

- a) o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto 1.171, de 22 de junho de 1994) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000), que têm por objeto aspectos éticos e morais e o comportamento da liderança;
- b) o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), instituído pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, revogado pelo Decreto nº 9.094, DE 17 de julho de 2017 que tem por objetivo estimular e apoiar os órgãos e entidades públicos a implementarem medidas de fortalecimento em sua gestão interna, a fim de oferecerem serviços de melhor qualidade aos cidadãos, cujos fundamentos norteiam-se pelos princípios constitucionais da administração pública e da excelência gerencial contemporânea;
- c) legislação que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal (Lei 12.813, de 16 de maio de 2013), estabelecendo regulação sobre situações geradas pelo confronto entre interesses públicos e privados, que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública;
- d) os instrumentos de transparência, como a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011), que asseguram o direito fundamental de acesso à informação e facilitam o monitoramento e o controle de atos administrativos e da conduta de agentes públicos; e

- e) O Decreto Federal n. 9.203, de 22 de novembro de 2017, trata sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional;
- f) O Referencial Básico de Governança- RBG (TCU, 2014), documento que serviu de base para a estruturação da política de governança do governo federal.
- g) Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Todas essas iniciativas governamentais e legislativas trazem consigo novas práticas com impacto no *modus operandi* da administração pública, seja nos aspectos comportamentais dos agentes públicos (código de ética e conflito de interesses público e privado), seja com um novo olhar para os cidadãos e a sociedade civil organizada (transparência e qualidade dos serviços prestados).

É importante destacar que o marco inicial da governança pública no Brasil, ocorre em meados dos anos 90, com a Nova Gestão Pública, quando o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), coordenado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado em 1995 (BRASIL, 1995), definiu governança como a capacidade do Estado de implementar de forma eficiente as políticas públicas.

No entanto, somente a partir do ano 2000, o IFAC (2001), de forma sistemática estabeleceu os primeiros princípios da governança, surgindo então as iniciativas de governança no setor público, focalizando práticas de participação social, relações éticas, transparência pública e responsabilidade, com vistas a atender satisfatoriamente os interesses da sociedade.

Para Matias-Pereira (2010), a compreensão analítica da governança pública apresenta de três elementos fundamentais: primeiro, a participação social, por isso o requisito essencial de uma cultura de prática democrática; segundo, a vivência de práticas de interação e integração com outras esferas de governos e organizações aderentes às políticas públicas; e terceiro, a definição formal dos procedimentos ter origem na alta administração para a garantia do envolvimento da direção maior na efetividade das políticas. De fato, tais elementos trazem significativa importância se acrescidos aos aspectos da reforma gerencial.

O Quadro 5, de forma ilustrativa, relaciona os pontos de vistas comparativos entre a Reforma Gerencial e a Governança Pública.

Quadro 5 - Comparativo da Reforma Gerencial e Governança Pública

Reforma Gerencial	Governança
É ideologicamente neoliberal e busca tornar as organizações públicas similares às privadas, reconhecendo apenas a diferença no produto a ser entregue.	É um conceito essencialmente democrático. O aumento das parcerias com o setor privado e com o terceiro setor é impulsionado pela crescente pressão da sociedade.
O principal foco são as práticas intraorganizacionais. Busca mudar o setor público, tornando-o próximo ao privado.	Tem foco interorganizacional e estimula as redes como forma alternativa para o alcance do interesse público. O setor público é responsável pelo controle político e pelo desenvolvimento de estratégias que sustentam a capacidade de ação do governo.
Sustenta-se pela ideologia neoliberal e busca a penetração das forças do mercado no setor público.	É maleável em diferentes contextos ideológicos ou culturais.
Não demonstra a mesma sensibilidade contextual e ideológica da governança.	A governança é multifacetada e plural, busca eficiência adaptativa e exige flexibilidade, experimentação e aprendizagem via prova e erro. Ela deriva da cultura política onde se insere.
Deriva dos níveis tático e operacional da administração.	Deriva da alta administração, mediante direção, coordenação e monitoramento das ações operacionais.

Fonte: Adaptada pelo autor (2022); Matias-Pereira (2010).

Do ponto de vista crítico pode-se perceber que as mudanças da governança pública não são puramente institucionais ou de gestão, menos ainda de procedimentos e regras, antes disso tratam de novos modos mentais da sociedade agir e comportar-se, de modo a refletir a efetiva aplicação dos princípios estabelecidos.

É conveniente, porém, uma reflexão sobre a real situação e estágio da democracia brasileira e sobre a plenitude (ou não) da aplicação dos princípios da governança na administração pública nacional brasileira.

Acerca da democracia no Brasil, pode ser mencionada a sua jovialidade, pouco mais de 34 anos, advindos da recente Constituição de 1988, sem que ainda tenham se consolidado práticas como o referendo, o plebiscito, a iniciativa popular, e outras formas de organização social que demonstrem a maturidade da democracia participativa prevista na Carta Magna.

No tocante aos princípios da governança estes são incipientes os estudos sobre suas aplicabilidades plenas, inclusive em face de normativos recentes, como é o caso da transparência, pois a Lei de Acesso à Informação (LAI) só veio a ser editada em 2011, e da integridade, que teve a Lei que dispõe sobre o conflito de

interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal, sendo sancionada em 2013.

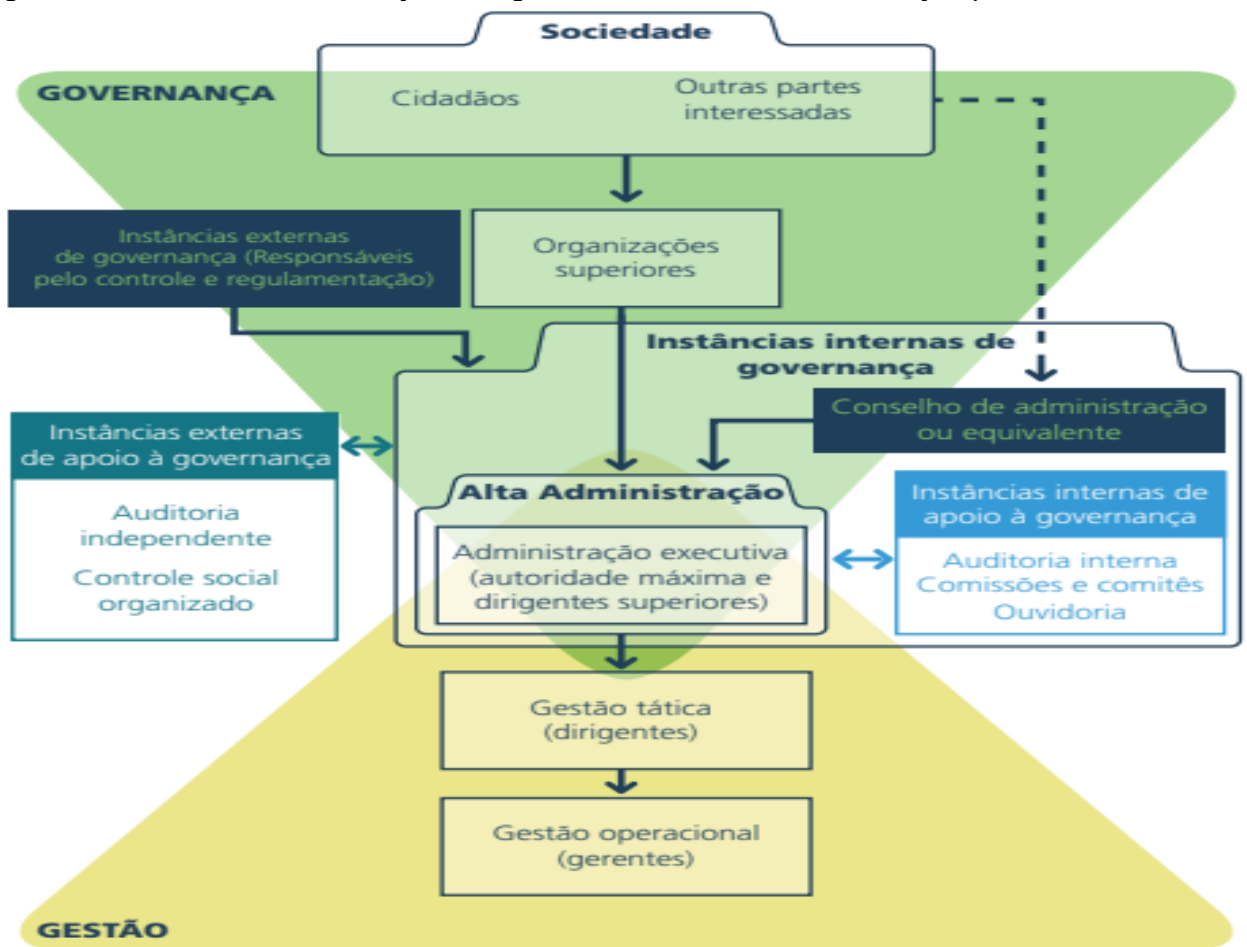
De todo o modo o Estado brasileiro avança na construção de uma governança para o setor público. A publicação Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicada a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria – RBG/TCU, estabelece que governança no setor público compreende, essencialmente, os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2014).

Diferentes dos modelos existentes o TCU preferiu no seu referencial estabelecer os mecanismos de liderança, estratégia e controle, sem prejuízo de uma vinculação desses mecanismos com os princípios de governança já consagrados internacionalmente.

A estrutura administrativa demonstrará como os diversos atores se organizam, interagem e procedem para obter boa governança, sendo relevantes as estruturas administrativas (instâncias), os processos de trabalho, os instrumentos (ferramentas, documentos etc.), o fluxo de informações e o comportamento das pessoas envolvidas direta, ou indiretamente, na avaliação, no direcionamento e no monitoramento da organização (BRASIL, 2014).

De modo simplificado o sistema de governança pode ser evidenciado como demonstrado na Figura 1, envolvendo os dirigentes que atuam na gestão tática, a alta administração e órgãos superiores, inclusive instâncias externas, responsáveis pelo controle e regulamentação.

Figura 1 - Sistema de Governança em órgãos e entidades da administração pública



Fonte: TCU Brasil (2014).

No Quadro 6, destacam-se quatro instâncias relevantes para a governança, vinculadas à alta administração, sendo duas próprias de governança, uma externa e outra interna, e duas de apoio à governança (também externa e interna), consoante que se demonstrará no Quadro 6.

Quadro 6 - Formas de atuação das instâncias de governança

Instâncias	Forma de atuação
Instâncias Externas de Governança	Fiscalização pelo controle e regulação desempenhando importante papel para promoção da governança das organizações públicas, no caso macro, o Congresso Nacional e o TCU.
Instâncias Externas de apoio à Governança	Avaliação, auditoria e monitoramento independente e, nos casos em que disfunções são identificadas, pela comunicação dos fatos às instâncias superiores de governança, nesse caso, as auditorias independentes e o controle social organizado.
Instâncias Internas de Governança	Definição ou avaliação da estratégia e das políticas, bem como monitorar a conformidade e o desempenho destas, devendo agir nos casos em que desvios forem identificados, bem como garantir que a estratégia e as políticas formuladas atendam ao interesse público servindo de elo entre principal e agente. Ex. conselhos de administração ou equivalentes e, na falta desses, a alta administração.
Instâncias Internas de apoio à Governança	Realizam a comunicação entre partes interessadas internas e externas à administração, e auditorias internas que avaliam e monitoram riscos e controles internos, comunicando quaisquer disfunções identificadas à alta administração. Ex. a ouvidoria, a auditoria interna, o conselho fiscal, as comissões e os comitês.

Fonte: Adaptada pelo autor (2022); RBG/TCU; Brasil (2014).

O Quadro 6 identifica as diversas instâncias que desempenham papéis relevantes na governança pública, segundo o RBG/TCU (BRASIL, 2014). No caso brasileiro as instâncias externas, de modo macro, são o Congresso Nacional, enquanto órgão legislativo federal a quem compete o controle externo da administração pública, e o TCU, órgão definido constitucionalmente como órgão auxiliar do controle externo. São citados como entes de apoio externo as auditorias independentes e organismos do controle social organizado.

O referido Quadro ainda identifica como órgãos internos os conselhos de administração e a alta administração e como apoio, a ouvidoria, auditoria interna, conselho fiscal, conselhos e comissões.

Além dessas instâncias, outras estruturas contribuem para a boa governança da organização, como: a administração executiva; a gestão tática; e a gestão operacional. A primeira como unidade própria de governança e as duas últimas como instâncias coordenadoras e executoras dos processos finalísticos, conforme descreve-se a seguir:

- a) administração executiva ou alta administração é responsável por avaliar, direcionar e monitorar internamente o órgão ou a entidade. A autoridade máxima da organização e os dirigentes

superiores são os agentes públicos que, tipicamente, atuam nessa estrutura (BRASIL, 2014);

b) gestão tática é responsável por coordenar a gestão operacional em áreas específicas. Os dirigentes que integram o nível tático da organização (secretários) são os agentes públicos que, tipicamente, atuam nessa estrutura (BRASIL, 2014);e

c) gestão operacional a responsável pela execução de processos produtivos finalísticos e de apoio. Os gerentes, membros da organização que ocupam cargos ou funções a partir do nível operacional (diretores, gerentes, supervisores, chefes), são os agentes públicos que atuam nessa estrutura. (BRASIL, 2014).

Na formulação de seu referencial de governança (RBG/TCU), o TCU tomou por base quatro níveis de análise: os mecanismos de governança, os componentes, as práticas e os itens de controle, conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2 - Níveis de análise do RBG/TCU



Fonte: TCU Brasil (2014).

Visto isso, estabeleceu o referencial que, para as funções de avaliar, direcionar e monitorar, serem executadas de forma satisfatória, de modo a alcançar a boa governança, devem ser adotados os mecanismos da liderança, estratégia e controle, cujas definições estão, consoante que se demonstrará no Quadro7.

Quadro 7 - Formas de mecanismos de governança

Mecanismos	Definições
Liderança	Conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, quais sejam: pessoas íntegras, capacitadas, competentes, responsáveis e motivadas ocupando os principais cargos das organizações e liderando os processos de trabalho,
Estratégia	Envolve aspectos como: escuta ativa de demandas, necessidades e expectativas das partes interessadas; avaliação do ambiente interno e externo da organização; avaliação e prospecção de cenários; definição e alcance da estratégia; definição e monitoramento de objetivos de curto, médio e longo prazo; alinhamento de estratégias e operações das unidades de negócio e organizações envolvidas ou afetadas.
Controle	Referem-se aos riscos, os quais devem ser avaliados e tratados, sendo conveniente o estabelecimento de controles e sua avaliação, transparência e <i>accountability</i> , que envolve, entre outras coisas, a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos praticados.

Fonte: Adaptado pelo autor (2022); RBG/TCU Brasil (2014).

De maneira ideal, os três mecanismos propostos podem ser aplicados em órgãos e entidades, devem, no entanto, estarem alinhados de forma a garantir que direcionamentos de altos níveis se reflitam em ações práticas pelos níveis subalternos (BRASIL, 2014).

A cada mecanismo de governança (liderança, estratégia e controle) foi associado um conjunto de componentes que contribuem direta, ou indiretamente, para o alcance dos objetivos identificados. Para uma melhor compreensão do modelo estrutural do RBG/TCU, o Quadro 8 ilustra os componentes que integram cada mecanismo, sendo relevante a observância desses para a boa governança das organizações.

Quadro 8 - Componentes dos mecanismos de governança

GOVERNANÇA EM ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA		
LIDERANÇA	ESTRATÉGIA	CONTROLE
L1-Pessoas e competências	E1-Relacionamento com partes interessadas	C1-Gestão de riscos e controle interno
L2-Princípios e comportamentos	E2-Estratégia organizacional	C2- Auditoria interna
L3-Liderança organizacional	E3-Alinhamento transorganizacional	C3-Accountability e transparência
L4-Sistema de governança		

Fonte: Adaptado pelo autor; RBG/TCU Brasil (2014).

Por se tratar de um referencial que pode ser visto como pragmático e positivista, em face da vinculação expressa aos componentes dos mecanismos de liderança, estratégia e controle, o RBG/TCU agrupa, também expressamente, a esses componentes, um conjunto identificado de elementos, atitudes, comportamentos e ações que resultam em práticas para a boa governança.

A título de exemplo, cita-se no componente de “pessoas e competências”, a prática de assegurar a adequada capacitação dos membros da alta administração; no “componente princípios e comportamentos”, a prática de adotar código de ética e conduta que defina padrões de comportamento dos membros do conselho de administração e da alta administração; no componente de “liderança organizacional”, menciona-se a prática de avaliar, direcionar e monitorar a gestão da organização, especialmente quanto ao alcance de metas organizacionais; no comportamento de “estratégia organizacional”, cita-se a prática de se estabelecer um modelo de gestão que considere aspectos como transparência e envolvimento das partes interessadas.

Um conjunto das práticas de governança pública consta no RBG/TCU, a título sugestivo, o que torna o referencial um modelo prático para a implementação nos órgãos da administração federal. Essa característica detalhista e objetiva é um diferencial da publicação do TCU em relações as demais obras que tratam do tema, cujas abordagens temáticas no campo dos princípios e conceitos permitem maior extensão dialética.

O Quadro 9 apresenta um conjunto de boas práticas de governança por componentes e vínculos com os mecanismos correspondentes, estabelecidos no RBG/TCU.

Quadro 9 - Práticas dos Componentes e Mecanismos do Referencial Básico do TCU

	Componentes	Práticas
Mecanismo Liderança	Pessoas e competências	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer e dar transparência ao processo de seleção de membros de conselho de administração ou equivalente e da alta administração; - Assegurar a adequada capacitação dos membros da alta administração; - Estabelecer um sistema de avaliação de desempenho de membros da alta administração; - Garantir que o conjunto de benefícios, caso exista, de membros de conselho de administração ou equivalente e da alta administração, seja transparente e adequado para atrair bons profissionais e estimulá-los a se manterem focados nos resultados organizacionais.
	Princípios e comportamentos	<ul style="list-style-type: none"> - Adotar código de ética e conduta que defina padrões de comportamento dos membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração; - Estabelecer mecanismos de controle para evitar que preconceitos, vieses ou conflitos de interesse influenciem as decisões e as ações de membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração; - Estabelecer mecanismos para garantir que a alta administração atue de acordo com padrões de comportamento baseados nos valores e princípios constitucionais, legais e organizacionais e no código de ética e conduta adotado.
	Liderança organizacional	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar, direcionar e monitorar a gestão da organização, especialmente quanto ao alcance de metas organizacionais; - Responsabilizar-se pelo estabelecimento de políticas e diretrizes para a gestão da organização e pelo alcance dos resultados previstos; - Assegurar, por meio de política de delegação e reserva de poderes, a capacidade das instâncias internas de governança de avaliar, direcionar e monitorar a organização; - Responsabilizar-se pela gestão de riscos e controle interno; - Avaliar os resultados das atividades de controle e dos trabalhos de auditoria e, se necessário, determinar que sejam adotadas providências.
	Sistema de governança	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer as instâncias internas de governança da organização. - Garantir o balanceamento de poder e a segregação de funções críticas. - Estabelecer o sistema de governança da organização e divulgá-lo para as partes interessadas.

	Componentes	Práticas
Mecanismo Estratégia	Relacionamento com partes interessadas	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade, consideradas as características e possibilidades de acesso de cada público-alvo; - Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização; - Estabelecer relação objetiva e profissional com a mídia, com outras organizações e com auditores; - Assegurar que decisões, estratégias, políticas, programas, planos, ações, serviços e produtos de responsabilidade da organização atendam ao maior número possível de partes interessadas, de modo balanceado, sem permitir a predominância dos interesses de pessoas ou grupos.
	Estratégia organizacional	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer modelo de gestão da estratégia que considere aspectos como transparência e envolvimento das partes interessadas; - Estabelecer a estratégia da organização; - Monitorar e avaliar a execução da estratégia, os principais indicadores e o desempenho da organização.
	Alinhamento transorganizacional	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer mecanismos de atuação conjunta com vistas a formulação, implementação, monitoramento e avaliação de políticas transversais e descentralizadas.
Mecanismo Controle	Gestão de riscos e controle interno	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno; - Monitorar e avaliar o sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.
	Auditoria Interna	<ul style="list-style-type: none"> - Estabelecer a função de auditoria interna; - Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente; - Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização.
	Accountability e transparência	<ul style="list-style-type: none"> - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei; - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i>; - Avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos; - Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Fonte: Adaptada pelo autor (2022); RBG/TCU Brasil (2014).

A adoção das práticas é que vai demonstrar se a organização está ou não aderente à governança, uma vez que estas estabelecem procedimentos e comportamentos esperados dos administradores públicos, por parte dos cidadãos. Em se tratando de gestor público é de se esperar um comportamento ético, íntegro e responsável aparente, também não se espera ver um administrador público perdulário, mas sim, um profissional austero com as finanças e com os gastos, assim como se aguarda que o servidor público seja um profissional qualificado, preparado, atento e comprometido com a eficiência nos resultados.

A indicação das práticas de governança no referencial básico do TCU, pela objetividade, permite uma abordagem mais direta sobre os aspectos que envolvem as práticas da governança no setor público, diferentemente das abordagens do ANAO, do IFAC e do Banco Mundial, os quais ao definirem os princípios para a boa governança deixam em aberto a possibilidade de construção de práticas específicas e seus vínculos com os princípios.

Nesse sentido o RBG/TCU, pode-se dizer, apresenta um modelo lógico e sistemático para implementação. De todo modo, as duas abordagens, a do TCU com foco nos mecanismos, componentes e práticas da governança, e a dos organismos internacionais (IFAC, ANAO e Banco Mundial), fundamentadas em princípios do tema, são complementares e serão utilizadas para a compreensão teórica e prática da governança nesse trabalho.

No contexto, embora os organismos internacionais tenham estabelecidos princípios e o TCU tenha preferido estabelecer mecanismos em seu referencial, os modelos são totalmente compatíveis, cabendo apenas destacar que o referencial do TCU se constitui em um modelo com maior ênfase objetiva e prática na sua aplicação.

No tópico seguinte apresenta-se o Controle Interno na Administração Pública, seguido de suas conceituações, atribuições e funções para a sua efetiva atuação.

2.2 CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O controle interno pode ser descrito como o conjunto de técnicas e normas que são adotados pelas entidades, a fim de evidenciar e proteger com segurança a exatidão dos dados contábeis e de proteger o seu patrimônio. De acordo, com

Schmidt (2002), conceitua o controle interno como “[...] conjunto de controles interligados de maneira lógica, abrangendo todas as funções administrativas, ou seja, o planejamento, a execução e o controle”.

Segundo Monteiro (2015), as expressões controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são sinônimas e fazem referência ao conjunto de políticas, regras e procedimentos adotados pela organização, cujo objetivo é vigiar, fiscalizar e verificar o alcance dos objetivos estabelecidos

Por conseguinte, compreende-se que o controle é a conjunção de métodos, medidas, procedimentos e normas, desenvolvido para monitorar as atividades das entidades, a fim de garantir a segurança dos dados contábil e fidelidade do patrimônio da empresa.

Embora o controle interno seja mencionado de forma indireta no artigo 31 da Constituição Federal, onde destaca que é responsável pela fiscalização do Município. Foram nos artigos 70 e 74 que o controle interno ganhou mais solenidade passando a fazer parte da promulgação da Constituição Federal de 1988, que assim estabelece:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, 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:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Por força do art. 74, CRFB/1988, o Poder Executivo deve manter, de forma integrada, sistema de controle interno. Nesse sentido, a integração das atividades e procedimentos de controle a esse sistema deve observar as disposições do art. 13 da lei orgânica da administração pública, conforme Decreto- Lei 200/1967:

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 órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Observa-se no texto constitucional, arts. 70 e 74, previsão de organização dos controles das atividades da Administração Federal na forma de sistema (sistema de controle interno) e, nas disposições do art. 13 do Decreto Lei 200/1967, que esse controle deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo alíneas, entre as quais, a do controle realizado por órgãos próprios do sistema de auditoria.

A auditoria interna, incumbida da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, em conjunto com atividades e procedimentos de controle interno a cargo da gestão, constitui, de forma integrada, o sistema de controle interno de cada Poder, em conformidade com o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do Decreto Lei 200/1967 (Lei orgânica da administração pública). Disso, emerge fundamento legal para a organização do sistema de controle interno em linhas de defesa.

A estrutura de governança que organiza o controle interno em linhas de defesa, esclarece a divisão de tarefas de controle entre o administrador e o auditor interno, sendo aplicável também no âmbito da administração do Poder Executivo. Ao administrador incumbem as atividades e procedimentos de controle interno que mitiguem risco para o alcance dos objetivos institucionais, distribuídos em primeira e segunda linha de defesa, enquanto a auditoria interna, uma das espécies de controle interno, sendo uma terceira linha de defesa contra riscos aos objetivos institucionais, aplica suas técnicas e métodos de forma sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

E a todos eles aplicam-se o disposto no art. 74, § 1º, da CF, pois “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”.

Um adequado e eficiente Sistema de Controles Internos auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar o seu desempenho. Requer que as organizações desenvolvam atividades de controle que se adaptem aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam/mitiguem os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização.

Nesse sentido, recomenda-se que todos os atores que fazem parte desse conjunto compartilhem conhecimento e informações, de modo a retroalimentar o funcionamento adequado e contínuo do Sistema de Controles Internos, contribuindo para que cada área desempenhe de maneira mais eficiente suas atribuições.

Na subseção seguinte, é abordado as atribuições ou funções do controle interno, dando ênfase, as confusões terminológicas entre auditoria e controle interno e o modelo das três linhas de defesa.

2.2.1 Atribuições ou Funções do Controle Interno

2.2.1.1 Confusões terminológicas entre auditoria interna e controle interno

No Setor Público, a auditoria governamental é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidade de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Para Sá (1989, p. 45): “A Auditoria Governamental é uma ‘especialização’ dentro do campo da auditoria.”

Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão. (LIMA; CASTRO, 2003, p. 68).

A despeito de a maioria dos conceitos que se aplicar ao setor privado, a auditoria governamental é distinta e tem sua abrangência diferente daquela compreendida na esfera privada. Três entidades emitem padrões de auditoria que se aplicam ao setor público:

- a) INTOSAI (*International Organizations of Supreme Audit Institutions*);
- b) IIA (*Institute of Internal Auditors, que emite International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*); e
- c) IFAC (*International Federation of Accountants, que emite a ISA – International Standards on Auditing*).

Os padrões gerais de auditoria descrevem as qualificações que os auditores e suas instituições devem possuir a fim de que possam desempenhar as tarefas de campo e de comunicação das conclusões do trabalho (relatório) de maneira competente e eficaz.

Entre os padrões mais comuns a todos os auditores e Entidades de Fiscalização Superior (EFS) governamentais estão que auditores e instituições devem ser independentes e competentes.

A INTOSAI publicou e distribuiu o documento denominado *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*, mais conhecido como Declaração de Lima. Segundo esse documento:

O conceito e o estabelecimento de uma estrutura de auditoria são inerentes à administração financeira pública, já que a própria administração de recursos públicos é fruto de um processo de confiança. Auditoria não é um fim em si mesma, mas é uma parte indispensável do sistema regulatório, estabelecida com o intuito de revelar, de maneira prévia, desvios dos padrões geralmente aceitos e violações dos princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economia da administração financeira, de modo que ações corretivas em cada caso possam ser tomadas, devidas responsabilidades sejam apuradas, compensações sejam obtidas e que os passos para prevenção possam ser tomados, ou, ao menos, os rombos sejam dificultados.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil, assim assevera:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia 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, controles e governança.

A Controladoria Geral da União - CGU é a instituição que realiza auditoria interna governamental no âmbito do Poder Executivo Federal. Em nível federal, destaca-se, ainda, que as entidades da administração indireta possuem unidades de auditoria interna, e as empresas públicas e as sociedades de economia mista possuem conselhos fiscais e são, em sua maioria, auditadas por empresas de auditoria independente.

Todas essas instâncias atuam sobre os sistemas de controles internos contábeis e administrativos das entidades governamentais e dos processos de gestão, visando a adicionar valor aos trabalhos finalísticos de cada um.

Ademais, a auditoria interna não deve ser confundida com o controle interno existente dentro da unidade. Sua responsabilidade é atuar na entidade, contribuindo para a aferição do funcionamento do sistema, informando à alta administração as fragilidades encontradas e recomendando soluções de melhorias.

Para um melhor entendimento da questão posta é necessário transcrever alguns trechos de Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Contas da União (TCU), os quais trazem o entendimento daquela Corte de Contas.

A diferenciação entre atividades de controle interno e atividades de auditoria interna foi mais notada, inicialmente, no Relatório que embasou o Acórdão nº 1273/2015 - TCU - Plenário, que tratou de levantamento com o objetivo de sistematizar informações sobre a situação da governança pública em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal - e trazia o seguinte texto em seu Relatório:

[...]

72. Segue abaixo uma breve descrição dos componentes do modelo:

[...]

72.3. O mecanismo de controle é formado por três componentes. São eles:

72.3.1. Componente C1 - **Gestão de riscos e controle interno** - formado por duas práticas relacionadas ao estabelecimento, monitoramento e à avaliação da estrutura de gestão de riscos. Avalia a capacidade da organização em assegurar que a gestão de riscos seja eficaz e contribua para a melhoria de desempenho organizacional;

72.3.2. Componente C2 - **Auditoria interna** - constituído por três práticas com vistas à existência, independência e utilidade da função de auditoria interna - Avalia a estruturação e independência da função de auditoria interna, bem como sua capacidade de adicionar valor à organização;

72.3.3. Componente C3 - **Accountability e transparência** - constituído por quatro práticas relacionadas à transparência, prestação de contas e avaliação da satisfação das partes interessadas. Essas práticas estimulam a organização a adotar mecanismos de prestação de contas e de responsabilização dos resultados dos sistemas de governança e gestão

82.2. Comparando o controle 'somente formalizado com o formalizado e periodicamente auditado' ou 'somente auditado: atribuindo maior valor aos últimos. Considerou-se que a **auditoria do controle é fator fundamental no aprimoramento da governança**, tendo em vista que a auditoria avalia a eficácia dos controles internos existentes, ou seja, verifica se os controles implantados são

necessários e adequados para mitigar os riscos relevantes, capazes de impactar os objetivos da organização

[...]

193. O relatório do Acórdão 3.023/2013-Plenário registrou a importância da gestão de riscos e da auditoria interna na organização nos seguintes termos:

"Cabe mencionar que a gestão de riscos e a auditoria interna são mecanismos essenciais para implementar a estratégia, tomar decisões e realizar os objetivos da organização (IFAC, 2001). A gestão de riscos serve para reduzir o impacto negativo dos riscos sobre as metas organizacionais, por meio da adoção de controles internos, concebidos e implementados pelo próprio gestor: **Já a auditoria interna é importante para detectar tempestivamente riscos ainda não adequadamente tratados e fornecer à sociedade a certeza de que os controles internos são eficazes e apoiam o desempenho organizacional**". (grifos do original)

[...]

265. Assim, a **recomendação basilar desta trabalho** é que os OGS federais (Casa Civil, CNJ e CNMP) elaborem um **modelo de governança para as organizações públicas** da sua esfera de atuação, prevendo:

265.1. Os **princípios de governança** que devam ser observados,

265.2 Estabelecimento da estratégia da organização (alinhado com o argumentado na seção 3.2.2.7 e no final da seção 4.2).

265.3. Estabelecimento da **estrutura de gerenciamento de riscos na organização** (alinhado com o argumentado na seção 3.3.1.1.) e no item 381 supra).

265.4. Estabelecimento da **função de auditoria interna** (alinhado com o argumentado na seção 3.3.2.1 e no item 381 supra), garantindo que:

265.4.1 Suas atribuições contemplem a avaliação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não lhe cabendo conceber: implementar ou executar esses processos, pois são de responsabilidade dos gestores (alinhado com o argumentado na seção 3.3.2.2):

265.4.2. Reporte-se administrativamente ao dirigente máximo da organização, e funcionalmente ao responsável pelo direcionamento estratégico e pela supervisão da organização, que pode ser um conselho de governança ou uma autoridade supervisora (alinhado com o argumentado ao final da seção 3.3.2.2). (Todos os grifos são do original).

O Acórdão 2373/2016 o TCU foi bem específico quanto à confusão conceitual entre Controle interno versus Auditoria Interna e recomendou as medidas de correção, a saber:

Acórdão 2373/2016-Plenário (Relatório de Auditoria - TRF/11º Região – FOC na Governança e Gestão das Aquisições Públicas)

9.1.15. observar as diferenças conceituais entre controle interno (a cargo dos gestores responsáveis pelos processos que recebem o controle) e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de gestão à unidade de auditoria interna;

9.1.16. avaliar, em decorrência da distinção conceitual entre controle interno e auditoria interna, a necessidade de segregação das atribuições

e competências da atual secretaria de controle interno, de forma que essa unidade organizacional não possua concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna;
[...]

Reforçando a questão da diferenciação entre as atividades (e conceitos) de controle interno e de auditoria interna, temos o Acórdão nº 1171/2017 - TCU - Plenário, o qual, ao tratar das oportunidades de melhoria no processo de convergência dos procedimentos da Secretaria Federal de Controle -SFC às normas internacionais de Auditoria Interna, realiza um importante estudo do problema, conforme o seguinte:

37. Os mecanismos que visam gerenciar os riscos, para torná-los mais palatáveis e minimizar seu impacto na organização são denominados "controles" ou "controles internos".

Segundo o IIA, "controle" pode ser definido como:

Qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerenciar os riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos serão alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a execução de ações suficientes para prover razoável certeza de que os objetivos e metas serão alcançados.

38. Portanto, os controles são estruturas fundamentais para permitirem que a organização alcance seus objetivos. Bons controles internos permitem que a organização reduza os riscos a níveis aceitáveis e, portanto, viabilizam o atingimento dos objetivos organizacionais.

39. No entanto, para que haja bons controles internos é necessário que esses controles sejam bem desenhados. No entanto, ter apenas um bom desenho de controles não é suficiente. Para que o controle interno seja capaz de mitigar o risco a um nível aceitável, o controle interno desenhado deve ser eficaz e funcionar adequadamente.

40. A legislação brasileira adotou, em parte, essa definição de controles internos trazida pelo IIA.

Para o TCU o conceito de auditoria interna é baseado em padrões internacionais, seguindo o disposto no Acórdão 1.273/2015-TCU-Plenário. Dentre os conceitos existentes, destaca-se o fornecido pelo Instituto dos Auditores Internos (em inglês *Institute of Internal Auditors - IIA*). O conceito fornecido pelo IIA segue o disposto na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (em inglês *International Professional Practices Framework - IPPF*), para a qual auditoria interna é:

Uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma 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, controle e governança.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai*), por meio da Declaração de Lima, diferencia serviços de auditoria interna, estabelecidos dentro dos órgãos e instituições governamentais, dos serviços de auditoria externa, os quais não fazem parte da estrutura organizacional das instituições a serem auditadas.

Além disso, estabelece que os serviços de auditoria interna são necessariamente subordinados ao chefe do departamento no qual foram estabelecidos e, na maior medida possível, são funcional e organizacionalmente independentes no âmbito de sua respectiva estrutura constitucional.

Adicionalmente, a Norma Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores 100 (em inglês, *International Standards of Supreme Audit Institutions 100 - Issai 100*), que trata dos princípios internacionais de auditoria no setor público, explicita que os objetivos da auditoria interna e externa são diferentes, mas ambas promovem boa governança por meio de contribuições à transparência e ao *accountability* para o uso dos recursos públicos, bem como economicidade, eficiência e efetividade na administração pública.

Existem concepções que causam certa confusão, como “controle interno e externo”, “auditoria externa” e “unidade de controle interno”. Importante destacar que o assunto já foi objeto de análise por meio do aviso 978-GP/TCU, de 9 de setembro de 2008, que resultou na elaboração do documento “Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública: Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países”, de 17 de julho de 2009. No âmbito desse estudo, consideraram-se os conceitos de controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) como:

[...] expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

No entanto, não há consenso quanto aos conceitos de unidade de controle interno e auditoria interna. Unidade de controle interno é parte da gestão e do

sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade e tem o papel de assessorar os gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los.

A auditoria interna, por sua vez, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores.

Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos e oferecer consultoria aos gestores sobre os temas de gerenciamento de riscos, controles internos e governança. Percebe-se que no Brasil não há clara utilização desses conceitos e a própria legislação é confusa. O Decreto nº 3.591/00 afirma que:

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas neste Decreto.

Nesse contexto, gera dúvidas quanto às responsabilidades e papéis de gestores e unidades de controle interno. Nesse sentido, a fim de facilitar essa confusão terminológica é preciso compreender que a origem do termo Sistema de Controle Interno.

A expressão “sistema de controle interno” foi introduzida com a publicação do primeiro livro de auditoria interna e com a fundação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), em 1941, marco inicial da prática profissional contemporânea de auditoria interna.

Introduzido em nossa legislação a partir da Lei nº 4.320/64, tem sido feita muitas vezes interpretada de maneira equivocada.

A CGU define Controle Interno Administrativo da seguinte forma:

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos 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.

Fonte: IN SFC 01/2001, Cap. VII, Seção VIII

Já o TCU define Controle Interno, assim:

Conjunto de atividades, planos, 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 alcançados.

Fonte: IN TCU 63/2010, Art. 1º, inciso X

O próprio TCU na mesma Instrução Normativa define os órgãos de Controle Interno, como:

Unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal.

Fonte: IN TCU 63/2010, Art. 1º, inciso XI

Essas definições demonstram que a expressão controle interna é utilizada para se referir ao conjunto de políticas, procedimentos e atividades que a administração de uma organização adota para gerenciar seus objetivos, mediante o tratamento dos riscos a eles associados.

No setor público, a expressão é também utilizada para designar os órgãos e as unidades responsáveis por avaliar aquele conjunto de políticas, procedimentos e atividades. Nesse sentido, se faz necessário distinguir controle interno administrativo de controle interno avaliativo, a saber:

a) Controle Interno Administrativo

Tem por finalidade mitigar riscos para assegurar que os objetivos da organização sejam alcançados. É, portanto, uma responsabilidade dos gestores.

A alta administração é, em última instância, responsável pela implantação e pela eficácia do sistema de controle interno.

b) Controle Interno Avaliativo (Fiscalizatório, CF Art. 74, 74 e 31)

É parte do sistema de controle interno de uma a organização, que tem a responsabilidade de avaliar a consistência, qualidade e suficiência dos outros controles internos implantados pelos gestores e fiscalizar o cumprimento das obrigações de *accountability*.

A alta administração deve instituí-lo, assegurar sua independência e o adequado funcionamento, das funções que integram o Sistema: Auditoria, Ouvidoria, Correição administrativa e Combate à corrupção.

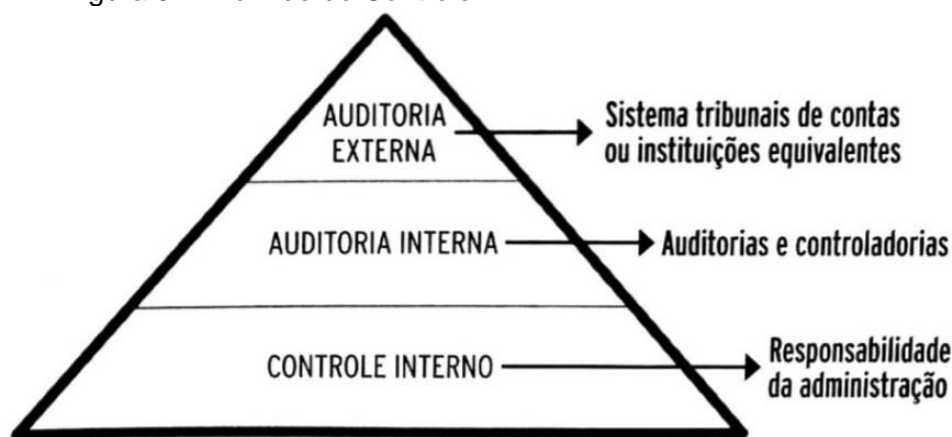
Na busca pelos controles adequados em seus processos o modelo das Três Linhas de Defesa é uma parte importante do gerenciamento de riscos e controle da organização.

2.2.1.2 O Modelo das três linhas de defesa

O engajamento de toda a Instituição no Sistema de Controles Internos, estabelecendo a adequada segregação de funções e independência das áreas/atividades, pode ser alcançado por meio da adoção do modelo de Linhas de Defesa, que tem estrutura flexível e é aplicável a qualquer Instituição, não importando seu tamanho ou complexidade.

De acordo com o relatório intitulado: "*The modernization of the public control pyramid: international trends* (A modernização da pirâmide do controle público: tendências internacionais)", Sterck, Scheers e Bouckaert (2005, p. 15) os autores de forma ilustrativa, através da "Pirâmide do Controle", evidenciam o controle em três níveis, conforme estão demonstrados na Figura 3.

Figura 3 - Pirâmide do Controle



Fonte: Adaptado de Sterck, Scheers e Bouckaert (2005, p 15).

Nesse sentido, para os citados autores, em livre tradução, assim asseveram:

A pirâmide do controle contém três níveis principais. Na base da pirâmide encontra-se o sistema de controle interno. No segundo nível, apresenta-se o sistema de auditoria interna, o qual contribui para promover o sistema de controle interno. No terceiro nível, há a auditoria externa, a qual pode utilizar, no seu trabalho, os resultados e realizações da auditoria interna.

Nessa perspectiva, engajado no modelo das três linhas de defesa o Acórdão nº 1171/2017 - TCU - Plenário, tratar das oportunidades de melhoria no processo de convergência dos procedimentos da Secretaria Federal de Controle - SFC às normas internacionais de Auditoria Interna, nos itens 48 a 66, assim se referem aos modelos das três linhas de defesa, *in verbis*:

[...]

48. Mesmo que uma organização estabeleça corretamente objetivos, riscos e controles internos, problema comum se encontra em identificar os diversos atores que devem se envolver no gerenciamento de riscos e de controles.

49. Um trabalho coordenado deve ser exercido, de forma a garantir que os processos de riscos e de controles sejam conduzidos de forma a maximizar as possibilidades de a organização atingir seus objetivos.

50. Apenas a existência de riscos e controles não é suficiente, pois é necessário que os diversos grupos sejam orientados e coordenados de forma que não haja lacunas relevantes em controles nem retrabalho.

51. Nessa perspectiva, a clara definição de responsabilidades para cada grupo de profissionais envolvido no gerenciamento de riscos e controles é necessária, no sentido de que os recursos limitados sejam aplicados com eficiência e eficácia.

52. O modelo das três linhas de defesa contribui para a definição de responsabilidade e para a coordenação dos atores envolvidos nesse processo [...]

53. Todas as três linhas de defesa estão dentro da organização e compõem o seu Sistema de Controle Interno.

54. Cada linha, no entanto, desempenha um papel distinto no sistema de controle interno da organização.

55. A primeira linha de defesa é o controle da gerência, pois é o gestor que tem propriedade sobre os riscos. Os gestores são os responsáveis pelo estabelecimento de controles internos e por agir corretivamente para resolver qualquer lacuna ou deficiência em seus processos e controles.

56. Portanto, a gerência operacional é responsável por manter controles internos eficazes e conduzir o binômio risco/controle cotidianamente. Identificando, avaliando, controlando e mitigando os riscos, o gestor deve visar garantir que as atividades realizadas estejam de acordo com as metas e objetivos da organização e que os controles estabelecidos permitam a operacionalização do negócio da organização.

57. Além disso, cabe à primeira linha de defesa a supervisão da execução das atividades, por parte de seus funcionários, dos procedimentos aqui elencados. Os controles devem permitir a continuidade das operações mesmo diante de eventos inesperados.

58. A segunda linha de defesa é a supervisão de conformidade. Esta linha visa ajudar o desenvolvimento e o monitoramento dos controles da primeira linha de defesa.

59. Para isso, pode-se pensar em um comitê de gerenciamento de riscos que facilite a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos ou que monitore riscos específicos, como a não conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

60. A segunda linha de defesa também pode fornecer estruturas de gerenciamento de riscos, identificar mudanças no apetite ao risco da organização, fornecer orientações e treinamento sobre processos de gerenciamento de riscos, monitorar a adequação e a eficácia do controle interno, a precisão e a integridade do reporte e a resolução oportuna de deficiências, por exemplo.

61. A avaliação dos controles internos e do gerenciamento de riscos e da governança, é de responsabilidade da Auditoria Interna, constitui a terceira linha de defesa. Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes.

62. A terceira linha de defesa possui a maior independência dentro da organização. Por isso, ela é capaz de prover a governança com avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos.

63. A avaliação realizada pela auditoria interna cobre uma grande variedade de objetivos, incluindo a eficiência e a eficácia das operações, a salvaguarda de ativos, a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos.

64. Além disso, a avaliação pode se estender aos elementos do Coso (ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) e às diversas unidades de operação e função.

65. O estabelecimento da auditoria interna é um requisito de governança da organização. Por isso, é necessário que a terceira linha de defesa reporte a um nível alto na organização.

66. Além das 3 linhas de defesa, há também outras linhas. No entanto, estas outras linhas estão fora da organização e são compostas por auditores externos, reguladores e outros órgãos que podem influenciar a estrutura geral de governança e controle da organização, fornecendo avaliações independentes ou criando requisitos e normas aplicáveis.

[...]

Nesse contexto, a IN SFC nº 03, de 2017, da Controladoria Geral da União-CGU, nos itens 8 a 20, se referem aos modelos das três linhas de defesa, *in verbis*:

Primeira linha de defesa

8. A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização.

9. A primeira linha de defesa contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio.

10. De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.

Segunda linha de defesa

11. As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.

12. Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento.

13. Os Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios integram a segunda linha de defesa e podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.

Terceira linha de defesa

14. A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

15. A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e a atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade.

16. As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

17. Os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

19. Os trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles pelas UAIG devem contemplar, em especial, os seguintes aspectos: adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos; eficácia da gestão dos principais riscos; e conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização.

20. No âmbito da terceira linha de defesa, a SFC e as Ciset exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as Audin, onde existirem.”

Nessa seara, os modelos das três linhas de defesa acima exemplificados nos Acórdãos do TCU e Instruções Normativas do CGU, contribuem para a definição de responsabilidade e para a coordenação dos profissionais envolvidos no gerenciamento de riscos e controles. Importante destacar que todas as três linhas de defesa estão dentro da organização e compõem o seu Sistema de Controle Interno.

De acordo com Glynn et al (2016), a primeira linha de defesa do modelo é composta pelas funções de gerência operacional responsáveis por monitorar e controlar os processos de trabalho.

Desse modo, cada linha, desempenha um papel distinto no sistema de controle interno da organização. Nesse sentido, a primeira linha de defesa é o controle da gerência, pois é o gestor que tem propriedade sobre os riscos. Os gestores são os responsáveis pelo estabelecimento de controles internos e por agir corretivamente para resolver qualquer lacuna ou deficiência em seus processos e controles.

Estas gerências funcionam como primeira linha de defesa pelo fato dos controles incorporados aos sistemas e processos de trabalho serem executados sob sua responsabilidade. Estes controles de gestão, quando exercidos de modo adequado, funcionam para garantir a conformidade com leis e regulamentos, evitar a execução inadequada de processos e a ocorrência de eventos inesperados (IIA, 2013).

Nesse sentido, as atividades de controle, visando mitigar potenciais perdas originadas da exposição ao risco e fortalecer os processos e procedimentos que refletem o modelo de governança adotado, deve ter sua efetividade constantemente avaliada.

Dentre as atividades realizadas na primeira linha de defesa destacam-se a identificação, a avaliação, o controle e a mitigação dos riscos, sendo os resultados destas utilizados como base para o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos (IIA, 2013). Segundo Decaux e Sarens (2015), esta atividade de gestão de risco se concretiza quando a gerência operacional realiza, por exemplo, uma atividade de auto avaliação de riscos.

Nesse contexto, para Anderson e Eubanks (2015), na primeira linha de defesa incluem-se as atividades de risco e controle realizadas pela gerência imediatamente responsável pelo processo de trabalho diário e, também, aquelas executadas pela gerência mediata de nível intermediário.

Já a segunda linha de defesa é composta por funções de gestão de risco e de conformidade. Estas funções, que também estão submetidas ao controle e direção da alta administração, são implementadas para garantir que os controles e os processos de gerenciamento de riscos executados pela primeira linha de defesa estão funcionando de acordo com o estabelecido, principalmente, através da atividade de monitoramento contínuo (ANDERSON; EUBANKS, 2015).

As funções que compõem a segunda linha de defesa variam entre organizações e indústrias (IIA, 2013).

Esta variação sofre influência do tamanho da organização e do nível de complexidade e grau de regulação relacionados a sua área de atuação (ANDERSON; EUBANKS, 2015)

De acordo com Anderson e Eubanks (2015), as responsabilidades daqueles alocados na segunda linha de defesa tendem a ser:

- I - Prestar auxílio à gestão na concepção e desenvolvimento de processos e controles para gerir adequadamente os riscos;
- II - Definir atividades para monitorar e medir o sucesso em comparação com as expectativas estabelecidas;
- III - Acompanhar a eficácia das atividades de controle interno, escalonando questões críticas, riscos emergentes e outros;
- IV - Fornecer uma estrutura para gestão de risco;
- V - Identificar e monitorar questões conhecidas e emergentes que afetam os riscos e controles da organização;
- VI - Identificar mudanças no apetite de risco implícito da organização e tolerância ao risco;
- VII - Fornecer orientações e formação adequadas relacionadas aos processos de gestão e controle de riscos.

Nesse seara, as funções de segunda linha de defesa, portanto, ajudam a primeira linha a manter as políticas e os procedimentos estabelecidos pelo conselho, propondo melhorias nas estruturas e orientações. É também a segunda linha de defesa que realiza o monitoramento da primeira linha através da avaliação da eficácia das práticas de gestão de riscos que estão sendo adotadas (DECAUX; SARENS, 2015).

Por fim, cumpre frisar que, a auditoria interna é a função que compõe a terceira linha de defesa (IIA, 2013). Os auditores internos são aqueles responsáveis por fornecer ao órgão de governança e à alta administração avaliações objetivas e abrangentes, com o maior nível de independência dentro da organização. É a auditoria interna que provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos em relação ao gerenciamento de riscos e controles.

Nesse mister, Anderson e Eubanks (2015) enfatizam que a independência organizacional e a objetividade são marcas que distinguem a terceira linha de defesa (auditoria interna) das demais. Os auditores internos não elaboram ou implementam controles e não são responsáveis pelas operações da organização. Essas atividades ficam a cargo das outras duas linhas de defesa. Além disso, a elevada independência organizacional permite que os auditores possam fornecer uma avaliação confiável e objetiva para a alta direção da organização.

A Figura 4 representa, de forma adaptada, esses modelos.

Figura 4 - As três Linhas de Defesa



Fonte: IIA – As Três Linhas de Defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controle.

As funções, de acordo com cada uma das Linhas de Defesa, variam de acordo com a organização, sendo que algumas funções podem ser combinadas ou divididas nas Linhas. Desta forma, as Linhas de Defesa devem trabalhar de forma complementar, evitando sobreposições e lacunas de divergências entre as atribuições do controle interno e da auditoria interna.

Assim, diante de todo o contexto e arcabouço teórico e empírico sobre as três linhas de defesa – IIA. Há de chamar à atenção, que a nova Lei de Licitação e

Contratos Públicos, inovou sobre a ótica estrutural de governança e a função controle aplicada as três linhas de defesa, agora com respaldo legal, conforme pode ser observado nas disposições do art. 169, incisos I, II e III da Lei Federal nº 14.133, de 1 de abril de 2021, que assim estabelece:

LEI Nº 14.133, DE 1º DE ABRIL DE 2021

CAPÍTULO III

DO CONTROLE DAS CONTRATAÇÕES

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de **gestão de riscos e de controle preventivo**, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes **linhas de defesa**:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na **estrutura de governança** do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de **controle interno do próprio órgão ou entidade**;

III - terceira linha de defesa, integrada pelo **órgão central de controle interno da Administração** e pelo tribunal de contas.

§ 1º Na forma de regulamento, a implementação das práticas a que se refere o caput deste artigo será de **responsabilidade** da **alta administração do órgão** ou entidade e levará em consideração os custos e os benefícios decorrentes de sua implementação, optando-se pelas medidas que promovam relações íntegras e confiáveis, com segurança jurídica para todos os envolvidos, e que produzam o resultado mais vantajoso para a Administração, com eficiência, eficácia e efetividade nas contratações públicas.

§ 2º Para a realização de suas atividades, os **órgãos de controle** deverão ter **acesso irrestrito** aos documentos e às informações necessárias à realização dos trabalhos, inclusive aos documentos classificados pelo órgão ou entidade nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e o órgão de controle com o qual foi compartilhada eventual informação sigilosa tornar-se-á corresponsável pela manutenção do seu sigilo.

“§ 3º Os integrantes das linhas de defesa a que se referem os incisos I, II e III do **caput** deste artigo observarão o seguinte:

I - Quando constatarem simples impropriedade formal, adotarão medidas para o seu saneamento e para a mitigação de riscos de sua nova ocorrência, preferencialmente com o aperfeiçoamento dos controles preventivos e com a capacitação dos agentes públicos responsáveis;

II - Quando constatarem irregularidade que configure dano à Administração, sem prejuízo das medidas previstas no inciso I deste § 3º, adotarão as providências necessárias para a apuração das infrações administrativas, observadas a segregação de funções e a necessidade de individualização das condutas, bem como remeterão ao Ministério Público competente cópias dos documentos cabíveis para a apuração dos ilícitos de sua competência. (BRASIL, 2021, “Nosso Grifo”).

A nova Lei de licitação e contratos administrativos, sobre a perspectiva da função do controle entre os diversos órgãos e entidades da Administração Pública é preciso tecer alguns comentários. Este dispositivo estabelece que as compras públicas devem ser submetidas a práticas de gestão de riscos e controle preventivo.

Destaca-se que, alinhada às melhores práticas de *Compliance*, não apenas a Nova Lei é taxativa quanto à observância da segregação de funções e individualização das condutas durante o processo de apuração de ilícitos, como estabelece igualmente a todos os integrantes das linhas de defesa o dever de reportar e de adotar medidas perante os fatos, ou seja, de não ser omisso.

Neste prisma, um dos grandes méritos da Nova Lei é o de atribuir extrema relevância ao papel da alta administração das entidades públicas licitantes em diversas oportunidades, de modo a assegurar a continuidade e permanência da efetiva gestão de riscos e controles.

LEI Nº 14.133, DE 1º ABRIL DE 2021

Art. 11. [...]

Parágrafo único. A alta administração do órgão ou entidade é responsável pela governança das contratações e deve implementar processos e estruturas, inclusive de gestão de riscos e controles internos, para avaliar, direcionar e monitorar os processos licitatórios e os respectivos contratos, com o intuito de alcançar os objetivos estabelecidos no caput deste artigo, promover um ambiente íntegro e confiável, assegurar o alinhamento das contratações ao planejamento estratégico e às Leis Orçamentárias e promover eficiência, efetividade e eficácia em suas contratações. (BRASIL, 2021, “Nosso Grifo”).

Destarte, a Matriz de Avaliação de Riscos é o coração da auditoria de riscos, seu início é definido pela identificação do objetivo, e este divide-se em processos, as fases de cada um (planejamento, licitação, contratação, acompanhamento).

LEI Nº 14.133, DE 1º ABRIL DE 2021

DO CONTROLE DAS CONTRATAÇÕES

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de **gestão de riscos e de controle preventivo**, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes **linhas de defesa**:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na **estrutura de governança** do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de **controle interno do próprio órgão ou entidade**;

III - terceira linha de defesa, integrada pelo **órgão central de controle interno da Administração** e pelo tribunal de contas.

§ 1º Na forma de regulamento, a implementação das práticas a que se refere o caput deste artigo será de **responsabilidade da alta administração do órgão** ou entidade e levará em consideração os custos e os benefícios decorrentes de sua implementação, optando-se pelas medidas que promovam relações íntegras e confiáveis, com segurança jurídica para todos os envolvidos, e que produzam o resultado mais vantajoso para a Administração, com eficiência, eficácia e efetividade nas contratações públicas. (BRASIL, 2021, “Nosso Grifo”).

A nova lei de licitações e contratações públicas é explícita quanto as práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, controle social, principalmente, quanto a implementação das três linhas de defesa. Nesse sentido, ficou claro que responsabilidade pela implementação dos modelos de asseguarção das três linhas de defesa com as práticas contínuas e permanentes de gestão de risco e de controle preventivo é da alta administração do órgão ou entidade. No que diz respeito ao acesso aos documentos e sigilo nova lei de licitação e contratos, assim assevera:

LEI Nº 14.133, DE 1º ABRIL DE 2021

Art. 169 [...]

§ 2º Para a realização de suas atividades, os **órgãos de controle** deverão ter **acesso irrestrito** aos documentos e às informações necessárias à realização dos trabalhos, inclusive aos documentos classificados pelo órgão ou entidade nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, e o órgão de controle com o qual foi compartilhada eventual informação sigilosa tornar-se-á corresponsável pela manutenção do seu sigilo. (BRASIL, 2021, “Nosso Grifo”).

Os órgãos de controle terão acesso sem restrições de qualquer natureza aos documentos e informações necessários ao desempenho de suas funções. Essa garantia alcança até os documentos classificados como reservados, sigilosos, secretos ou ultrassecretos pela legislação aplicável (Lei n. 12.527/2011). Nesse caso tornam-se igualmente responsáveis pelo sigilo.

A rigor, essa hipótese é rara e certamente jamais será do interesse de Estados e Município. O Tribunal de Contas da União e os demais Tribunais de Contas têm firmado o livre acesso a todos os documentos ou informações relativas à matéria de sua competência. É matéria legal e regimental.

No que se remete as irregularidades sanáveis e graves a nova lei de licitação e contratos, assim assevera:

LEI Nº 14.133, DE 1º ABRIL DE 2021

Art. 169 [...]

§ 3º Os integrantes das linhas de defesa a que se referem os incisos I, II e III do **caput** deste artigo observarão o seguinte:

I - Quando constatarem simples impropriedade formal, adotarão medidas para o seu saneamento e para a mitigação de riscos de sua nova ocorrência, preferencialmente com o aperfeiçoamento dos controles preventivos e com a capacitação dos agentes públicos responsáveis;

II - Quando constatarem irregularidade que configure dano à Administração, sem prejuízo das medidas previstas no inciso I deste § 3º, adotarão as providências necessárias para a apuração das infrações administrativas, observadas a segregação de funções e a necessidade de individualização das condutas, bem como remeterão ao Ministério Público competente cópias dos documentos cabíveis para a apuração dos ilícitos de sua competência. (BRASIL, 2021, “Nosso Grifo”).

Desta maneira, as irregularidades de caráter formal serão saneadas e anotadas para a diminuição de riscos de sua repetição. As medidas deverão dar preferência à melhoria dos controles preventivos e melhor capacitação dos agentes públicos. Essa capacitação certamente exigirá a participação do Tribunal de Contas da União, órgão responsável pelas auditorias e fiscalizações que costumeiramente detectam falhas dessa natureza. Já na constatação de irregularidades graves, causadoras de danos à Administração, as medidas que os integrantes das linhas de defesa são obrigados a adotar devem ser mais efetivas.

Além das providências já referidas para evitar as irregularidades formais, deve ser apurada a responsabilidade de infrações administrativas com a individualização das condutas e segregação das funções. Por fim, devem representar ao Ministério Público competente para apuração dos ilícitos de sua competência. A representação deve ser instruída com cópias dos documentos necessários.

2.2.2 Padrões e Normas Internacionais de Controle Interno

As principais normas internacionais que envolvem Auditoria são editadas pelas seguintes entidades: IIA- IPPF (já traduzidas e encontradas no site do TCU), GAO – *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS) (*The Yellow Book*), INTOSAI (também traduzidas e disponíveis no site do TCU), e da Federação Internacional dos Contadores (ISA).

Essas normas são recomendadas pelo TCU por estabelecerem um padrão, uma base para avaliação das Unidades de Auditoria Interna, não se confrontam com

as Leis, mas são diretivas, e na ausência de normas, devem ser usadas de forma a complementar eventuais lacunas.

2.2.2.1 Normas Internacionais de Auditoria Interna – IIA

O órgão responsável por direcionar internacionalmente as ações dos auditores internos é o *The Institute of Internal Auditors* (IIA). O Instituto é uma associação profissional internacional que possui representantes em diversos países do mundo com a finalidade de normatizar a auditoria interna, possui representação no Brasil, é uma entidade sem fins lucrativos com o escopo de proporcionar serviços de formação, capacitação e certificação.

De acordo com o IIA, a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, com o intuito de valorizar e melhorar as operações de uma entidade. E com uma abordagem ordenada eleva a eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança. Isto posto, observa-se a importância de buscar uniformidade entre as normas praticadas internacionalmente.

O IIA estabelece uma categorização entre as normas de auditoria interna, sendo normas de Atributo e Normas de Desempenho. Normas de Atributo, são aquelas que correspondem as características da organização e dos indivíduos responsáveis pela execução da auditoria; e as Normas de Desempenho, tratam da natureza da auditoria interna e fornecem critérios de qualidade do desempenho.

O papel da Auditoria Interna no setor público, ainda, que guarde afinidades com a Auditoria Independente ou Auditoria Externa, tem especificidades relacionadas, especialmente a como analisar e obter informações decorrentes da utilização de recursos públicos, com transparência, prestação de contas e responsabilização; melhoria de serviços públicos através de avaliações dos programas de governo; e proteção ao patrimônio público (BRASIL, 2017).

Para Seeuws (2014), os trabalhos de auditoria interna podem ser divididos em dois tipos, o de avaliação e o de consultoria. O de avaliação fornece opinião, conclusão ou os dois, e se refere ao funcionamento da organização. O de consultoria é uma forma de melhorar a organização através de recomendações, geralmente, provenientes do gestor. Sendo que, para ela:

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, designada para agregar valor e aprimorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. (SEEUWS, 2014, p.52).

A auditoria interna está intrinsecamente ligada ao controle interno, e deve se adaptar o nível de maturidade existente neste. A auditoria interna vai praticar e promover o desenvolvimento o controle interno, onde existe baixa maturidade. Ao passo que onde é maior evolução, o objetivo estará assentado em aprimorar a governança e o gerenciamento de risco (SEEUWS, 2014).

A auditoria interna deve proporcionar aceitável segurança à administração e à sociedade que são as partes interessadas dos trabalhos realizados. Para tanto, é necessário que a auditoria interna do setor público execute o que está estabelecido nas normas destinadas a orientar os trabalhos, bem como contribua e se adapte. Com a finalidade de alcançar além de objetivos estratégicos, melhorar os resultados e agregar valor à organização de forma geral (SEEUWS, 2014).

2.2.2.2 Convergência aos padrões internacionais de auditoria

A utilização de padrões é comum na vida cotidiana. Padronizar é submeter um processo a um modelo ou método. Com a padronização, existe a busca de meios para a realização de determinada tarefa ou mensuração de determinada variável.

A padronização facilita a execução de determinada tarefa, faz com que se use a mesma linguagem, o que facilita a compreensão, favorece a sincronia de diversos atores envolvidos e fornece direção para o desenvolvimento de novos caminhos e oportunidades.

No setor público brasileiro, caso interessante de padronização ocorreu com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A Contabilidade no Brasil passou recentemente por um processo de padronização, que começou com a publicação da Portaria nº 184/2008 da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), viabilizando a convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Após a publicação da referida Portaria, inúmeras ações se sucederam para que o processo de convergência tivesse sucesso. Atualmente, pode-se dizer que o Brasil adota os padrões internacionais referentes às Normas Internacionais de

Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) e às normas publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), já convergentes àquele padrão.

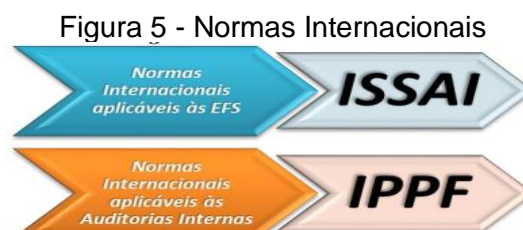
Com a auditoria, não é diferente. Uma contabilidade convergente aos padrões internacionais de contabilidade por certa demanda uma auditoria convergente aos padrões internacionais de auditoria.

No âmbito dos Tribunais de Contas, a convergência aos padrões internacionais de auditoria não é assunto novo, pois há vários anos já foi iniciado processo de alinhamento com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Standards of Supreme Audit Institutions – Issai*, em inglês) da Intosai.

As vantagens trazidas por essa convergência, ainda em processo, foram muito significativas, traduzidas em melhores processos internos, aumento no desempenho e nos ganhos de produtividade, padronização de procedimentos e de entendimentos, além de permitir que o Brasil esteja inserido nos grandes debates internacionais acerca da Auditoria.

Além disso, há a significativa melhora do processo de auditoria, que reflete as melhores práticas internacionais identificadas. No âmbito da auditoria interna brasileira, os debates para a convergência às normas internacionais também já se iniciaram. Diversos órgãos de auditoria interna já estão se preparando para o novo paradigma.

Diferentemente dos Tribunais de Contas, a Auditoria Interna brasileira não utiliza as Issai (já que estas são aplicáveis apenas às Entidades Fiscalizadoras Superiores), mas sim a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*), publicada pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA). O IPPF é, portanto, o padrão internacional no que se refere à Auditoria Interna.



Fonte: TCU (2017).

Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União já proferiu diversos acórdãos recomendando a convergência aos padrões internacionais de auditoria interna, como por exemplo, o Acórdão 2.622/2015-TCU-Plenário, que tinha como objetivo

sistematizar informações sobre o estágio da governança e da gestão das aquisições em amostra de organizações da Administração Pública federal, a fim de identificar os pontos vulneráveis e induzir melhorias nessa área, o Tribunal deliberou da seguinte forma:

95. recomendar a Controladoria-Geral da União (CGU/PR) que continue a orientar as organizações sob sua esfera de atuação para que:

9.5.1. observem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna;

9.5.2. em decorrência da distinção conceitual acima, avaliem a necessidade de segregar as atribuições e competências das atuais secretarias de controle interno (ou equivalentes), de forma que a mesma unidade organizacional não possua concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna;

9.5.3. caso exista um conselho superior que supervisione a autoridade máxima da organização, avaliem a possibilidade de que a unidade de auditoria interna fique subordinada a esse conselho, como preconizam as boas práticas sobre o tema, à semelhança das orientações contidas no IPPF 1000 e no item 2.34.5 do código de melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa;

9.5.4. promovam uma autoavaliação da unidade de auditoria interna, confrontando suas práticas com as boas práticas sobre o tema, como, por exemplo, aquelas contidas no IPPF, e utilizem o resultado para promover as melhorias consideradas adequadas em cada caso;

9.5.5. avaliem a conveniência e oportunidade de propor revisão dos marcos normativos e manuais de procedimentos que tratam de controle interno e auditoria interna de forma a adequá-los as boas práticas sobre o tema, como o Coso II e o IPPF.

Na mesma linha, o relatório de levantamento realizado por aquela Corte, em conjunto com diversos tribunais de contas do país, que teve como objetivo sistematizar informações sobre a situação da governança pública em âmbito nacional - esferas federal, estadual, distrital e municipal - propôs alguns encaminhamentos diretamente ligados ao tema ora tratado, como:

Recomendar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c RITCU, art. 250, inciso III, à Casa Civil da Presidência da República (em articulação especialmente com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e com a Controladoria-Geral da União), ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que: [...]

279.1.4. Estabelecimento, ou aprimoramento, das unidades de auditoria interna, inclusive dos órgãos centrais do Sistema de Controle Interno de cada Poder, buscando garantir que:

279.1.4.1. Suas atribuições contemplem a avaliação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, não

lhe cabendo conceber, implementar ou executar esses processos, pois são de responsabilidade dos gestores;

279.1.4.2. No caso de órgãos ou entidades que possuam unidades de auditoria interna em sua estrutura organizacional, estas se reportem administrativamente ao dirigente máximo da organização, e funcionalmente ao responsável pelo direcionamento estratégico e pela supervisão da organização, que pode ser um conselho de governança ou uma autoridade supervisora. [...]

280. Recomendar, com fulcro na Lei 8.443/1992, art. 43, inciso I, c/c RITCU, art. 250, inciso III, à Controladoria-Geral da União que avalie a conveniência e oportunidade de aprimorar sua atuação, adequando sugestão contida nas boas práticas sobre o tema, a exemplo da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do Instituto de Auditores Internos (IPPF 1110 e 1110-1), de forma a dotar a estrutura dos órgãos da Administração Direta com unidades de auditoria interna que se reportem administrativamente ao dirigente máximo da organização (Ministro), e funcionalmente ao responsável pelo direcionamento estratégico e pela supervisão da organização (Presidência da República), reporte funcional esse que pode ser delegado a própria Controladoria-Geral da União.

Desta forma, o TCU em observância aos padrões internacionais de auditoria interna estabelecidos pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework – IPPF*) do *Institute of Internal Auditors* (IIA), bem como os princípios da independência e da objetividade de seus auditores, têm emitido recomendações visando o desenvolvimento profissional da competência técnica dos auditores.

2.2.2.3 Formas de avaliação da auditoria interna

Não basta dizer que a Auditoria Interna é independente, é preciso que ela pareça e atue com independência. Nesse sentido, como se evidencia que a unidade de Auditoria Interna é independente?

A esse respeito, sabe-se que, para a execução da atividade de controle, é necessário garantir ao agente responsável ampla liberdade de atuação. Sobre a importância da independência, comenta-se: “Não há controle sem independência. A atividade de controle está intimamente relacionada à fiscalização completa dos procedimentos administrativos de um ente; portanto, necessidade de independência para o exercício de seu mister” (CASTRO, 2014, p.160).

Destarte, existem muitas normas no Brasil que objetivam a avaliação da Auditoria Interna, a saber: Portaria CGU nº 777/2019, IN do SFC nº 03/2017. E o IIA,

além do IPPF e do IA-CM, disponibiliza a ferramenta QA – *Quality Assessment*. O QA tem por base de comparação o IIAGLOBAL.

Muitas organizações públicas do Brasil já começaram a adotar e entender a importância que o IIA tem, por ser uma estrutura internacionalmente reconhecida e aprovada.

Nesse contexto, no âmbito governamental, a Portaria da CGU determinou que as organizações sob sua fiscalização devem implantar um Programa de Qualidade, que prevejam avaliações internas e externas, recomendando ainda o uso do IA-CM para as avaliações internas.

Já a Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno/CGU nº 3 da Secretaria Federal de Controle, subordinada à CGU possui um Manual de Auditoria Interna, com um Capítulo dedicado ao gerenciamento da Auditoria Interna, e uma Seção dedicada à gestão e melhoria de qualidade, mencionando o IPPF, o IA-CM e o QA.

De acordo com os estudos procedidos no Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria do *International Professional Practices Framework* – IPPF ao relacionar os Princípios que orientam a Auditoria Interna traz as orientações mínimas que indicam a forma de atuação do auditor interno, preservando sua independência e objetividade, com competência e preservando a confidencialidade do trabalho:

Princípios Fundamentais

1. Demonstrar integridade.
2. Demonstrar competência e zelo profissional devido.
3. Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente).
4. Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização.
5. Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado.
6. Demonstrar qualidade e melhoria contínua.
7. Comunicar-se com eficácia.
8. Prestar avaliações com base em riscos.
9. Ser perspicaz, proativo e focado no futuro.
10. Promover a melhoria organizacional.

Destarte, para avaliar a Auditoria Interna, além da verificação dos 10 princípios do IPPF acima elencados, se perfaz necessário observar o cumprimento estabelecido pelas normas de auditoria interna, que se dividem em:

Normas de Atributo (série 1000) - As Normas de Atributo endereçam as características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna.

- I. 1000 – Propósito, autoridade e responsabilidade;

- II. 1100 – Independência e objetividade;
 - III. 1200 – Proficiência e zelo profissional devido;
 - IV. 1300 – Programa de garantia de qualidade e melhoria.
- Normas de Desempenho (série 2000) - As Normas de Desempenho descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços possa ser avaliado.
- I. 2000 – Gerenciamento da atividade de auditoria interna;
 - II. 2100 – Natureza do trabalho;
 - III. 2200 – Planejamento do trabalho de auditoria;
 - IV. 2300 – Execução do trabalho de auditoria;
 - V. 2400 – Comunicação dos resultados;
 - VI. 2500 – Monitoramento do progresso; e
 - VII. 2600 – Comunicação da aceitação de riscos

Nesse contexto é que se compreende as referências de Conti (2011) e Carvalho (2011) em convergirem que o controle interno integra o órgão que fiscaliza, deve “ter autonomia e independência suficientes para exercer livremente suas atribuições, que abrangem, em função da sua competência, a apuração de irregularidades, apontamento de falhas, orientação da atuação dos gestores e indicação das melhores práticas de gestão”

2.3 EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Esta seção trata da evolução histórica do Sistema de controle interno no Brasil, suas constantes mudanças de foco

2.3.1 Principais Avanços do Controle Interno no Brasil

Na subseção a seguir são apresentados alguns dos avanços normativos administrativos regendo o tema no Brasil.

2.3.1.1 Evolução e Desenvolvimento da legislação

Desde a promulgação da Lei n. 4.320/64, o controle interno vem sendo normatizado:

- ✓ 1964 - Marco inicial do controle interno quando a Lei n. 4.320/64, Lei Federal contendo normas gerais de Direito Financeiro, criou as expressões Controle Interno e Controle Externo. A norma instituiu o controle interno no âmbito da Administração em seus arts. 76 a 80.
- ✓ 1967 - O Decreto-Lei n. 200/67 prevê a atuação do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e em todos os órgãos, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas. Com o advento da Constituição Federal de 1967, consolida-se a atividade de fiscalização da gestão dos recursos públicos.
- ✓ 1988 - A Constituição Federal de 1988 traz a grande novidade: a criação do Sistema de Controle Interno que deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder da Federação (Legislativo, Executivo e Judiciário). Preceitua-se que uma das funções atribuídas aos responsáveis pelo Controle Interno é a de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária (art. 70 e art. 74, IV, § 19 - CF/88).
- ✓ 1989 - A exemplo da Constituição Federal, a Constituição Estadual prevê que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes/órgãos e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, assim como a aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno que, de forma integrada, serão mantidos pelo próprio poder e a entidade envolvida (arts. 73, §1º inciso I, 74 e 81).
- ✓ 2000 - A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei Complementar n. 101/2000, prevê a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (controles de limites de despesas, empenhos e dívidas - art. 54, parágrafo único e art. 59).
- ✓ 2000 - Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
- ✓ 2001 - Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de

Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

✓ 2017 - Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017 – que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

✓ 2017 - Instrução Normativa CGU nº 8, de 6 de dezembro de 2017, aprova Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os procedimentos para a prática profissional da atividade.

✓ 2018 - Instrução Normativa CGU nº 5, de 27 de agosto de 2018, que dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna, sobre o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna e sobre o parecer sobre a prestação de contas da entidade das unidades de auditoria interna governamental sujeitas à supervisão técnica do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

✓ 2019 - Portaria CGU nº 1.037, de 07 de março de 2019 – Orientação Prática: Relatório de auditoria.

✓ 2019 - Portaria CGU nº 2.035, de 28 de junho de 2019 – Orientação Prática: Auditoria Anual de Contas.

✓ 2020 - Instrução Normativa nº 10, de 28 de abril de 2020, que aprova a Sistemática de Quantificação e Registro dos Resultados e Benefícios da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

✓ 2020 - Portaria CGU nº 1.055, de 30 de abril de 2020 – Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos.

✓ 2021 - Lei Federal nº 14.129, de 29º março de 2021, que versa sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública.

✓ 2021 - Lei Federal nº 14.133, de 1 de abril de 2021 - Nova Lei de Licitação e Contratos Público - estruturação de governança e a função controle aplicada as três linhas de defesa. A citada Lei carece de regulamentação pelas Prefeituras Municipais, que tem até o dia 31/03/2023 para utilizá-la de forma obrigatória.

Neste sentido, um controle interno forte, atuante, com servidores preparados, respalda e resguarda a atuação do administrador, dificultando ocorrência de irregularidades e resultando na melhor aplicação de recursos públicos.

Na subseção a seguir serão apresentados alguns dos avanços de estruturas administrativas regendo o tema no Brasil.

2.3.2 Evolução Estrutural do Sistema de Controle Interno

2.3.2.1 Modelo Adotado pela CGU

Nesse tópico a CGU foi apresentada como modelo federal de referência de aperfeiçoamento estrutural do Sistema de Controle Interno- SCI à luz das melhores práticas nacional no âmbito federal.

2.3.2.1.1 Estrutura Federal- Controladoria Geral da União

A Controladoria-Geral da União tem a seguinte estrutura organizacional, de acordo com o Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013:

- Gabinete;
- Secretaria-Executiva;
- Diretoria de Planejamento e Desenvolvimento Institucional;
- Diretoria de Pesquisas e Informações Estratégicas;
- Diretoria de Gestão Interna;
- Diretoria de Sistemas e Informação;
- Secretaria Federal de Controle Interno;
- Corregedoria-Geral da União;
- Ouvidoria-Geral da União;
- Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção;
- Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção;
- Comissão de Coordenação de Controle Interno;
- Comissão de Coordenação de Correição;
- Controladorias Regionais da União nos Estados.

Segue, abaixo, a Figura 6 ilustrando o organograma da instituição:

Figura 6 - Organograma funcional da estrutura da CGU - Federal



Fonte: CGU-PR/Secretaria-Executiva (2010).

Destarte, a Controladoria-Geral da União- CGU, conforme visto organograma acima agrega as funções de auditoria pública, correição e atividades de ouvidoria compondo um dos órgãos de assessoramento da Presidência da República. No âmbito da CGU está localizada a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, que tem a atribuição técnica de realizar auditorias e fiscalização na Administração Pública. A SFC, por sua vez, está subdividida em diversas coordenações que incrementam essas fiscalizações em todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, nos termos do Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013.

De acordo com a estrutura regimental da CGU a atividade de Auditoria é exercida pela Secretaria Federal de Controle Interno, por meio dos seguintes órgãos:

1. Diretoria de Auditoria da Área Econômica;
2. Diretoria de Auditoria da Área Social;
3. Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura;
4. Diretoria de Auditoria das Áreas de Produção e Comunicações;
5. Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle;
6. Diretoria de Auditoria das Áreas de Previdência, Trabalho, Pessoal, Serviços Sociais e Tomada de Contas Especial.

Nesse contexto, a Controladoria Geral da União (CGU), como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, é a responsável pela avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais. A CGU é subordinada à Presidência da República e responsável pelos assuntos relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência

da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2007).

De acordo com as pesquisas procedidas, a Auditoria Interna no âmbito federal, enquanto função de assessoramento da alta administração pública, localizar-se no nível máximo, acima dos demais órgãos gestores (Departamentos, Secretarias, Gerências, Ministérios), a fim de preservar sua autonomia profissional e efetuar as recomendações para a correção dos desvios com maior independência.

Nesse sentido, no que pese o posicionamento da Auditoria Interna, inserida na CGU por meio do órgão vinculado - Secretaria Federal de Controle Interno, a Instrução Normativa CGU nº 3, de 9 de junho de 2017 – que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, assim assevera:

Atividade de auditoria interna governamental: Atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade de auditoria interna governamental está situada na terceira linha de defesa da gestão pública e tem como objetivo auxiliar uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles.”

“Auditor interno governamental: Servidor ou empregado público, civil ou militar, que exerce atividades de auditoria interna governamental, em uma Unidade de Auditoria Interna Governamental, cujas atribuições são alcançadas por este Referencial Técnico.”

“Responsável pela Unidade de Auditoria Interna Governamental (Responsável pela UAIG): Mais alto nível de gestão da UAIG, responsável pela conformidade da atuação da UAIG com o presente Referencial Técnico e com as demais normas e boas práticas aplicáveis à atividade de auditoria interna governamental, independentemente do exercício direto de suas atribuições ou de eventual delegação de competência. No SCI, ocupam tal posição: a) na CGU, o Secretário Federal de Controle Interno; b) nas Ciset, os respectivos Secretários de Controle Interno; e c) nas Audin, os Auditores Chefes.”

2.3.2.2 Modelo Adotado pela CGE

Nesse tópico a CGE - Minas Gerais foi apresentada como exemplo de modelo estadual de referência de aperfeiçoamento estrutural do Sistema de Controle Interno (SCI) à luz das melhores práticas nacional no âmbito estadual.

2.3.2.2.1 Estrutura Estadual - Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais

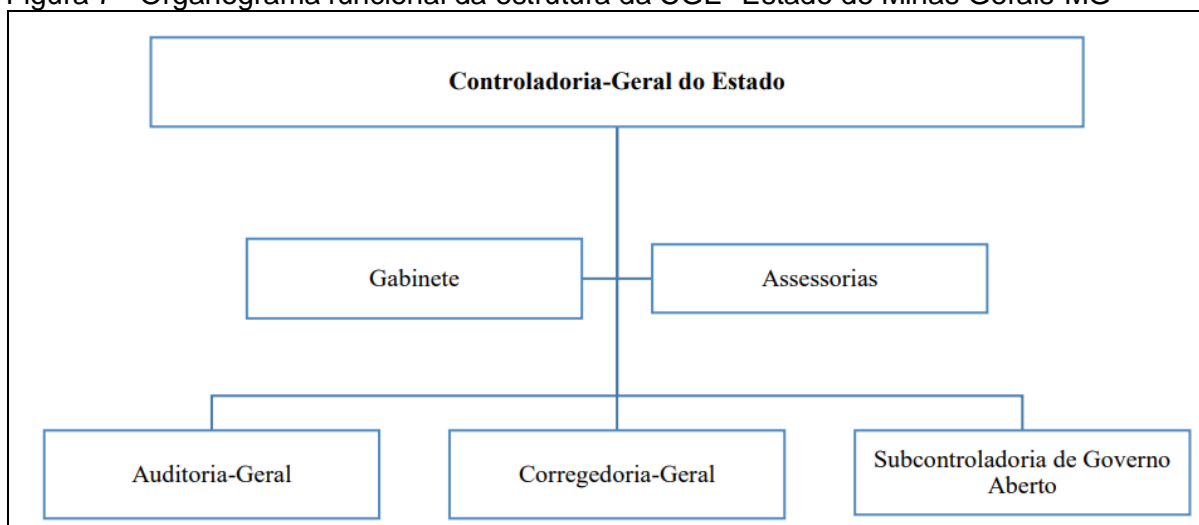
A Constituição do Estado de Minas Gerais, promulgada em 1989, adotou, em seus Arts. 74 e 81, desenho similar ao da Constituição Federal de 1988 (MINAS GERAIS, 1989).

Contudo, o Sistema de Controle Interno mineiro iniciou-se em 1969, com a edição do Decreto n. 11.947, 19 anos antes da publicação da Constituição Federal. Tal decreto criou uma unidade denominada Auditoria de Operações, vinculada ao governador, cuja competência, dentre outras, era de coordenar os serviços executados pelas unidades centrais do controle interno (Decreto n. 11.947, 1969). Mais tarde, em 1971, essa unidade foi intitulada de Auditoria-Geral do Estado e passou a integrar-se à estrutura organizacional da Secretaria de Estado de Fazenda (SEF) (Decreto n. 13.607, 1971).

Em 2003, ocorreu um enorme avanço da auditoria interna do Estado de Minas Gerais, com a edição da Lei Delegada n. 92. A Auditoria-Geral passou a ser um órgão autônomo, concentrando as atividades de auditoria e correição administrativa. Nos órgãos e entidades da administração pública estadual foram estruturadas unidades de controle interno adotando, dessa maneira, um modelo de controle descentralizado, preventivo e concomitante (Lei Delegada n. 92, 2003).

O arranjo institucional da auditoria interna foi reestruturado e a Auditoria-Geral do Estado passou a ser denominada Controladoria-Geral do Estado de Minas Gerais (CGE) em 2011 (Lei Delegada n. 179, 2011). A atual estrutura da CGE foi estabelecida pela Lei n. 22.257, de 27/07/2016, sendo subdividida em três grandes áreas ou macrofunções, conforme Figura 7.

Figura 7 - Organograma funcional da estrutura da CGE- Estado de Minas Gerais-MG



Fonte: MINAS GERAS, Lei n. 22.257(2016).

De acordo com o Art. 48 da Lei n. 22.257, a CGE se constitui como órgão central do controle interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais e tem como competência assistir o governador no desempenho de suas atribuições quanto “à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, ao aperfeiçoamento de serviços e utilidades públicos, à prevenção e ao combate à corrupção, ao incremento da transparência da gestão e ao acesso à informação” (Lei n. 22.257, 2016).

Conforme o § 1º do artigo supraindicado e seus Incisos I a VII, a CGE será responsável, dentre outras atribuições, pelo tratamento de denúncias, representações, reclamações, sugestões e prevenção envolvendo atos praticados por agentes públicos estaduais, bem como a proteção ao patrimônio público. A instauração e julgamento de investigações preliminares e processos administrativos de responsabilização de pessoa jurídica e a celebração de acordos de leniência também são responsabilidade da CGE (Lei n. 22.257, 2016).

Quanto à atividade de auditoria interna exercida pela CGE, o Decreto n. 47.510, de 12/10/2018, estabelece como sendo sua competência supervisionar, coordenar, planejar e realizar atividades de auditoria e fiscalização no âmbito do Poder Executivo. Dessa maneira, a Auditoria-Geral, se constitui em uma unidade de controle interno, a qual integra o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado de Minas Gerais.

2.3.2.3 Modelo Adotado pelas CGM

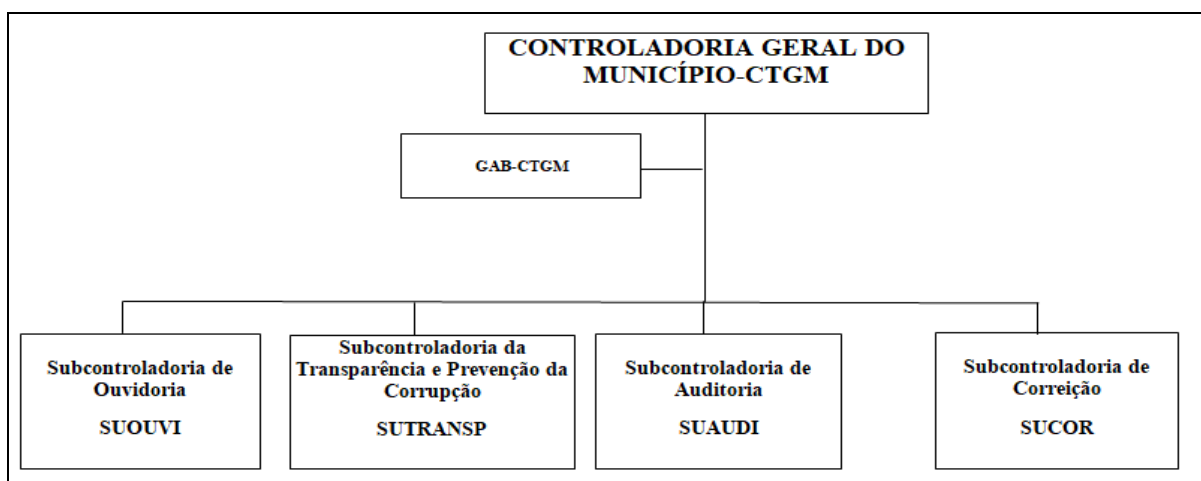
Nesse tópico a CGM – Belo Horizonte foi apresentada como exemplo de modelo municipal de referência de aperfeiçoamento estrutural do Sistema de Controle Interno- SCI à luz das melhores práticas nacional no âmbito municipal.

2.3.2.3.1 Estrutura Municipal - Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte - MG

A Controladoria-Geral do Município (CTGM) é o órgão central de controle interno no âmbito da Prefeitura de Belo Horizonte. Dotada de autonomia funcional, possui um extenso rol de competências, cuidando, em sentido amplo, da orientação, vigilância e correção do exercício da função administrativa, em uma atuação estratégica e multifacetada que engloba o controle da execução orçamentária e regularidade fiscal; controle da conformidade e dos resultados dos atos, ações e programas desenvolvidos no âmbito do município; da coordenação e execução de atividades relativas ao regime disciplinar no âmbito do município; e do desenvolvimento de mecanismos de ampliação da transparência, combate e prevenção à corrupção, bem como supervisionar e executar as atividades de atendimento, recepção, encaminhamento e resposta às questões formuladas pelo cidadão.

Além disso, atua como apoio do Controle Externo no exercício da sua missão institucional. Segue na Figura 8, o organograma.

Figura 8 - Organograma funcional da estrutura da CGM- Belo Horizonte-MG



Fonte: BELO HORIZONTE, Decreto nº 16.738 (2017).

Nesse sentido, compõem a estrutura da Controladoria-Geral do Município (CTGM): a Subcontroladoria de Auditoria (SUAUDI); a Subcontroladoria de Correição (SUCOR); a Subcontroladoria de Ouvidoria (SUOUVI) e a Subcontroladoria de Transparência e Prevenção da Corrupção (SUTRANSP). A ideia em apresentar o modal estrutural do SCI de Belo Horizonte das “macros funções “nesta seção foi no sentido de que a compreensão e percepção de um modelo nacional considerado ideal, se faz necessário para uma eventual comparação ou proposição de modelo estrutural para o sistema de controle interno do Município de Camaçari.

Na próxima seção apresenta-se as características do Controle Interno Público na Europa e em diversos países e regiões.

2.4 EVOLUÇÃO DO CONTROLE INTERNO PÚBLICO NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Nas subseções a seguir serão apresentados alguns modelos de controle interno público no contexto internacional.

2.4.1 Controle Interno Público implementado na União Europeia e em diversos países e regiões

Nesse tópico o modelo PIC – *Public Internal Control* da União Europeia foi apresentada como modelo internacional de referência de aperfeiçoamento estrutural do Sistema de Controle Interno - SCI à luz das melhores práticas no âmbito internacionais.

2.4.1.1 União Europeia

A concepção de controle interno do setor público (PIC – *Public Internal Control*, inicialmente denominado PIFC - *Public Internal Financial Control*) foi desenvolvida pela Comissão Europeia (CE), a fim de fornecer um modelo estruturado e operacional para ajudar os governos nacionais pertencentes ao espaço da União Europeia (UE), a reestruturar o seu ambiente de controle interno e atualizar seus sistemas de controle para o adequado cumprimento das normas

internacionais e das melhores práticas da UE. O conceito do modelo PIC pode ser descrito da seguinte forma:

- público: cobrindo todas as atividades no setor público;
- interno: cobrindo o controle exercido pelos próprios entes de governo centralizados e descentralizados;
- controle: sobre os meios para alcançar os objetivos do governo.

Este modelo foi estruturado para orientar os governos na criação de um ambiente de controle eficaz com o propósito de fornecer uma garantia razoável de que as transações cumpram com os princípios da boa gestão financeira, transparência, eficiência, eficácia e economia, bem como com as disposições legais e orçamentárias relevantes.

O sistema PIC considera todos os aspectos das operações e políticas de gestão - e não apenas os aspectos financeiros. A gestão de fundos não trata apenas do dispêndio do recurso público, mas também do recebimento de dinheiro, da salvaguarda dos ativos e passivos, e da recuperação dos montantes pagos indevidamente. O objetivo do PIC, portanto, é ajudar os governos a "gastarem bem".

Assim, o PIC é um sistema abrangente que foi desenvolvido para controlar os aspectos financeiros das operações do governo e para assegurar uma boa gestão financeira.

De acordo com Carvalho Neto *et al.* (2019), o modelo PIC baseia-se em três princípios, (1) *accountability* do gestor implementada por meio de, entre outros, sistemas de gestão e controle financeiro (sistemas de GCF), (2) auditoria interna descentralizada e funcionalmente independente (sistemas de AI) e (3) harmonização central (UHC) dos sistemas de GCF e AI (com responsabilidade de desenvolver metodologias e normas para o seu efetivo funcionamento).

1.1.1 *Accountability* do gestor (*managerial accountability*)

O elemento principal do modelo PIC reside na *accountability* do gestor. O principal dirigente deverá ser *accountable* por atingir os objetivos da organização/entidade, de modo que atenda aos princípios de economia, eficiência e eficácia.

A implementação desse conceito tem sido, no entanto, uma grande mudança de cultura para os gestores em muitos países que reestruturaram, recentemente, o seu ambiente de controle.

Os sistemas tradicionais de controle interno envolvem processos altamente centralizados de controle prévio. Isso leva a uma situação de responsabilidade dividida. O ordenador de despesa diz que o controlador que faz revisão prévia é o responsável. O controlador que faz revisão prévia diz que o ordenador de despesa é o

responsável. Esta responsabilidade dividida leva a situações de não responsabilidade.

E nenhuma responsabilidade muitas vezes leva a nenhum resultado. O modelo PIC considera que o dirigente máximo da entidade deverá implementar o que chamamos de sistemas de gestão e controle financeiro, a fim de reduzir os riscos e, assim, ajudar a garantir que os objetivos da organização sejam cumpridos. Esses sistemas de gestão e controle financeiro, ou GCF, podem ser vistos como o primeiro pilar do modelo PIC.

1.1.2 O desenvolvimento de sistemas de gestão e controle financeiro
O desenvolvimento de sistemas de gestão e controle financeiro (GCF) implica o estabelecimento de objetivos para a organização (alinhados com o plano estratégico da entidade), identificando os riscos para alcançar estes objetivos e, em seguida, estabelecendo medidas de desempenho ou controles para garantir que eles mitiguem os riscos identificados. A GCF é, portanto, parte integrante dos processos de planejamento, execução e monitoramento da gestão. Não é algo para ser construído superiormente - é algo para ser desenvolvido internamente.

Esses sistemas e procedimentos de controle terão, então, de ser realizados por todos os funcionários da organização. O principal dirigente não pode, e não deve, fazer tudo. Assim, embora o principal dirigente permaneça em última instância responsável, todo o pessoal da organização tem um papel a desempenhar na implementação da gestão e controle financeiro.

Isso representa um desafio especial, pois é necessário assegurar que a GCF seja vista como importante por todos os funcionários, seja compreendida por todos os funcionários e seja aplicada por todos os funcionários.

1.1.3 papel da auditoria interna

O segundo elemento do modelo PIC refere-se à auditoria interna. Quando os sistemas de gestão e controle financeiro estão implementados, os gestores podem solicitar aos seus auditores internos que lhes forneçam uma avaliação objetiva desses sistemas e ver se eles estão funcionando de maneira adequada e eficaz.

Resumidamente, o papel da auditoria interna é fornecer à gestão uma opinião independente, objetiva e consultiva, que visa avaliar e sugerir melhorias para aumentar a eficácia de seus sistemas de GCF.

A auditoria interna não pode funcionar corretamente, ou aplicar adequadamente as normas internacionais, se os sistemas de GCF não estiverem implementados, sob o princípio da *accountability* da administração. Fazendo uma clara ponderação: o que vai um auditor realmente auditar se não houver sistemas de controle em vigor?

O papel de um auditor interno é bastante diferente do papel de um inspetor financeiro. Um inspetor financeiro vai investigar as transações para detectar fraudes e erros, com vista à tomada de medidas disciplinares. O papel de um auditor, como descrito acima, é avaliar os sistemas de GCF para ver se eles contribuem de maneira econômica, eficiente e eficaz, para atingir os objetivos das organizações. Se existirem lacunas, o auditor vai fazer recomendações sobre como resolvê-las.

Entender essa relação entre os sistemas de GCF e de auditoria interna é importante para o desenvolvimento bem-sucedido do sistema PIC.

Note-se que muitas pessoas veem, erroneamente, o modelo PIC como exclusivamente de auditoria interna. A auditoria interna é uma parte integrante do modelo PIC e anda de mãos dadas com os sistemas de GCF. O modelo PIC tem, assim, dois aspectos centrais: a gestão e controle financeiro (GCF) e a auditoria interna (AI).

1.1.4 A harmonização central dos sistemas de GCF e de AI

Por sua complexidade e abrangência, para a efetiva aplicação do PIC, é indispensável garantir a harmonização da abordagem em todos os níveis de governo. Nesse sentido, definida como o terceiro pilar do modelo, a unidade de harmonização central (UHC) é o agente gestor do desenvolvimento do PIFC. Assim, o modelo PIC prevê uma unidade ou unidades de harmonização central que deverá(ão) ter as seguintes características:

- (i) deve(m) apresentar capacidade de harmonização do sistema de GCF em todo o governo baseado no princípio de *accountability* dos gestores;
- (ii) deve(m) apresentar capacidade de harmonização das unidades descentralizadas e funcionalmente independentes de AI em todo o governo;
- (iii) deve(m) reportar-se ao mais alto nível da gestão e tem(têm) o poder de impor aos ministérios e a outros órgãos públicos a implementação das orientações relevantes;
- (iv) deve(m) apresentar capacidade e poder de assumir a responsabilidade de atender às necessidades de orientação, treinamento e monitoramento dos vários intervenientes nas áreas de GCF e de AI;
- (v) o chefe de cada unidade de harmonização central deve ser um servidor público.

No que diz respeito à unidade de harmonização central do sistema de

gestão e controle financeiro, esta deverá ser responsável por coordenar o desenvolvimento e implementação dos princípios da gestão e controle financeiro em todas as entidades do setor público. Ela faz isso ao:

- desenvolver o marco legal para apoiar a GCF por meio de regras e manuais de procedimentos;
- promover o desenvolvimento da GCF por meio de um site e de uma rede de intercâmbio para profissionais de GCF;
- desenvolver novas habilidades e capacitar os profissionais de GCF por meio de programa de treinamento para o gestor das áreas administrativa, financeira e contábil (profissionais que prestam as contas) e para os gestores (usuários do orçamento/ ordenadores de despesa); por meio acompanhar a implementação dos sistemas de GCF da verificação das autoavaliações e relatórios sobre o status do sistema de GCF de cada gestor;

Nesse contexto, de acordo com os estudos procedidos foi possível observar que o modelo *Public Internal Control* - PIC da União Europeia foi estruturado para orientar os governos na criação de um ambiente de controle eficaz com o propósito de fornecer uma garantia razoável de que as transações atendem aos princípios da boa gestão financeira, transparência, eficiência, eficácia e economia, e as disposições legais e orçamentárias relevantes.

A seguir é apresentada os modelos e normas disciplinadoras do controle interno público em diversos países e regiões dos continentes da América do Norte, América do Sul e Africano.

2.4.1.2 Outros Países e Regiões

De acordo com as informações extraídos do aviso 978-GP/TCU, de 9 de setembro de 2008, que resultou na elaboração do documento “Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública: Um Estudo das Normas Disciplinadoras em Diversos Países”, de 17 de julho de 2009, foi possível diferenciar a legislação e as normas de cada país sobre o tema controle interno e aspectos relativos à obrigatoriedade legal dos órgãos e entidades do setor público, bem como as principais diferenças quanto a regulamentação no âmbito do ordenamento jurídico, a saber:

CANADÁ

a) Legislação:

Menciona tão somente que devem ser mantidos sistemas de controles internos efetivos (*Financial Administration Act*).

O *Advancing Audit Practices Project*, do OAG, inclui como elementos-chaves para o desenvolvimento de técnicas de auditoria:

1. Foco no risco do negócio (*business risk focus*)
2. Confiança nos controles

b) Modelo legislado:

Nenhum em particular.

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Na lei: Ministros e chefes departamentais.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

a) Legislação:

Forte regulação de controles internos (*Federal Managers Financial Integrity Act, 1982, FMFIA*).

Obriga os órgãos federais a estabelecerem controles internos, segundo:

1. Padrões prescritos pelo GAO
2. Diretrizes para avaliações prescritas pelo OMB

b) Modelo legislado:

COSO, nos padrões e diretrizes do GAO e OMB.

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Nas normas do OMB: Administração da entidade.

NEW YORK STATE USA**a) Legislação:**

Forte regulação de controles internos (New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act, 1987 atualizado em 1999).

Obriga os órgãos federais a estabelecerem controles internos, segundo:

1. Padrões prescritos pelo GAO.
2. Diretrizes para avaliações prescritas pelo OMB.

b) Modelo legislado:

COSO, na própria lei

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Na lei: Dirigente máximo de cada órgão/poder

CHILE**a) Legislação:**

Não há ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos.

Disposições estão dispersas em leis de criação de órgãos, decretos e resoluções. Exemplos:

1. A Controladoria-Geral avaliará os sistema de controle interno dos serviços e entidades (Lei Orgânica da CG).
2. Controladoria interna caberá ao diretor [...] no estabelecimento e manutenção de um sistema de controle interno (Decreto 187/98 FNS).

b) Modelo legislado:

Nenhum em particular.

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Em cada uma das normas esparsas.

COLÔMBIA**a) Legislação:**

A previsão de controle interno é constitucional.

Constituição Política da Colômbia, art. 209

[...]

As autoridades administrativas devem coordenar suas atuações para o adequado cumprimento dos fins do Estado. A administração pública, em todos os níveis, terá um controle interno que se exercerá nos termos da lei.

Ley 87 de 1993 normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado

1. Norma moderna e de excelente qualidade;
2. Define papel de todos os atores (auditoria interna, gestores, servidores) e atributos do próprio SCI.

b) Modelo legislado:

MECI (COSO adaptado e expandido), introduzido pelo Decreto Presidencial que regulou a Lei 87/93.

A Colômbia, elaborou seu modelo de controle com o auxílio da USAID. O modelo foi introduzido por meio de decreto presidencial, regulamentando a Lei 87 de 1993, que fixou normas gerais para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado, uma vez que a Assembléia Nacional Constituinte decidiu eliminar o controle prévio por parte da Controladoria-Geral e, em seu lugar, determinou o estabelecimento de controle interno exercido pelos próprios órgãos e entidades.

Os componentes do modelo colombiano, eles foi desenvolvido a partir do COSO, com pequenas adaptações. Todos os componentes e objetivos do COSO estão presentes. Outra adaptação feita é o detalhamento em nível de elementos ou estándares, muito úteis para a aplicação eficiente dos modelos pelos órgãos e entidades públicos.

O modelo é constituído de três partes, a saber: Subsistemas de Controle, Componentes e Elementos de Controle.

A terminologia adotada é sistema de controle interno

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Na lei, no Decreto e no Modelo (este desenvolvido com auxílio da Usaid (*The U.S. Agency for International Development*))

PARAGUAI**a) Legislação:**

Lei 1.535/99 de Administração Financeira do Estado
[...]

Artigo 60. O controle interno consiste nos instrumentos, mecanismos e técnicas de controle, que serão estabelecidos em regulamentação pertinente. O controle interno compreende o controle prévio a cargo dos responsáveis pela Administração e o controle posterior a cargo da Auditoria Interna Institucional e da Auditoria Geral do Poder Executivo.

Lei 276/94 da Controladoria-Geral
[...]

Artigo 2º A Controladoria-Geral, dentro do marco determinado pelos artigos 281 e 283 da Constituição Nacional, tem por objetivo [...] e estabelecer, em geral, as normas de controle interno para as entidades sujeitas à sua supervisão.

b) Modelo legislado:

MECIP- Modelo Estándar de Control Interno para las Entidades Públicas del Paraguay, uma espécie (COSO adaptado e expandido), também desenvolvido com auxílio da Usaid (*The U.S. Agency for International Development*), introduzido pela Resolução 425, da Controladoria-Geral.

O objetivo do modelo, segundo a resolução, é fornecer uma abordagem sistemática, organizada e estruturada como base para o desenvolvimento e avaliação de controles internos.

O Modelo Padrão de Controle Interno para Entidades Públicas do Paraguai foi elaborado com auxílio da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (*The U.S. Agency for International Development – USAID*) e é o padrão utilizado para a fiscalização e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades sujeitas à supervisão da Controladoria-Geral do Paraguai.

O modelo é constituído de três partes, a saber: Componentes Corporativos de Controle (Estratégicos, de Gestão e de Avaliação) que agrupam componentes de controle, que por sua vez são detalhados em Estandares (fatores que compõem os componentes ou os meios de controle).

A terminologia adotada é estrutura de controle interno

c) Responsabilidades definidas:

Sim. No art. 60, da Lei 1.535/99 de Administração Financeira do Estado, detalhadas na Resolução 425, da Controladoria-Geral.

PERU

a) Legislação:

Lei 27816/2006 – Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado.

Lei específica

Resolução 320-2006-CG, detalha o Marco Conceitual da Estrutura de Controle Interno do Peru.

Estabelece que a Controladoria-Geral deverá editar as normas técnicas de controle para orientar a efetiva implantação e funcionamento do controle interno nas entidades do Estado.

O art. 10 da lei determina que, a partir da edição, pela Controladoria, do marco técnico do controle interno, os titulares das entidades públicas estarão obrigados a emitir suas normas específicas, de acordo com a natureza e complexidade da entidade, em consonância com o marco editado pela Controladoria.

b) Modelo legislado:

O modelo COSO I é praticamente transcrito na lei.

O marco técnico exigido pela lei foi aprovado pela resolução nº 320/2006, da Controladoria Geral peruana, que optou por adotar, praticamente na íntegra, o modelo COSO. Os componentes do controle interno são definidos separada e detalhadamente nas Normas *Generales de Control Interno*, parte integrante da resolução nº 320/2006,

em: a) ambiente de controle; b) avaliação de riscos; c) atividades de controle; d) informação e comunicação, e, e) supervisão (agrupando as atividades de prevenção e monitoramento).

c) Responsabilidades definidas:

Sim. Na lei, titular e funcionários das entidades, e gera responsabilidades administrativas e funcionais sujeitas a sanções, sem prejuízo da responsabilidade civil e penal, se for o caso.

ÁFRICA DO SUL

a) Legislação:

A previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgão e entidades da administração pública da África do Sul Tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal

b) Modelo legislado:

O modelo COSO I;

Normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle - Auditoria-Geral da África do Sul.

Lei de Finanças Municipal (Municipal Finance Management Act.) (tradução e grifos nossos).

165. (1) Cada municipalidade e cada entidade municipal devem ter uma unidade de auditoria sujeita a esta subseção.

(2) A auditoria interna da municipalidade ou da entidade municipal deve:

(a) preparar um plano de auditoria baseado em risco e um programa de auditoria interna para cada ano fiscal;

(b) Assessorar o secretário de finanças do município e reportar ao comitê de auditoria sobre a implementação do plano de auditoria interna e sobre questões relacionadas a:

(I) auditoria interna;

(II) controles internos;

(III) procedimentos e práticas contábeis;

(IV) risco e gerenciamento de riscos;

(V) gerenciamento de desempenho;

(VI) controle de perdas; e,

(VII) conformidade com esta lei, a lei anual de Repasse de Receitas e qualquer outra legislação aplicável; e

(VIII) desempenhar quaisquer outras funções que lhe forem atribuídas pelo secretário de finanças municipal;

c) Responsabilidades definidas:

Sim. As entidades e órgãos públicos sul-africanos, bem como os municípios, são obrigados a manter uma unidade de auditoria interna, que tem, entre outras, a atribuição de gerenciar riscos e avaliar os controles internos. Essa obrigação é encontrada em dispositivos específicos para cada órgão, entidade ou município, e esses regulamentam de forma semelhante a questão. A título de exemplo, segue o dispositivo referente aos municípios,

constante da Lei de Finanças Municipal (*Municipal Finance Management Act.*)

Fonte: (TCU, 2009)

Os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos reconhecidos internacionalmente, como o COSO I/II, o padrão AS/NZS 4360, base da ISO 31000, e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai.

No próximo capítulo foi abordado a metodologia da pesquisa, com foco na evolução do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Município de Camaçari/Ba frente as melhores práticas nacionais e internacionais.

3 METODOLOGIA

A pesquisa buscou verificar a evolução do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Município de Camaçari/Ba, frente as melhores práticas internacionais no âmbito municipal da Administração Pública. Para tanto, realizou-se um estudo de caso, com questionários semiestruturados em profundidade com dirigentes da alta gestão, auditores internos e demais agentes de controle.

Para a construção da presente pesquisa de estudo de caso “Sistema de Controle Interno: um estudo de caso no Município de Camaçari frente às melhores práticas internacionais”, foi adotado uma pesquisa de campo de caráter descritivo, uma vez que o objetivo foi considerar uma descrição inicial do objeto a ser estudado a partir da observação de campo.

Foram seguidos os passos recomendados por Yin (2004): (I) coleta de dados; (II) coleta de evidências; (III) análise das evidências e (IV) composição do relatório, com as ações definidas no Quadro abaixo:

Quadro 10 - Passos para construção do projeto

Fases da Pesquisa	Ações executadas
Coleta de Dados	I. Analisar a evolução do sistema de controle Interno do Município de Camaçari/Ba;
	II. Analisar os processos organizacionais do Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari/Ba;
	III. Avaliar a percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno;
	IV. Verificar se o Sistema de Controle Interno tem observado os atributos da independência das ações de auditoria;
	V. Analisar se as atividades dos sistemas de controle interno do Município de Camaçari/Ba estão aderentes aos padrões internacionais de auditoria interna.
	VI. Coletar documentos, tais como, Lei Orgânica do Município, Leis, Decretos, Regimento Interno, Resoluções internas, Portarias Internas, Instruções Normativas, plano de atividades de auditoria, relatórios de auditoria, relatórios de gestão.
	VII. Definição de critérios para questionário e seleção de pessoas a serem pesquisadas.
	VIII. Elaboração do roteiro de perguntas (*).
Coleta de evidências	IX. Realização da aplicação dos questionários
	X. Acesso ao Portal Transparência do Município (público), site e aos sistemas E-TCMe SIGA do Tribunal de Contas do Município-TCM/Ba para consulta aos relatórios de controle interno, parecer das contas anuais, cronogramas, etapas e indicadores.

	XI. Estruturar as evidências coletadas, fazendo a correlação entre as questões feitas, os dados coletados e as conclusões iniciais.
Análise das evidências	XII. Análise da documentação levantada
	XIII. Análise dos questionários realizados
	XIV. Análise crítica entre os indicadores estabelecidos, os indicadores alcançados e seus impactos e influências na gestão da instituição.
Composição do relatório	XV. Elaboração da descrição do estudo de caso abordando a análise, a cronologia, os impactos da evolução do SCI na instituição e as conclusões da pesquisa.

Fonte: Autor (2022).

Para fins de análise do sistema de controle interno do Município de Camaçari, Estado da Bahia foi verificado a análise documental das notificações, pareceres técnicos anual do TCM\BA, relatório anual de controle interno dos anos de 2018 a 2022, visando-se identificar os principais fatores que possam levar a identificar as melhores práticas de controle interno. Para essa identificação, se fez necessária a utilização de critérios metodológicos, tanto para definição da pesquisa quanto dos métodos de análise e aferição de resultados.

Com base na estrutura supracitada, no primeiro momento foi revisado o arcabouço teórico e histórico do Sistema de Controle Interno- SCI de Camaçari-Ba que embasou a pesquisa, no qual se estudou a Reforma do Estado e Governança, o Controle Interno na Administração Pública, seus componentes e princípios de controles internos, a Evolução do Sistema de Controle Interno no Brasil e Evolução do Controle Interno Público Internacional, bem como as exigências e finalidades desses sistemas baseados no ordenamento jurídico de seus respectivos países.

Para as constatações, foi realizado um estudo aprofundado sobre os atos normativos que definiram o organograma da instituição bem como a sua evolução, avaliando como a Controladoria Geral do Município- CGM, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo de Camaçari, que desenvolve as suas atribuições específicas de assistir diretamente o Prefeito no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública municipal.

Foi aplicado um questionário semiestruturado com o Controlador-Geral do Município, Subcontrolador-Geral do Município, o Superintendente, os Coordenadores, Gerentes e Membros que responderam perguntas relacionadas à

evolução da estrutura organizacional, os processos organizacionais, a percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI, os atributos da independência das ações de auditoria e por fim sobre aderência aos padrões internacionais de auditoria interna.

No segundo momento, foi realizada uma análise sobre os fatores facilitadores e complicadores para que a prática de avaliação e consultoria utilizada atualmente no Município de Camaçari possibilite ao sistema de controle interno do Município mensurar a eficiência de seus resultados. A Percepção dos membros e servidores quanto a sua participação no processo de avaliação dos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno foi verificada a partir da aplicação dos questionários fechado.

Para avançar na metodologia de estudo de caso, conforme determinado no item VII do Quadro 10, foi elaborada uma lista de pessoas que têm participação expressiva no processo de controle interno da CGM, conforme detalhado no Quadro abaixo.

Quadro 11 – Perfis dos Entrevistados

Item	FUNÇÃO	MOTIVO DA ENTREVISTA
1	Controlador-Geral	Dirigente máximo(a) da instituição.
1	Subcontrolador-Geral	Dirigente da instituição.
1	Superintendente	Dirigente da instituição.
4	Coordenadores	Membro vinculado diretamente ao Controlador-Geral de Município.
2	Gerentes	Responsáveis pelo gerenciamento das ações de controle internos
41	Membros	Auditores Internos e demais agentes de controle

Fonte: Quadro elaborado pelo autor da pesquisa (2022).

A coleta de dados, para análise do estudo de caso, iniciou-se com a pesquisa documental, pela qual se levantaram informações relativas à evolução do Sistema de Controle Interno e da Auditoria Interna e dos processos de gestão de riscos. Logo após, partiu-se para a identificação dos principais fatores que possibilitaram visualizar se o SCI de Camaçari se mostra em fase de evolução frente às melhores práticas de controle interno.

Os questionários foram encaminhados a (cerca de 50 servidores), obtendo-se 32 respostas, uma taxa de retorno de 64,00%. Foram distribuídos questionários específicos para os dirigentes, servidores técnicos operacionais e auditores internos. Entre os dirigentes (dos 11 servidores), obtendo-se 4 respostas, uma taxa de retorno de 36,36%.

Entre os servidores técnicos operacionais e colaboradores (dos 29 servidores e terceirizados), obtendo-se 12 respostas, uma taxa de retorno de 41,37%. E entre os auditores internos (dos 19 servidores), obtendo-se 16 respostas, uma taxa de retorno de 84,21%.

Embora alguns questionários estivessem com dados incompletos, não foram desconsiderados para a análise de dados, tendo-se em vista o objetivo da pesquisa, que se utiliza da triangulação deste método com outros nela empregados.

Nas tabelas empregadas na análise de cada variável, os dados incompletos foram destacados, com o intuito de dar maior lisura, transparência e credibilidade ao presente estudo de caso. O diagnóstico da percepção que os colaboradores tem sobre o trabalho desenvolvido pela Auditoria Interna e sobre sistema de controle interno foi elaborado a partir dos questionários aplicados por meio de formulário eletrônico do *Google forms* aos auditores, aos dirigentes da alta gestão e servidores técnicos operacionais e servidores efetivos em cargos de função de confiança da instituição.

Na etapa de diagnóstico, os dados examinados no conjunto de variáveis quantitativas foram agrupados em classes de percepção, de acordo com a característica a ser evidenciada. Esse método de análise visou facilitar o estudo e a compreensão dos dados e não altera a composição das variáveis.

Classificou-se a percepção como positiva, para o conjunto de opiniões favoráveis ao cenário revelado pela variável; negativa, quando representa uma opinião desfavorável; neutra quando não exerce qualquer influência sobre ele. Consideram-se na faixa de atenção as percepções que, embora confirmem o cenário exposto, apresentam dados com o patamar inferior ao desejado.

A observação participante serviu como instrumento de coleta de dados relativos a todos estes aspectos, sendo utilizada em todas as etapas do processo de pesquisa.

O questionário foi o instrumento que se adequou aos objetivos da pesquisa proposta, pois possibilitou a elaboração das perguntas de acordo com as

informações que se desejou captar. Foi utilizado o questionário semiestruturado, isto é, constituído de perguntas fechadas direcionadas ao atendimento dos objetivos da pesquisa.

Os questionários para a pesquisa estão nos APÊNDICES: B, C e D, a saber: o questionário do Apêndice B, dividido em blocos temáticos (I a V) para perguntas com os dirigentes da alta administração; o questionário do Apêndice C, dividido em blocos temáticos (I a V) para perguntas com os servidores técnicos operacionais e colaboradores e o questionário do Apêndice D, dividido em blocos temáticos (I a V) para perguntas com auditores internos. Os referidos apêndices estão divididos em cinco blocos temáticos relacionados aos objetivos específicos da pesquisa.

A pesquisa documental abarcou a análise das normas brasileiras relativas à estruturação e funcionamento do SCI, dos documentos produzidos pela Auditoria Interna do sistema de controle interno do Município de Camaçari, Estado da Bahia, bem como por outras entidades governamentais, quando concernentes aos moldais utilizados pelos principais sistemas de controle interno governamental em execução hoje no Brasil.

Os questionários semiestruturados possibilitaram avaliar a prática de trabalho da Auditoria Interna na percepção dos servidores envolvidos com o sistema de controle interno do Município, a fim de confrontá-los com os dados obtidos nos demais métodos de coleta. Sua aplicação foi realizada por meio de pesquisa eletrônica, com informações capituladas na internet, utilização de questionários disponibilizados em Plataforma *On-line* da Ferramenta Formulários *Google*, acessível por Link enviado por e-mail dentro de grupo existente no *Google Groups* e *Whatsapp*, garantindo o anonimato dos respondentes, de forma a assegurar a veracidade das respostas.

Preliminarmente à sua aplicação, foram realizados pré-testes, para que seja possível proceder aos ajustes necessários antes de encaminhá-los a todo o universo respondente. Os questionários estão nos APÊNDICES: B, C e D.

Para a Tabulação das respostas aos questionários foi realizado o procedimento de triangulação, por meio das fontes de evidências já relacionadas. Foram selecionadas variáveis por cada dimensão analisada:

Para a dimensão evolução do SCI foram selecionadas as seguintes variáveis em relação a trajetória das normas dos órgãos de controle interno do poder Executivo municipal: a) criação (existência e denominação) e reestruturação dos

órgãos de controle (a partir da análise do arcabouço legal que estabelece as competências, cria e disciplina o funcionamento dos órgãos responsáveis pelo controle interno no âmbito da administração direta do Poder Executivo municipal; b) existência de normas sobre controle interno do Município; c) existência de obrigatoriedade de apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder Executivo municipal; d) Funcionamento e coordenação do sistema de Controle Interno; e e) Controle Interno em relação à estrutura administrativa do Poder Executivo.

Na dimensão processos organizacionais foram selecionadas as seguintes variáveis: a) posição hierárquica/*status* da subordinação/vinculação; b) realização e tipo de auditorias; c) existência do cargo de auditor interno; d) existência de programação dos órgãos de controle interno compartilhada com os órgãos de controle externo; c) realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade.

Para a dimensão percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno foram selecionadas as seguintes variáveis: principais dificuldades, relacionamento com os setores, quanto à qualidade e compreensibilidade dos produtos de auditoria (relatórios e notas técnicas).

Já com relação, a dimensão independência das ações de auditoria as variáveis em relação às ações do controle interno do Poder Executivo municipal foram contempladas as seguintes variáveis: a) existência do vínculo da auditoria interna a autoridade máxima; b) existência de estatuto de auditoria; c) existência de diretrizes técnicas de atuação da auditoria; d) existência de política de desenvolvimento contínuo (capacitação) dos auditores; e) existência de plano de anual de auditoria aprovado e publicado; f) existência de procedimentos de auditoria formalizados (MANUAL); g) existência de prática de atos de COGESTÃO; h) existência de comissão de Controle Interno e/ou Comitê de Auditoria; i) Existência de reporte administrativo do Órgão Central de Auditoria a autoridade máxima; j) Existência de reporte funcional do Órgão Central de Auditoria a uma unidade ou colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna; e l) existência de código de ética específico para os auditores internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos de objetividade e independência.

Por sua vez, a dimensão aderência às normas e padrões internacionais do controle interno foram consideradas as seguintes variáveis: a) Existência de política de gestão de riscos; b) *Accountability* estabelecida; e c) Auditoria Interna efetiva e independente.

Para a análise da estruturação formal de órgãos de controle interno no âmbito do Poder Executivo municipal, bem como da institucionalização de normas relativas à obrigatoriedade dos órgãos de controle interno apresentarem certificação ou instrumento similar nas contas dos órgãos da administração direta, foram utilizados dados obtidos dos questionários e de pesquisa documental (legislação municipal).

Desta forma, o presente estudo buscou identificar e demonstrar através do método do estudo de caso em todas suas etapas, desde a fase de delimitação do problema até a exposição do diagnóstico dos resultados, para ser capaz de colocar a disposição, cientificamente, resposta aos questionamentos sobre a eficácia e confiabilidade do método utilizado.

4 EVOLUÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI

Neste capítulo, são apresentados, em seções, os resultados observados, bem como a análise e interpretação dos dados decorrentes da base empírica da pesquisa.

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO DE CAMAÇARI

O Município de Camaçari, Estado da Bahia, situa-se a 41 quilômetros da capital estadual, Salvador. O município é conhecido como "Cidade Industrial", por abrigar o Pólo Industrial e Petroquímico, é a quarta cidade mais populosa do estado e segunda mais populosa cidade da Região Metropolitana de Salvador. Possui uma área de 784,658 quilômetros quadrados, com uma população de mais de 281 mil habitantes. Possui o segundo maior produto interno bruto municipal do estado (depois de Salvador, sendo também o 5º maior da Região Nordeste e o 38º maior do País). Faz parte dos 71 municípios brasileiros integrados no Mercosul.

O Município de Camaçari, de acordo com a sua Lei Orgânica, constitui-se da Administração Direta e Indireta. A Administração Direta é composta pelas Secretarias Municipais, Especiais e Extraordinárias, Fundos Especiais, Controladoria Geral e Procuradoria Geral. A Administração Indireta Municipal é composta pela Superintendência de Trânsito e Transportes - STT, pelo Instituto de Seguridade do Servidor Municipal - ISSM, pela Empresa de Limpeza Pública - LIMPEC.

Destaca-se que entre os Municípios do Estado da Bahia, no quesito orçamentário-financeiro, estrutural funcional e recursos humanos, o SCI de Camaçari, só está atrás da cidade do Salvador-Ba.

Nesse Contexto, a Controladoria Geral do Município, órgão responsável pelo Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-Ba objeto deste estudo, foi instituída pela Lei municipal nº 667 de 27 de janeiro de 2005 e alterações posteriores, nos termos do art. 2º da citada Lei:

LEI Nº 667, DE 27 DE JANEIRO DE 2005

Art. 2º - Fica instituído, no âmbito da Controladoria, o Sistema de Controle Interno do Município, com atividades de Contabilidade, Auditoria e Ouvidoria, com finalidade de:

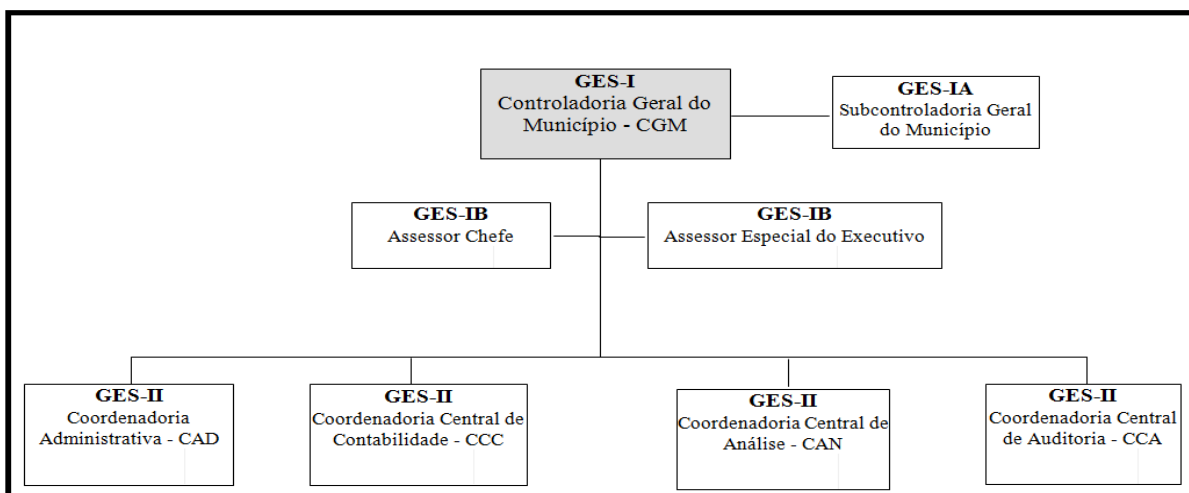
- I - Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, execução de programas de Governo e dos Orçamentos do Município;
- II - Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração municipal, bem como da aplicação dos recursos públicos por entidade de Direito privado;
- III - Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;
- IV - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A Controladoria Geral do Município é estruturada em quatro Coordenadorias e seu Gabinete, o qual conta com uma Assessoria Chefe, Assessoria Técnica e Especial.

A Estrutura organizacional da CGM apresenta um Sistema de Controle Interno municipal é representado pela Controladoria Geral do Município de Camaçari, a qual atualmente é composta por pela macro função: Auditoria e Fiscalização.

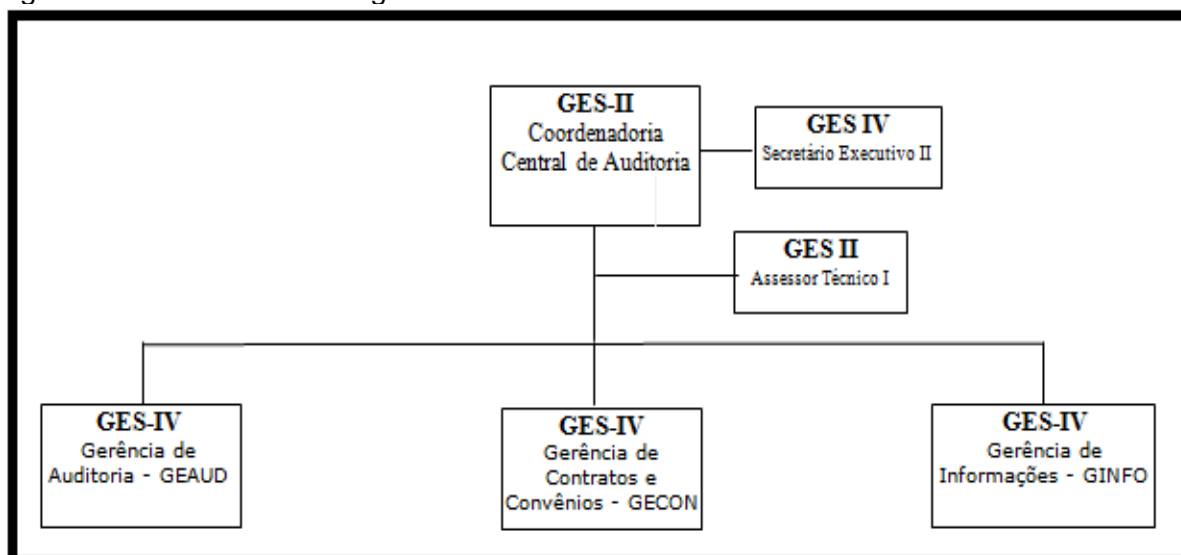
A CGM é o órgão responsável pela fiscalização do Sistema de Controle Interno das Administrações Direta e Indireta Municipais, bem como quaisquer entidades de Direito Privado que recebam recursos do município de Camaçari (Terceiro Setor).

De acordo com o ultimo Regimento Interno da CGM, aprovado pelo Decreto Municipal nº 4521 de 05 de outubro de 2007, que alterou os Regimentos Internos de Órgãos e Entidades criadas e/ou alteradas pelas Leis nº 730 de 18 de maio de 2006. A Auditoria Interna Governamental - AIG, denominada de Coordenadoria Central de Auditoria- CCA, lotada na Controladoria Geral do Município - CGM de Camaçari é o órgão responsável pela verificação da execução e dos resultados da utilização dos recursos da PMC, de modo que seja assegurado o uso mais eficiente possível do orçamento camaçariense, bem como pela fiscalização das Unidades da Prefeitura, desempenhando parte essencial importante de Controle Interno da Administração Pública Municipal. As Figuras, seguintes, 9 e 10 apresentam o organograma da Controladoria Geral do Município e do setor responsável pelas auditorias.



Fonte: Autor (2022); Decreto Municipal nº 4521 de 05 de outubro de (2007).

Figura 10 - Atual estrutura organizacional da CCA



Fonte: Autor (2022); Decreto Municipal nº 4521 de 05 de outubro de (2007).

Atualmente, a CGM - Camaçari-Ba em relação aos recursos humanos possui em seu quadro 19 auditores internos e 16 analistas de controle interno, ambos servidores estatutários de carreira para atividades finalísticas de controle. Além desses também se encontram lotados 3 gestores de políticas públicas, 2 contadores, 1 bibliotecário e 4 assistentes administrativos.

Somando-se a esses os servidores em cargos e funções comissionadas, além dos colaboradores terceirizados, o número total de recursos humanos a disposição da CGM é de 71 pessoas. O Quadro 12, seguinte, ilustra os servidores e colaboradores que integram a Controladoria Geral do Município.

Quadro 12 - Servidores e colaboradores a disposição da CGM

ÓRGÃO	QUANTIDADE	DESCRIÇÃO DO CARGO	DESCRIÇÃO DO VINCULO DO CARGO
CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO	16	ANALISTA DE CONTROLE INTERNO	Cargo Efetivo
	1	ARQUIVOLOGISTA	Cargo Efetivo
	1	ASSESSOR TECNICO I	Cargo Comissionado
	4	ASSISTENTE ADM	Cargo Efetivo
	1	ASSISTENTE DE SECRETARIO	Cargo Comissionado
	19	AUDITOR INTERNO	Cargo Efetivo
	1	CONTADOR	Cargo Efetivo
	1	CONTROLADOR	Cargo Comissionado
	5	COORDENADOR	Cargo Comissionado
	2	GERENTE	Cargo Comissionado
	3	GESTOR DE POLIT. PUBLICAS	Cargo Efetivo
	1	OFICIAL DO GABINETE	Cargo Comissionado
	1	SECRETARIO EXECUTIVO III	Cargo Comissionado
	1	SUPERINTENDENTE I	Cargo Comissionado
	1	SUBCONTROLADOR	Cargo Comissionado
TOTAL	58		

ÓRGÃO	QUANTIDADE	DESCRIÇÃO DO CARGO	DESCRIÇÃO DO VINCULO DO CARGO
TERCEIRIZADOS	8	CONTADORES	Terceirizados
	2	VIGILANTES	Terceirizados
	1	DIGITALIZADOR	Terceirizados
	1	COPEIRA	Terceirizados
	1	AUX. DE SERVIÇOS GERAIS	Terceirizados
TOTAL	13		

TOTAL GERAL	71
--------------------	-----------

Fonte: Portal do governo municipal de Camaçari – BA.

As respostas aos questionários aplicados aos servidores corroboram essas afirmações, conforme se vê pelas tabelas e gráficos que são apresentados a seguir.

Tabela 1 - O Município divulga portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público²

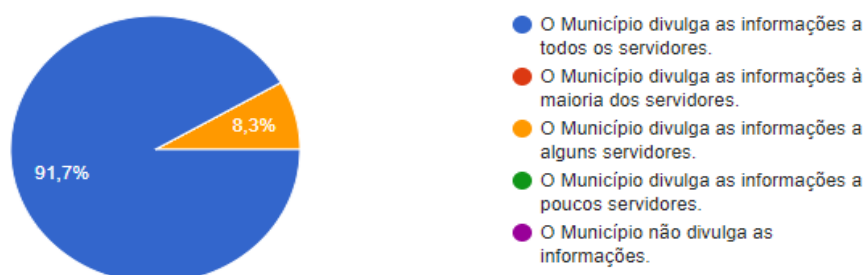
² Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Dados Válidos	A instituição divulga as informações a todos os servidores	22	78,6%	78,6%	78,6%
	A instituição divulga as informações à maioria dos servidores	1	3,6%	3,6%	82,1%
	A instituição divulga as informações a alguns servidores	2	7,1%	7,1%	89,3%
	A instituição divulga as informações a poucos servidores	3	10,7%	10,7%	100,0%
	A instituição não divulga as informações	0	0,0%	0,0%	100,0%
Total		28	100,0%	100,0%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 1 – Percepção de Transparência dos atos normativos³

12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 2 – Percepção de Transparência dos atos normativos⁴

³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D.

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Conforme observado na tabela consolidada e nos gráficos 1 e 2 acima foi possível observar que, enquanto 78,6% dos respondentes acreditam que a instituição divulga amplamente suas informações, 3,6% consideram que as informações são divulgadas à maioria dos servidores, 7,10% a alguns servidores, 12% a poucos servidores, o que totaliza 10,7% de servidores com a percepção negativa de que a comunicação institucional, no tocante às informações organizacionais, apresenta falhas.

Nesse sentido, o SCI através da gestão do portal de transparência vem cumprindo o seu papel de transparência, portanto atendendo a legislação no concernente a divulgação e acesso à informação dos atos administrativos, tais como portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público.

Tabela 2 - Consecução dos objetivos e metas institucionais do Município⁵

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Valido	Discordo totalmente	0	0,0%	0,0%
	Discordo	0	0,0%	0,0%
	Indiferente	1	25,0%	25,0%
	Concordo	2	50,0%	50,0%
	Concordo totalmente	1	25,0%	25,0%
Total	4	100%	100,0%	

Fonte: Autor (2022).

Do total de respondentes ao questionário, 75,00% têm percepção positiva sobre os objetivos e metas institucionais e 25% consideram a comunicação organizacional deficiente.

⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice B.

Ora, se os dirigentes não têm conhecimento sobre os objetivos e metas institucionais e não consegue enxergar a relação entre o trabalho que desempenha e a consecução destes objetivos e metas, a eficiência dos resultados alcançados pode estar comprometida.

As constatações acima também estão de acordo com o defendido por Matias-Pereira (2010), quando ele identifica que o planejamento estratégico deve seguir, dentre outros procedimentos, a mobilização de atores, ou seja, isso significa que deve existir a garantia de engajamento e compromisso dos envolvidos com o Planejamento Estratégico. Daí a importância de se avaliar se, na percepção dessas pessoas envolvidas nos processos de construção e revisão do Planejamento Estratégico, houve o sentimento de terem efetivamente colaborado.

Dessa forma, é recomendável que o Órgão Central do Sistema de Controle Interno, avalie o nível de maturação organizacional dos órgãos do Município utilizando o índice de integridade, refletindo dessa forma um índice sobre a evolução da maturidade organizacional dos órgãos municipais.

É recomendável que o SCI estabeleça modelo de gestão da estratégia, com aprovação via resolução e publicação do Planejamento Estratégico Institucional com vistas em alcançar objetivos e metas institucionais que consistam em transformar o Órgão Central do Sistema de Controle Interno (CGM) em uma organização reconhecida como órgão de excelência na indução do aprimoramento da gestão pública e da qualidade do gasto, auxiliando o gestor na tomada de decisão com foco na obtenção de resultados para a sociedade.

Tabela 3 - Apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder Executivo municipal⁶

Benefício da certificação de contas.	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
SIM	28	100,00%	100,00%	100,00%
NÃO	0	0,00%	0,00%	100,00%
TOTAL	28	100,00%	100,00%	

Fonte: Autor (2022).

O resultado da pesquisa sobre a apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Poder

⁶Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

Executivo municipal evidenciou que os respondentes, são a favor em (100%) da apresentação de documentos dessa natureza pelo órgão de controle interno.

Tal constatação parece significar que a maioria dos operadores do controle considera importantes as informações prestadas pelos órgãos de controle interno para o exame das contas dos gestores da administração direta e indireta do Poder Executivo municipal.

Nesse sentido, o art. 28. da Instrução Normativa CGM nº 06 de 10 de agosto de 2015, assim assevera:

Art. 28. O titular da CGM emitirá o Parecer e o Certificado de Auditoria, com base no Relatório Final emitido pela equipe de auditoria, o qual poderá ser:

a) Pleno - Quando o relatório indicar que os eventos, as transações, e demais atos de gestão pública examinados, foram realizados consoante legislação e normas

específicas, em todos os aspectos relevantes, e que o desempenho da gestão e os resultados produzidos pelas ações governamentais estão compatíveis com as metas e indicadores planejados;

b) Com Ressalvas - Quando forem indicadas evidências de impropriedades ou qualquer outra falha de natureza formal, ou ainda, a prática de ato de gestão incoerente sem gravidade e que não represente injustificado dano ao erário ou ao patrimônio público;

c) Adverso - Quando os exames tenham comprovado impropriedades que comprometam o sistema sob análise e a atuação dos responsáveis, tais como: ocorrência de (alcance:) desfalques, desvios de bens ou fraudes; práticas contábeis, orçamentárias, financeiras, administrativas ou operacionais impróprias e de extrema relevância; e qualquer outra grave impropriedade que resulte em prejuízo para o erário, sendo necessária a adoção de medidas urgentes para a correção dos fatos apurados e para a implementação das recomendações;

d) Com abstenção de opinião - Quando a equipe de auditoria deixar de emitir uma opinião sobre determinada auditoria por não ter obtido documentação suficiente para subsidiar os trabalhos, havendo incertezas ou restrições ao escopo da auditoria, tão fundamentais que tornam inadequada a emissão de um parecer com ressalvas (DIÁRIO OFICIAL DO MUNICÍPIO - ANO XII - Nº 632 - de 08 a 14 de Agosto de 2015 - PREFEITURA MUNICIPAL DE CAMAÇARI).

Para fortalecer a *accountability* é fundamental avaliar sistema de controle e governança, o sistema de planejamento estratégico e seu desdobramento: fixação de objetivos, metas e indicadores finalísticos e de apoio em todos os níveis organizacionais.

É fundamental que se estimule elevado profissionalismo do controle interno, e que as metodologias e práticas de controle demonstrem: Planejamento baseado em risco e a realização de Auditorias baseadas em risco.

Para o Tribunal de Contas dos Municípios, os órgãos integrantes do controle interno deverão realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer, *in verbis*:

LEI COMPLEMENTAR Nº 006 DE 06 DE DEZEMBRO DE 1991

Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia e dá outras providências

CAPÍTULO IV -

DO CONTROLE INTERNO

Art. 78 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas dos Municípios, programação trimestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle enviando ao mesmo os respectivos relatórios, na forma estabelecida em Regimento Interno;

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos nesta Lei. (BAHIA, TCM, 2015).

Mediante o exposto, é recomendável a efetivação da certificação de auditoria e o desenvolvimento de competências, assim como o compartilhamento de metodologias, técnicas e práticas, de modo a viabilizar cada vez mais um controle organizacional eficiente, nos termos da o art. 28. da Instrução Normativa CGM nº 06 de 10 de agosto de 2015 e do inciso II, do artº 78 da Lei Complementar nº 006 de 06 de dezembro de 1991(Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia).

Tabela 4 - Alinhamento as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria; e Prevenção e combate à corrupção⁷

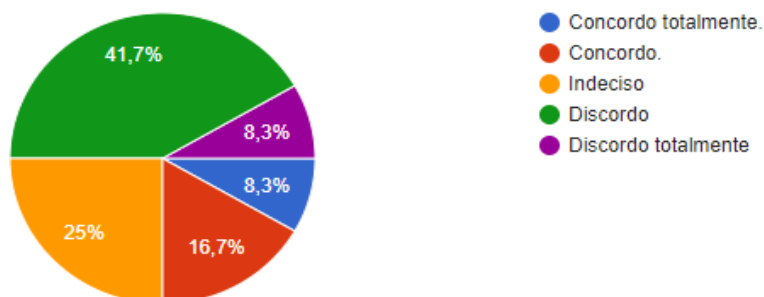
	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Valido	Discordo totalmente	7	25,0%	25%
	Discordo	13	46,4%	71%
	Indiferente	4	14,3%	86%
	Concordo	3	10,7%	96%
	Concordo totalmente	1	3,6%	100%
Total	28	100%	100,0%	

Fonte: Autor (2022).

⁷Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

Gráfico 3 – Alinhamento as principais estruturas organizacionais⁸

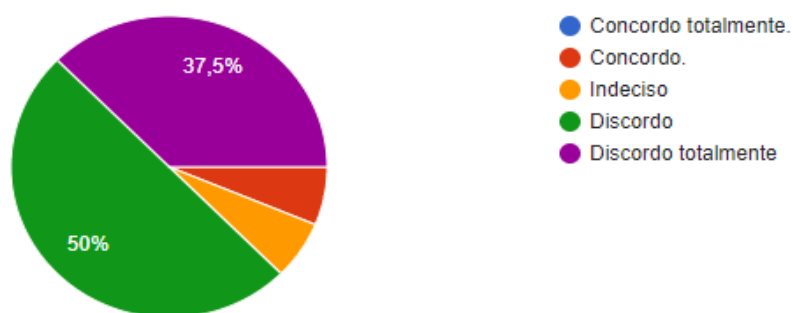
12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 4 – Alinhamento as principais estruturas organizacionais⁹

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Neste caso, a ampla maioria (quase 71,4%) tem a percepção negativa de que o SCI do Município de Camaçari-Ba não está em alinhamento com as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria; e Prevenção e combate.

De acordo com os arts 11 e 12 da Lei municipal nº 1523, de 28 de dezembro de 2017, as macrofunções de controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão do SCI do Município de Camaçari-Ba, podem ser observadas na última reforma administrativa, *in verbes*:

LEI Nº 1523, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017

Dispõe sobre a estrutura da Administração Pública do Poder Executivo Municipal de Camaçari e dá outras providências.

CAPÍTULO II

⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

DA GOVERNADORIA DO MUNICÍPIO

Art. 11 Vinculam-se diretamente ao Prefeito:

I - Os órgãos da Administração Direta:

- a) **Controladoria Geral do Município - CGM;**
- b) Procuradoria Geral do Município - PGM;
- c) Ouvidoria.

Seção I

Da Controladoria-geral do Município

Art. 12 A Controladoria Geral do Município, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, tem por finalidade assistir diretamente o Prefeito no desempenho de suas atribuições quanto aos assuntos e providências atinentes, no âmbito do Poder Executivo, à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e combate à corrupção e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública municipal.

LEI Nº 1707/2022 DE 06 DE JANEIRO DE 2022

Altera disposições sobre servidores públicos e dispõe sobre a estrutura da Administração Pública do Poder Executivo de Camaçari, e dá outras providências.

CAPÍTULO III – MODIFICAÇÕES DE ESTUTURA

Art. 9º. Fica alterada a estrutura da CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO, alterando-se a redação do inciso I do artigo 13 da Lei Municipal nº 1.523/2017, que passa a ter o seguinte teor:

Art. 13.[...]:

I - Órgãos da Administração Direta:

- a) Gabinete;
- b) Assessoria Técnica;
- c) Superintendência;
- d) Diretoria de Gestão, Planejamento e Transparência;
- e) Diretoria de Análise de Controle Interno;
- f) Diretoria de Acompanhamento de Inspeção, Infraestrutura e Termos de Parceria;
- g) Coordenadoria de Planejamento, Gestão e Finanças - CPG;
- h) Coordenadoria de Transparência e Normatização - CTN;
- i) Coordenadoria Central de Análise - CCA;
- j) Coordenadoria Central de Análise SESAU - CCA/SESAU;
- k) Coordenadoria Central de Análise SEDUC - CCA/SEDUC;
- l) Coordenadoria Central de Auditoria - CA;
- m) Coordenadoria de Núcleo de Obras - CNO;
- n) Coordenadoria de Convênios e Termos de Parceria - CCTP;
- o) Coordenadoria Central de Contabilidade - CCC.

Parágrafo Único. Ficam criados no Quadro de Assessoramento Superior da Administração Direta, vinculados à Controladoria Geral do Município (CGM): 01 (um) cargo de Superintendente símbolo GAE I, 03 (três) cargos de Diretor símbolo CC-I e 04 (quatro) cargos de Coordenador símbolo GES II.

Entretanto, não há regulamentação através de Decreto da citada Lei referente à estrutura Administrativa do sistema de controle interno, bem como também atualização do último Regimento Interno da CGM, aprovado pelo Decreto Municipal nº 4521 de 05 de outubro de 2007.

Cabe destacar que, para que haja condições internas e externas de evolução do SCI, a Controladoria Geral do Município (CGM) do Município de Camaçari-Ba, será preciso adequar as estruturas do sistema, de preferência, como sugestão de forma análoga aos parâmetros estruturais da Controladoria-Geral da União (CGU) e outros moldais já estruturados a nível Estadual (CGE) e Municipal (CGM) com as quatro macrofunções e finalidades, a saber:

1. Auditoria e fiscalização
2. Correição
3. Ouvidoria
4. Transparência e prevenção e Combate à Corrupção

Certamente, por simetria o SCI de Camaçari-Ba não está alinhado às principais estruturas organizacionais no âmbito macrofuncional: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria; e Prevenção e combate à corrupção.

O primeiro ponto a ser discutido é com relação às macrofunções “Correição” e “Ouvidoria” que não se encontram inseridas no sistema. Há de se destacar que a função “Correição”, embora esteja contida no bojo do art. 12 da Lei n. 1523, de 28 de dezembro de 2017. Não consta inserido no inciso I, do art. 13, alterado pelo art. 9º da Lei nº 1707 de 06 de janeiro de 2022, subdivisão que faça alusão a “alínea” que efetiva a criação do órgão responsável pelas ações de correição (Corregedoria), carecendo, portanto, de alteração e posterior regulamentação.

Além disso, em relação à função “Ouvidoria”, há de se destacar, que o Município de Camaçari excluiu do seu rol de competência do sistema central de controle interno a referida função, deixando tal atividade para ser desempenhada como outro órgão autônomo da administração, conforme “alínea” c, Inciso I do Art. 11 da Lei n. 1.523, de 28 de dezembro de 2017.

O segundo ponto seria os ajustes de entendimento no concernente a criação do “órgão setorial de análise de controle interno”. Nesse ponto foram criadas as Coordenadorias da SESAU e SEDUC, nas alíneas j) e k), do inciso I, do art. 13, alterado pelo art. 9º da Lei nº 1707 de 06 de janeiro de 2022.

Entretanto, é recomendável e necessário o ajuste através da alteração e posterior regulamentação, haja vistas que as nomenclaturas das citadas alíneas constam como “Coordenadoria Central de Análise SESAU – CCA/SESAU” e “Coordenadoria Central de Análise SEDUC – CCA/SEDUC”, ou seja, houve um equívoco na nomenclatura, uma vez que as mesmas tratam-se de Órgãos Setorial de Controle Interno, como extensão do Órgão Central de Controle Interno.

Nesse sentido, para efeito de adequação, recomenda-se a alteração da Lei com a nova nomenclatura, que por sugestão, segue: Coordenadoria Setorial de Análise SESAU – CSA/SESAU; e Coordenadoria Setorial de Análise SEDUC – CSA/SEDUC. Nesse sentido, Arruda et al., (2022), compartilham do mesmo pensamento e entendimento, sobre órgão setorial em Municípios de porte maior, *in verbis*:

ÓRGÃOS QUE COMPÕE O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A) Órgão central

É o órgão responsável pelo gerenciamento do sistema de controle interno. Possui a atribuição de implantar os controles e testar periodicamente o funcionamento dos controles internos.

B) Órgão setorial

Geralmente os municípios de um porte maior é que possuem órgãos setoriais de controle interno.

O órgão setorial é uma extensão do órgão central, porém, tem a finalidade de permanecer sediado na unidade controlada, por exemplo: um determinado Município possui a necessidade de acompanhar melhor os controles internos da Secretaria de Saúde e Educação em razão da quantidade de atos administrativos emitidos, quantidade de pessoal vinculado e volume de recursos financeiros envolvidos.

Além da adequação sugerida na proposição acima, também seria prudente aproveitar e criar logo às Coordenadorias Setoriais de controle interno para todas as outras Secretarias. Como sugestão de exemplo, a Coordenadoria Setorial de Análise de Obras e Convênios SEINFRA – CSA/SEINFRA

O terceiro ponto e mais importante, no que diz respeito às atividades finalísticas do controle é com relação à macrofunção “Auditoria e fiscalização”, onde na última reforma administrativa do órgão no inciso I, art. 13 não lhe foi dada o protagonismo estrutural, uma vez que essa é a macrofunção principal do sistema do controle interno.

Nesse contexto, alguns pontos devem ser abordados sobre a citada reforma que criou as Diretorias e Coordenadorias, nas alíneas d), e), f), g), h), i) m), n) e o), do inciso I, do art. 13, alterado pelo art. 9, da Lei nº 1707 de 06 de janeiro de 2022.

De acordo com o entendimento da maioria dos Tribunais de Contas, a segregação de funções é princípio básico do sistema de controle interno, observa-se a citação do Tribunal de Contas de Goiás: “No princípio da segregação das funções, quem controla não executa e quem executa não controla, pois quando o controle passa a desenvolver tarefas executivas, essas tarefas deixam de ser controlada”

Não obstante, é salutar esclarecer que não é trabalho da Auditoria conferir o trabalho da Administração, como uma forma de “avalizar” a atuação dos gestores, pois isso faz a Administração relaxar em sua responsabilidade de exercer, ela própria, o controle sobre suas atividades. Quando o gestor não tem como avaliar a execução, ele busca o Auditor Independente (externo), cujo custo é muito elevado. Em razão disso surge a figura da Auditoria Interna: ligada ao gestor, formada por pessoas com sólido conhecimento da organização, com atuação independente da execução, e que passam a avaliar os pontos-chaves da organização.

Ao traduzir essa prática privada para o Setor Público, adotou-se a nomenclatura geral adotada pelo Governo Federal, mas as Unidades de Controle Interno, que integram o sistema de controle interno, efetivamente exercem “o papel de auditoria”. Ao final são, efetivamente, unidades de controle interno: a Assessoria Jurídica, a Contabilidade, a Corregedoria, a Controladoria e a Assessoria Técnica.

Destarte, a Unidade de Auditoria Interna possui atribuição específica de avaliação dos controles da Administração. O gestor deve estar amparado pela avaliação (Auditoria Interna) e pela execução (controles internos), sendo funções segregadas. Tendo esses conceitos bem firmados o Sistema de Controle Interno Municipal conseguirá tornar institucionalizada a atuação totalmente segregada da gestão da Auditoria Interna, que em nenhuma etapa ou hipótese atua na execução, o que configuraria cogestão.

Acórdão nº 2352/2016-TCU-Plenário:

“147. A causa provável para envolver a unidade de auditoria interna em atividades de cogestão pode ser a ausência de distinção entre as atividades de controle interno e de auditoria interna, já evidenciada em auditoria de TI, como consta do excerto do relatório do Acórdão 1.233/2012-TCU- Plenário.

Nessa seara, de modo a evitar que Diretorias e Coordenações de Análises, lotadas no “Órgão Central de Controle Interno”, se “camuflem” de auditoria interna e executem sob os auspícios das técnicas e procedimentos de auditoria, “conferências/retrabalhos de processos administrativos e pagamentos”, fato esse,

que resulta como consequência, que o Administrador (executor e responsável pelos controles primários - primeira linha de defesa e controles secundários- segunda linha de defesa) não se comprometa com o cuidado na execução, não crie seus próprios controles, pois aguarda que o controle/auditoria identifique o erro e aponte a solução.

Assim, é de extrema importância que as “áreas de controle em essência” e/ou “unidades administrativas controladas” (assessorias, contabilidade, controle interno primário etc.) de suas respectivas Secretarias Municipais, possam atuar em toda a execução, de modo a identificar previamente as falhas, evitando que ocorram.

Em vista disso, de acordo com Arruda et al., (2022), no livro Manual de Práticas da Controladoria Interna Municipal, no tocante a unidades administrativas controladas, assim assevera:

C) Unidades administrativas controladas

As unidades administrativas são a forma de organização dos órgãos que fazem parte da Entidade, por exemplo, em uma Prefeitura existem as secretarias de educação, saúde e assistência social, cada Órgão desse é chamado de unidade administrativa.

Salienta-se que essas unidades também compõem o sistema de controle interno.

Uma vez implantado, os controles internos, são os agentes que atuam nas unidades administrativas que executam os controles implantados. Frise-se: a Controladoria “implanta” o controle, já as unidades administrativas é que executam o controle.

Nesse particular, respeitando-se a asseguuração das três linhas de defesa, a atividade de controle exercida pelos “setores de análise (execução)” devem ocorrer nos órgãos setoriais de controle interno, ou seja, executando controle interno primário ou secundário nas unidades controladas das Secretarias Municipais demandantes originárias, conforme observado nas disposições do art. 169, dos incisos I e II da lei federal de licitações e contratações públicas (Lei Federal nº 14.133, de 1 de abril de 2021), que assim estabelece:

LEI Nº 14.133, DE 1º DE ABRIL DE 2021

CAPÍTULO III

DO CONTROLE DAS CONTRATAÇÕES

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

I - primeira linha de defesa, integrada por servidores e empregados públicos, agentes de licitação e autoridades que atuam na **estrutura de governança** do órgão ou entidade;

II - segunda linha de defesa, integrada pelas unidades de assessoramento jurídico e de **controle interno do próprio órgão ou entidade**;

Nessa seara, a **primeira linha de defesa** contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio, e é responsável por:

1. instituir, implementar e manter controles internos adequados e eficientes;
2. implementar ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles internos;
3. identificar, mensurar, avaliar e mitigar riscos;
4. dimensionar e desenvolver os controles internos na medida requerida pelos riscos, em conformidade com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização; e
5. guiar o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização.

Por outro lado, a **segunda linha de defesa** contempla os controles situados ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela 1ª linha de defesa sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada, tendo como principais responsabilidades:

1. intervenção na 1ª linha de defesa para modificação dos controles internos estabelecidos; e
2. estabelecimento de diversas funções de gerenciamento de risco e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da 1ª linha de defesa.

E por fim, a **terceira linha de defesa** (órgão central de controle interno da administração) representada pela atividade específica de **auditoria interna governamental**, que presta serviços de **avaliação** e de **consultoria** com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade nos termos da esteira normativa do disposto no art. 169, inciso III da Lei Federal nº 14.133, de 1 de abril de 2021 e do art. 49, inciso I da Lei Federal nº 14.129, de 29/03/2021, *in verbis*:

LEI Nº 14.133, DE 1º DE ABRIL DE 2021

CAPÍTULO III

DO CONTROLE DAS CONTRATAÇÕES

Art. 169. As contratações públicas deverão submeter-se a práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo, inclusive mediante adoção de recursos de tecnologia da informação, e, além de estar subordinadas ao controle social, sujeitar-se-ão às seguintes linhas de defesa:

III - terceira linha de defesa, integrada pelo **órgão central de controle interno da Administração** e pelo tribunal de contas.

(Nosso Grifo)

LEI Nº 14.129, DE 29 DE MARÇO DE 2021

CAPÍTULO VII

DA GOVERNANÇA, DA GESTÃO DE RISCOS, DO CONTROLE E DA AUDITORIA

Art. 49. A **auditoria interna governamental** deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de **avaliação** e **consultoria** de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;

III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.

(Nosso Grifo)

Dessa forma, é imprescindível destacar e reiterar que o **órgão central de controle interno da administração (terceira linha de defesa)** é representado pela atividade de **auditoria interna**, que é responsável por avaliar as atividades da 1ª e 2ª linhas de defesa no que tange à eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, mediante a prestação de serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

Enfim, a Auditoria Interna é a responsável pela “verificação independente do modelo e dos controles”, pela revisão independente sobre o gerenciamento dos riscos, ajuda a organização a atingir os seus objetivos apresentando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e aprimorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controles e governança, fornecendo aos órgãos de governança e à Alta Administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência. Opina ainda sobre a forma como a primeira e a segunda Linha de

Defesa alcançam os objetivos de sua atuação, contribuindo para o seu aprimoramento.

Nesse sentido, é recomendável que a administração estabeleça em normas de governança estrutural a asseguarção das três linhas de defesa, nos termos do Acórdão nº 1171/2017 - TCU - Plenário, itens 48 a 66, da Instrução Normativa SFC nº 03, de 2017, da Controladoria Geral da União- CGU, nos itens 8 a 20, do regramento legal da nova lei de licitações e contratos públicos - Lei Federal nº 14.133, de 1º abril de 2021, do Parágrafo único, do Artº 11 e incisos I, II, III, § 1º, § 2º, § 3º do Artº. 169 da referida Lei. Bem como também do regramento legal da nova lei que versa sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública - Lei Federal nº 14.129, de 29º março de 2021, nos Artigos 47, 48 e 49 da citada lei. Todos os instrumentos elencados do ponto de vista normativo certificam as administrações para que não haja dúvidas no concernente a cogestão e desvio de função, bem como também assegurar a continuidade e permanência da efetividade da governança, da gestão de riscos, do controle e da auditoria.

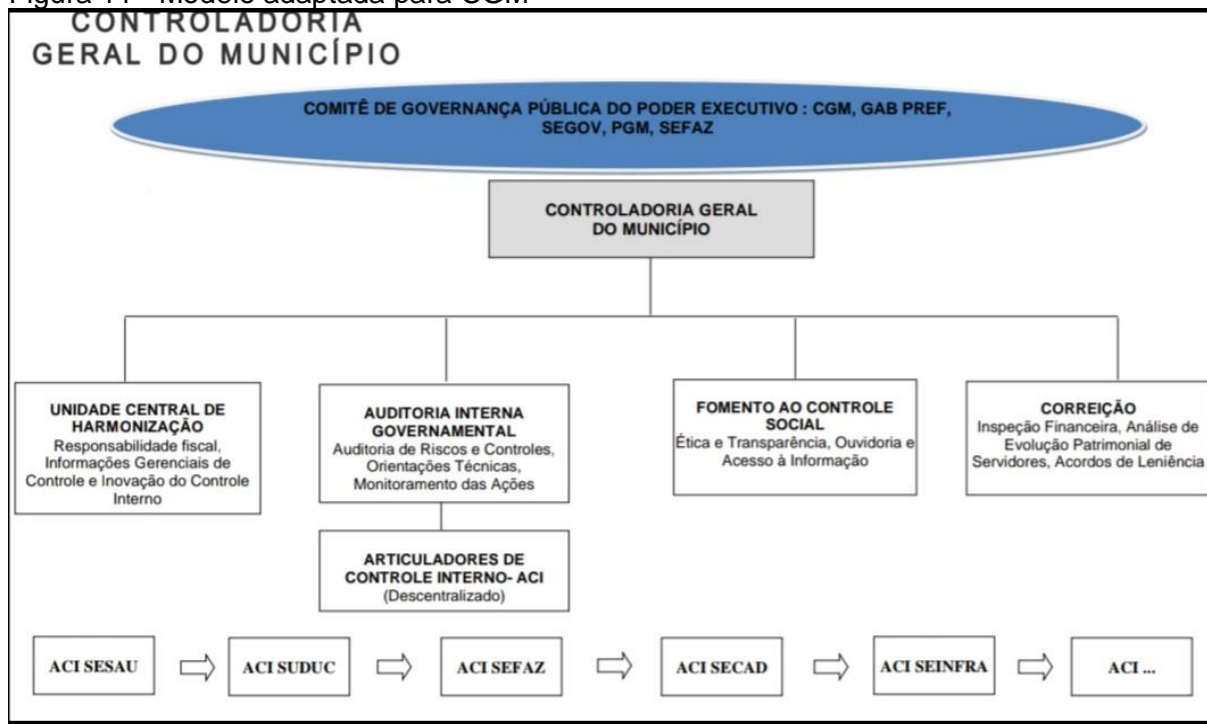
É recomendável também que a administração viabilize a criação um comitê de gerenciamento de riscos que facilite a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos ou que monitore riscos específicos, como a não conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, conforme orientações do TCU contida no item 59 do Acórdão nº 1171/2017 - TCU e do Acórdão nº 588/2018, que faz menção expressa ao Decreto Presidencial nº 9.203/2017 que determina que todos os órgãos da Administração Pública Federal devem ter Comitê de Governança e Conselho de Administração.

Nesse sentido, se faz necessário que a administração avalie a possibilidade da realização de uma revisão da reforma administrativa estrutural do SCI do Município com o intuito de adequar o “*modus operandi*” de controle interno em fase de evolução da atual estrutura (utilizada pelo SCI de Prefeituras Municipais de Porte Menor) e passar a aderir às novas estruturas de governança baseada nas boas práticas de controle interno (utilizada pelos SCI Federal, Estadual e Municipal de Prefeituras de Porte Maior).

Sendo assim, como possível desenho para o Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-Ba, à luz dos pilares do *Public Internal Control* - PIC da União Europeia e principais estruturas do Brasil, segue como sugestão, modelo de

organograma estrutural adaptado pelo autor a partir de recomendações do livro de Carvalho Neto et al. (2019).

Figura 11 - Modelo adaptada para CGM



Fonte: Autor (2022); Carvalho Neto et al. (2019).

O modelo sugerido na Figura 11 neste trabalho é objeto de adaptação que leva em consideração a proposta retirada do livro de Carvalho Neto *et al* (2019). Nessa proposta contempla-se a criação de uma instância denominada Comitê de Governança Pública do Poder Executivo do Município do Camaçari.

Prevê ainda a criação da unidade de harmonização central (UHC), da unidade de auditoria interna governamental (AIG) e da unidade de correição (UC) no âmbito da CGM/CA. Para implantação, se faz necessário a regulamentação em norma para redefinir as atividades, responsabilidades e funções das entidades desenhadas nas áreas de ações estratégicas, controle interno preventivo e auditoria interna, a saber:

I – Comitê de Governança Pública do Poder Executivo do Município de Camaçari (CGPM)

O *Comitê de Governança Pública* do Poder Executivo do Município de Camaçari, sob a coordenação da CGM/BA, com a participação de representantes do Gabinete do Prefeito, da Governadoria, da Procuradoria-Geral do Município, da Secretaria da Fazenda e da Secretaria do Planejamento e Gestão, visa suprir uma lacuna na estrutura de governança e tem como funções:

- aprovar o orçamento anual das atividades do Sistema de Controle Interno;
- definir as diretrizes de atuação do Sistema de Controle Interno;

- definir os objetivos estratégicos prioritários para o governo;
- aprovar o plano anual de auditoria interna;
- aprovar o plano de capacitação dos profissionais do Sistema de Controle Interno;
- avaliar os resultados das atividades do Sistema de Controle Interno.

II - Unidade de Harmonização Central (UHC),

A unidade de harmonização central contempla as atividades relacionadas à responsabilidade do gestor, informações gerenciais de controle e inovação do controle interno, contemplando atividades da macrofunção controladoria, sendo responsável por:

- coordenar as ações de acompanhamento da execução orçamentária, da gestão fiscal e dos programas de governo;
- assessorar o Comitê de Governança Pública do Poder Executivo do Município do Camaçari (CGPM);
- assessorar o Comitê de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal (Cogerf);
- articular com órgãos e entidades externos em assuntos para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Município de Camaçari;
- elaborar a estratégia de disseminação de informações gerenciais de controle interno;
- gerenciar as atividades de concepção, validação e implementação de novos modelos, instrumentos e programação de eventos de controle interno;
- propor medidas que visem à consolidação dos controles internos, a partir do desenvolvimento de métodos e técnicas voltadas para a observância dos princípios da Administração Pública e a excelência operacional;
- propor padronização, sistematização e normatização de procedimentos operacionais de gestão e controle financeiro para os órgãos e entidades do Sistema de Controle Interno;
- realizar a avaliação de qualidade das atividades de gestão e controle financeiro e de auditoria interna;
- coordenar as atividades de inteligência;
- planejar a capacitação e a certificação dos auditores internos;
- planejar a capacitação e a certificação dos articuladores de controle interno;
- planejar a capacitação dos gestores financeiros.

III - auditoria interna governamental (AIG)

A *auditoria interna governamental* avalia o controle dos riscos e dos processos, desenvolvida com foco no alcance dos objetivos estratégicos do Governo do Municipal de Camaçari, Estado da Bahia, tendo como funções:

- realizar atividades de auditorias internas com foco em riscos aos objetivos estratégicos;
- realizar auditorias especializadas e de processos;
- emitir recomendações de auditoria;
- realizar orientação técnica e normativa aos órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal;
- coordenar a atuação dos articuladores de controle interno nos órgãos e entidades do Poder Executivo;
- monitorar as ações implementadas pelos órgãos e entidades nos Planos de Ação para Sanar Fragilidades (PASF);

- gerenciar os riscos no âmbito de atuação do controle interno preventivo;
- monitorar os processos críticos para o alcance de objetivos estratégicos do Poder Executivo.

IV – unidade de correição (UC)

A correição é responsável por atividades de investigação quanto ao descumprimento da legislação e dos regulamentos, atuando com base em relatórios, solicitações e reclamações, tendo como funções:

- apurar denúncias de fraudes nos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial;
- avaliar os processos de tomada de contas especial;
- emitir certificados de inspeção sobre as prestações de contas anuais e tomadas de contas especiais;
- realizar o acompanhamento da evolução patrimonial dos servidores públicos;
- realizar acordos de leniência;
- responsabilizar e sancionar os indivíduos causadores dos danos à Administração Pública do Poder Executivo do Município de Camaçari.

Com a implantação do modelo proposto, busca-se fortalecer o Sistema de Controle Interno do Município, fomentando a ação proativa dos gestores, com foco no gerenciamento dos riscos que influenciem o alcance dos objetivos estratégicos do governo.

Tabela 5 - Aspecto organizacional institucional de organismo nacional emissor para as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), aplicáveis tanto ao controle externo como interno¹⁰

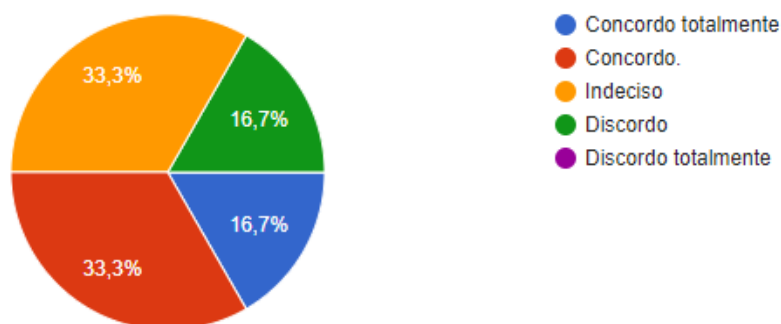
	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Valido	Discordo totalmente	2	7,1%	7%
	Discordo	5	17,9%	25%
	Indiferente	7	25,0%	50%
	Concordo	7	25,0%	75%
	Concordo totalmente	7	25,0%	100%
Total	28	100%	100,0%	

Fonte: Autor (2022).

¹⁰Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D

Gráfico 5 - Aspecto das Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP).¹¹

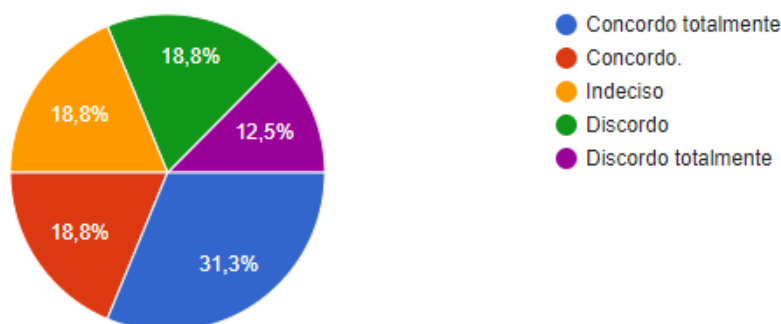
12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 6 – Aspecto das Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP).¹²

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Aqui, somados os que concordam plenamente ou parcialmente representam cerca de 50% do total das respostas, sendo que 25% responderam “Discordo totalmente ou discordo”. E os que indecisos, que nem concordam nem discordam 25%.

Nesse sentido, dando a entender que há uma percepção positiva dos respondentes. E uma percepção negativa em 25%. Ante o exposto, os princípios que representam o arcabouço teórico sobre o qual repousam as normas de auditoria. São valores persistentes no tempo e no espaço, que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna governamental e lhe proporcionam eficácia.

¹¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

¹²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

É recomendável que o SCI do Município, assegure a Auditoria Interna a prática da atividade de auditoria interna governamental pautada pelos seguintes princípios:

- a) integridade;
- b) proficiência e zelo profissional;
- c) autonomia técnica e objetividade;
- d) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada;
- e) atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- f) qualidade e melhoria contínua; e
- g) comunicação eficaz.

Neste sentido, o Manual de Auditoria Interna do Poder Executivo do Município de Camaçari, aprovado pela Instrução Normativa CGM nº 001, 29 de agosto de 2017, ora publicado no DOM Prefeitura Municipal de Camaçari - Ano XV - Nº 793 de 23 de outubro de 2017 - Página: 01 de 48 contempla o aspecto organizacional institucional de organismo nacional emissor para as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), aplicáveis tanto ao controle externo como interno.

Tabela 6 - Existe sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução de auditorias realizadas pelo SCI¹³

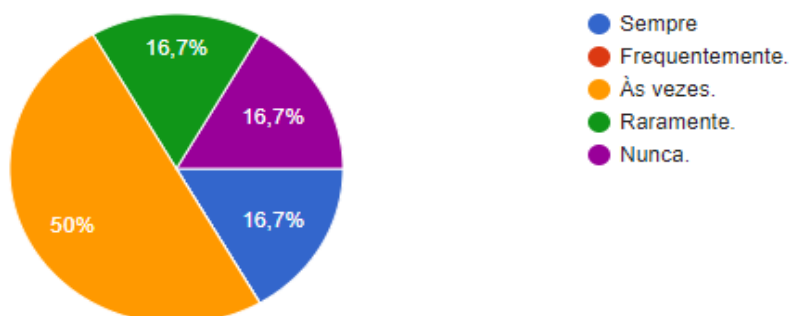
Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção negativa	Nunca	13	46,4%	46,4%	46,4%
	Raramente	6	21,4%	21,4%	67,9%
Faixa de atenção	À vezes	7	25,0%	25,0%	92,9%
	Frequentemente	0	0,0%	0,0%	92,9%
Percepção positiva	Sempre	2	7,1%	7,1%	100,0%
Total		28	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

¹³Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D

Gráfico 7 - Sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução¹⁴

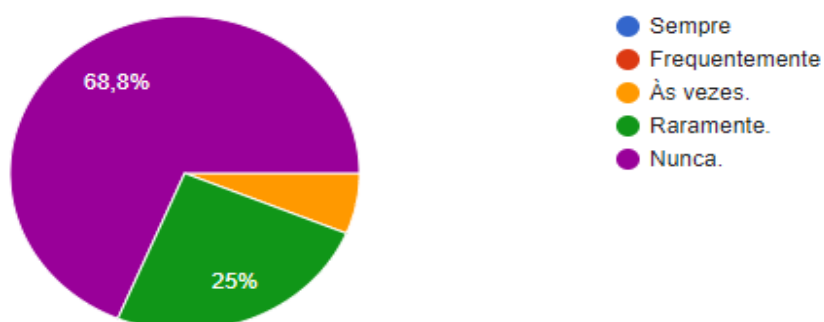
12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 8 - Sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução¹⁵

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Dezenove respondentes, ou seja, mais de dois terços do total, apresentaram uma percepção negativa, sendo que 46,4% afirmaram que a TI do Município não apoiou o planejamento e a execução de auditoria realizada pelo SCI em seus setores e 21,4% disseram que ocorre raramente. Nenhum, ou seja, 0,00% dos respondentes manifestaram uma percepção positiva, afirmando que há a realização de planejamento com frequência. Dois respondentes, 7,10% do total, indicaram a existência de algum apoio ou planejamento na execução de auditoria.

Há que se ressaltar que essa percepção diz respeito ao apoio tecnológico para a realização das atividades de auditoria, conforme se infere das informações

¹⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

¹⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

obtidas por meio dos questionários com os gestores, servidores técnicos operacionais e auditores, bem como pela observação participante.

Nesse sentido, o sistema de TI do Município de Camaçari, enquanto instrumento de apoio para as ações de controle interno, inferi-se como desafio a necessidade de implantação de sistema informatizado com vistas a contemplar excelência e melhores práticas nas atividades de auditoria e controle.

Assim é recomendável que o setor de TI em parceria com o setor de Auditoria Interna programe mecanismos de tecnologia da informação que viabilizem:

- a) gerenciar o plano anual de auditoria;
- b) gerenciar as tarefas do processo de auditoria;
- c) gerar os documentos padrões de auditoria;
- d) permitir a comunicação com as unidades auditadas;
- e) requisitar documentos e informações às unidades auditadas;
- f) documentar as auditorias;
- g) gerar relatórios de auditoria;
- h) gerar relatórios gerenciais; e
- i) permitir o acompanhamento da execução da auditoria.

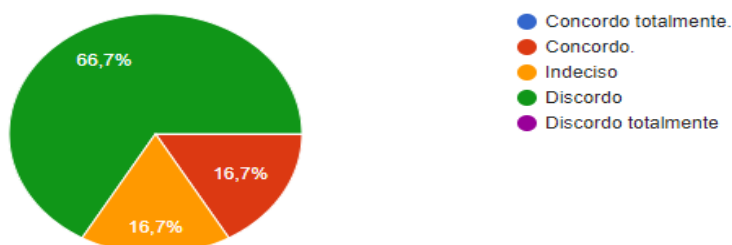
Tabela 7 - Os procedimentos para realização do controle de qualidade das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro de revisão, validação e aprovação¹⁶

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção negativa	Discordo totalmente / Nunca	7	25,0%	25,0%	25,0%
	Discordo / Raramente	9	32,1%	32,1%	57,1%
Faixa de atenção	Indeciso / ÀS vezes	5	17,9%	17,9%	75,0%
	Concordo / Frequentemente	6	21,4%	21,4%	96,4%
Percepção positiva	Concordo totalmente / Sempre	1	3,6%	3,6%	100,0%
Total		28	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 9 – Os procedimentos de controle de qualidade das atividades¹⁷

12 respostas



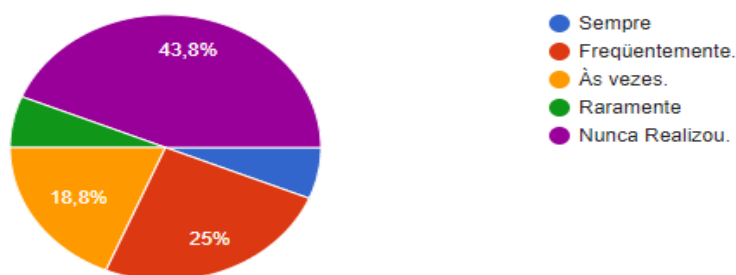
Fonte: Autor (2022).

¹⁶Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

¹⁷Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Gráfico 10 – Os procedimentos de controle de qualidade das atividades¹⁸

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Dezesseis respondentes apresentaram uma percepção negativa, sendo que 25,00% discordaram totalmente afirmando que nunca ocorreu controle de qualidade das atividades de seu setor, descritos em um roteiro de revisão, validação e aprovação e 32,1% discordam, embora haja ocorrência raramente. Já os indecisos 17,9% dos respondentes manifestaram uma percepção neutra, que não há a realização de planejamento com frequência.

E um respondente, 3,6% do total, indicam a existência de alguns procedimentos para realização do controle de qualidade das atividades. A levada percepção negativa dos respondentes evidencia a necessidade de avaliar a qualidade do trabalho da Auditoria Interna, fato de extrema importância na medida em que auxilia a gestão nos seguintes pontos:

- a) identificar fraquezas e áreas para aprimoramento da atividade da Auditoria Interna;
- b) identificar as melhores e inovadoras práticas da Auditoria Interna;
- c) saber o que se tem e o que é necessário desenvolver;
- d) aumentar a capacidade de negociação com o alta administração e com outros; e
- e) alinhar-se com as melhores práticas.

Nesse contexto, é recomendável que o SCI do Município estabeleça quais os procedimentos para possível adesão ao Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna - PAQMAI, que tem a finalidade, objetivo e missão elencado nas diretrizes do IIA -1300 a 1322 e do próprio TCU Acórdão 814/2018, que indicam os parâmetros de avaliação de programas de qualidade, estando assim alinhado às normas internacionais e recomendações do TCU.

¹⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Nesse sentido, que é recomendável que o SCI do Município de Camaçari busque ferramentas de planejamento e profissionalização da Auditoria Interna, alinhando-se aos padrões de controle de qualidade que tenham como objetivo a melhoria da qualidade dos trabalhos de auditoria em termos de: aderência aos padrões, redução do tempo de tramitação dos processos de auditorias, diminuição do retrabalho e aumento da efetividade das propostas de encaminhamento dentre outras elencadas nas diretrizes do IIA -1300 a 1322 e do próprio TCU Acórdão nº 814/2018.

É recomendável também que a administração proporcione modelos de maturidade para a atividade de auditoria interna, a exemplo do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), reconhecido pelo IIA e pelo Banco Mundial (IIA, 2009c).

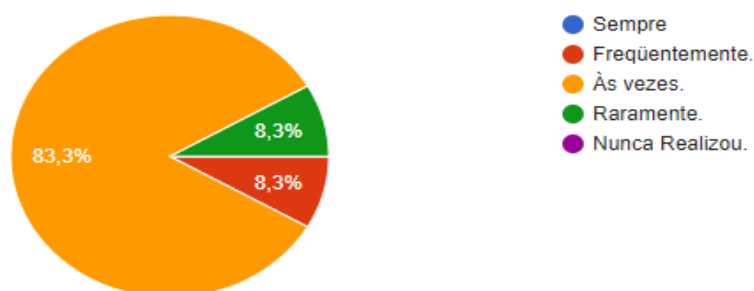
Tabela 8 - Existência de realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade¹⁹

Classe de percepção	Resposta	Freqüência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção negativa	Discordo totalmente / Nunca Realizou	2	7,1%	7,1%	7,1%
	Discordo / Raramente	8	28,6%	28,6%	35,7%
Faixa de atenção	Indeciso / Às vezes	14	50,0%	50,0%	85,7%
	Concordo / Frequentemente	3	10,7%	10,7%	96,4%
Percepção positiva	Concordo totalmente / Sempre	1	3,6%	3,6%	100,0%
Total		28	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 11 – Realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade²⁰

12 respostas

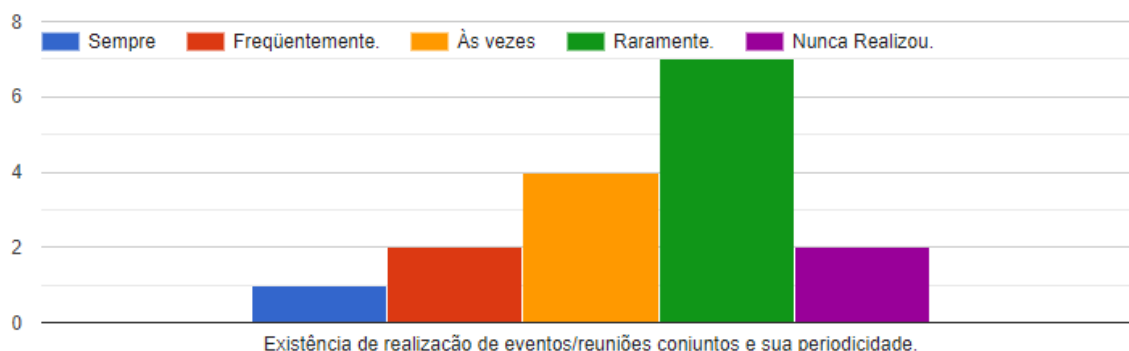


Fonte: Autor (2022).

¹⁹ Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

²⁰ Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Gráfico 12 – Realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade²¹
16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Dez respondentes apresentaram uma percepção negativa, sendo que 7,10% discordaram totalmente afirmando que nunca ocorreu realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade e 28,6% discordam, afirmando a raramente ocorre. Já um número representativo de 14 indecisos, ou seja 50,0% dos respondentes manifestaram uma percepção neutra, que às vezes há a realização de eventos/reuniões com alguma frequência. E apenas um respondente, 3,6% do total, indica a existência de realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade.

Importante destacar que a Auditoria Interna está muito relacionada ao papel estratégico da organização, devendo ser enxergada como uma unidade parceira, que cresce e auxilia a organização, sendo elemento essencial da Governança, por que a boa governança depende muito dos reportes que a auditoria entrega na avaliação da gestão.

Afinal, é preciso que os gestores incentivem a realização de eventos/reuniões que estejam alinhados aos objetivos estratégicos do sistema de controle interno do Município, notadamente na capacitação e melhoria nas áreas de *compliance*, integridade e auditoria, alinhando-se ainda aos normativos nacionais e internacionais que regulamentam a Auditoria Interna, aprofundando o debate em Governança Pública e reconhecendo o importante papel da Auditoria Interna na persecução da consolidação da Governança Corporativa no Setor Público.

Nesse sentido, espera-se da auditoria interna do Município:

- a) Atuação planejada com base em riscos.
- b) Realização de Auditorias baseadas em risco.
- c) Equilibrar as funções consultivas e de asseguarção.

²¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

- d) Realizar auditorias com qualidade, aderente aos padrões internacionais esperados.
- e) Assumir um papel estratégico na organização, de fato.

Sendo a Auditoria Interna essencial para que a organização alcance seus objetivos, e considerando os desafios colocados, isso só será alcançado se houver investimento no aprendizado e crescimento do profissional. Nesse contexto é que o preparo profissional e desenvolvimento de competências do Auditor Interno do Poder Executivo do Município de Camaçari-Ba se inserem.

Na próxima seção, foi abordado algumas explanações face as respostas aos questionários aplicados aos servidores sobre processos organizacionais do sistema de controle interno de Camaçari que direcionou as análises iniciais fixadas nesse trabalho.

4.2 PROCESSOS ORGANIZACIONAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DE CAMAÇARI

As respostas aos questionários aplicados aos servidores corroboram aos resultados na análise e interpretação dos dados decorrentes da base empírica da pesquisa e afirmações, conforme se vê pelas tabelas e gráficos que são apresentadas a seguir.

Tabela 9 - Definição de autoridade e responsabilidade, instruções formalizadas, separação das funções e controle das operações desenvolvidas²²

	Frequência	Percentual	Porcentagem válida
Discordo totalmente	0	0,0%	0%
Discordo	0	0,0%	0%
Indiferente	1	25%	25%
Concordo	3	75%	75%
Total	4	100,0%	100,0%

Fonte: Autor (2022).

Verifica-se que 75% dos respondentes concordam que há definição de autoridade e responsabilidade, instruções formalizadas, separação das funções e controle das operações desenvolvidas. Na faixa de atenção encontra-se a percepção de 25% dos respondentes, os quais não opinam contra e nem a favor.

²²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, Apêndice B.

Como base nos dados, para uma avaliação mais aprofundada do trabalho realizado pelo Controle Interno, optou-se por examinar as respostas do grupo de dirigentes. O disposto no art. 74, § 1º, da CRFB/88, cita o seguinte: “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” (BRASIL, 1988).

Assim, é preciso que os dirigentes tenham bem internalizados os papéis de Controle Interno e Auditoria. O controle interno pertence ao gestor, a quem cabe definir os mecanismos de controles administrativos nos procedimentos da organização com a finalidade de atingir seus objetivos.

Os mecanismos de controle interno também evoluíram ao longo do tempo desde as anotações em agenda, relação de receitas e despesas, duplicatas a receber e pagar, estoques, *check-list*, planilhas.

Desta forma, robustecer o controle interno nas organizações é uma necessidade dentro dessa evolução, que se traduziu pela criação de departamentos, assessorias, criação de normas (códigos de ética, estatuto de auditoria interna, instituição de conselho municipal de controle interno e/ou Comitê de governança e controle, regimentos internos, regulamentação de conflitos de interesses, programa de prática de integridade, resolução de aprovação de matriz de riscos, instrução normativa de aprovação de planejamento anual de auditoria interna, manuais...), utilização de softwares de controle, etc.

Tabela 10 – Atualizações das atividades de controle desenvolvidas em seu setor²³

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Nunca	0	0,0%	0,0%	0%
Raramente	1	25,0%	25,0%	25%
Ocasionalmente	2	50,0%	50,0%	75%
Frequente	1	25,0%	25,0%	100%
Muito Frequente	0	0,0%	0,0%	100%
Total	4	100%	100,0%	

Fonte: Autor (2022).

Verifica-se que 25% dos respondentes, raramente passaram por atualizações nas atividades que desempenham o que expõe os resultados institucionais a

²³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice B.

severos riscos de defasagem profissional em sua execução, que podem comprometer a eficiência da gestão e resultar em danos ao erário.

Na faixa de atenção encontra-se a percepção de 50% dos respondentes, os quais afirmaram que seus setores às vezes passam por atualização. Apenas 25% dos respondentes disseram que seus setores são atualizados com frequência.

No contexto das atualizações das atividades de controle desenvolvidos é preciso atentar para controles definidos e alinhados com os objetivos estratégicos do órgão central de controle interno no sentido de buscar:

1. Normatização: elaboração e atualização de normativos estabelecendo o marco regulatório do sistema de controle interno
2. Software: em parceria com a TI com apoio da auditoria interna efetivar proposições para melhoria para integração dos softwares com as novas rotinas de contratação, acompanhamento e controle.
3. Capacitação: propor capacitação em parceria com os órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJP, Atricon, IRB, Conaci etc.) em um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores de controle interno.

Sendo assim, é recomendável que a administração atualize as normas que regem o controle interno, no sentido de profissionalização, de aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles quando se almeja alcançar o maior grau de eficiência se faz, extremamente, necessário.

Tabela 11 - Ações de controle destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público etc²⁴

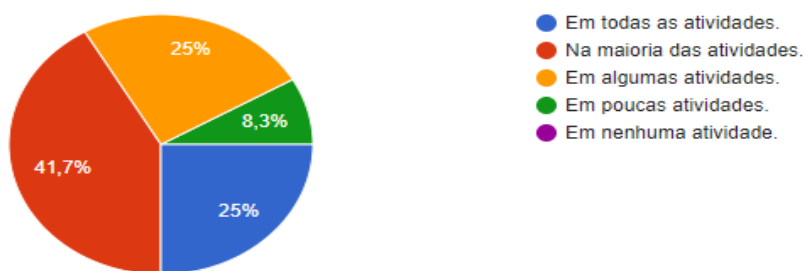
	São desenvolvidos atos de controle nas atividades executadas em seu setor?	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Dados Válidos	Em todas as atividades	11	39,3%	39,3%	39,3%
	Na maioria das atividades	12	42,9%	42,9%	82,1%
	Em algumas atividades	3	10,7%	10,7%	92,9%
	Em poucas atividades	2	7,1%	7,1%	100,0%
	Em nenhuma atividade	0	0,0%	0,0%	100,0%
	Total	28	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

²⁴Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

Gráfico 13 – Prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público²⁵

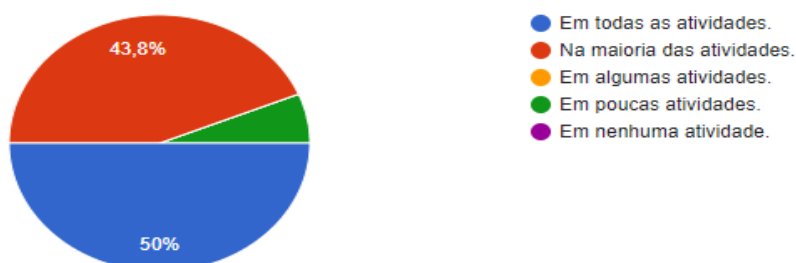
12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 14 – Prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público²⁶

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

A maioria dos respondentes relatou a existência de atos de controle nas atividades de competência do setor em que atuam, ainda que em algumas (10,7%) ou poucas atividades (7,1%). A situação desejável para a consolidação de um sistema de controle interno, que é a presença de atos de controle em todas ou, ao menos, na maioria das atividades executadas, foi citada por 82,2% dos respondentes, dos quais 39,3% afirmaram a existência de atos de controle em todas as tarefas e 42,9% disseram haver atos de controle para a maioria das tarefas realizadas.

Nesse contexto se faz necessário robustecer as ações de controle destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público. Desta forma, recomenda-se que a Administração regulamente as normas que tratem de conflitos de interesses, práticas de nepotismo, evolução patrimonial do(a) agente público e a regulamentação a Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção).

²⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

²⁶Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

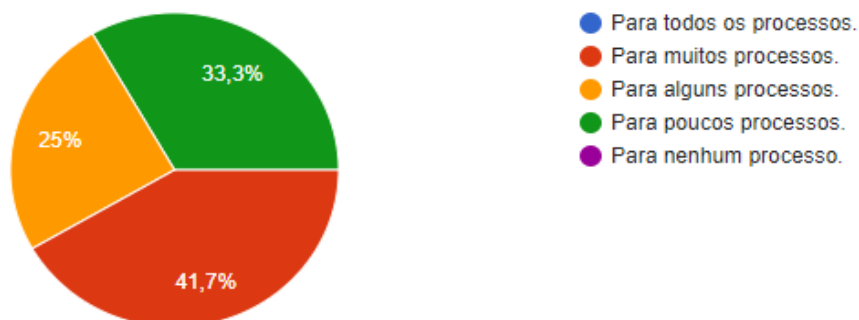
Tabela 12 - Roteiros para as atividades executadas no setor/ coordenadoria/ departamento²⁷

Foram estabelecidos roteiros para as atividades executadas em seu setor/coordenadoria/departamento.	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Para nenhum processo	2	7,1%	7,1%	7,1%
Para poucos processos	9	32,1%	32,1%	39,3%
Para alguns processos	6	21,4%	21,4%	60,7%
Para muitos processos	7	25,0%	25,0%	85,7%
Para todos os processos	4	14,3%	14,3%	100,0%
Total	28	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 15 - Procedimentos para realização de roteiro²⁸

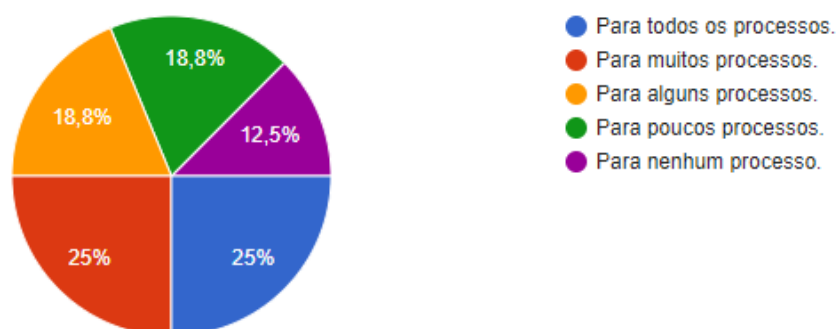
12 respostas



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 16 - Procedimentos para realização de roteiro²⁹

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

²⁷Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

²⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

²⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Constata-se que 39,3% dos servidores têm uma percepção negativa do tema, dos quais 7,1% afirmaram não haver roteiros em seu setor e 32,1% reconheceram sua existência em poucos processos. A percepção de 21,4% dos respondentes situa-se em uma faixa de atenção, afirmando haver roteiros em alguns processos e a percepção positiva verifica-se apenas em 39,3% das respostas, das quais 25% disseram haver roteiros na maioria dos processos e 14,3% afirmaram existir roteiros em todos os processos.

Pode-se dizer que 60,3% dos respondentes expõem uma realidade bem aquém da ideal, que seria a existência de roteiros, senão em todos, ao menos na maioria dos processos, para facilitar os atos de controle e prevenir riscos na execução das tarefas.

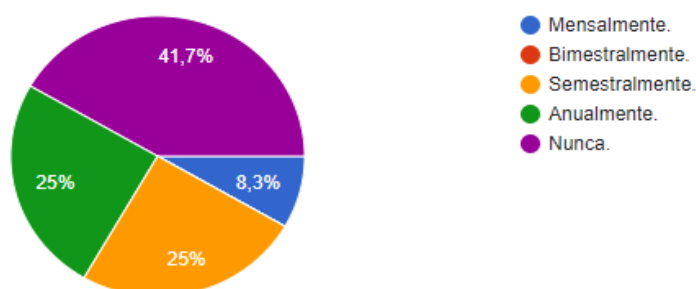
Tabela 13 - Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos³⁰

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Nunca	16	53,3%	57,1%	57,1%
Anualmente	4	13,3%	14,3%	71,4%
Semestralmente	5	16,7%	17,9%	89,3%
Bimestralmente	2	6,7%	7,1%	96,4%
Mensalmente	1	3,3%	3,6%	100,0%
Total	28	93%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 17 – Reuniões para avaliação dos resultados obtidos³¹

12 respostas



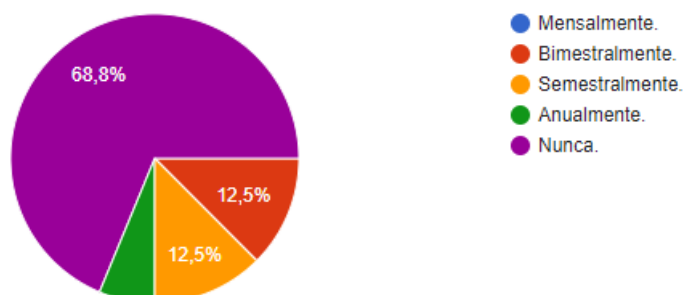
Fonte: Autor (2022).

³⁰Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

³¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C.

Gráfico 18 – Reuniões para avaliação dos resultados obtidos³²

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Embora maioria dos respondentes (57,1%), tenha apresentado uma percepção negativa sobre o tema afirmado nunca haver reuniões para avaliação dos resultados em seu setor, a triangulação com os dados obtidos pela análise documental (atas de reuniões, discussões em painel de referência de sobre achados de auditorias e reuniões on-line, memorandos diversos), observação participante leva à conclusão que boa parte deste percentual deve-se ao fato de não haver a definição de um calendário de reuniões, haver reuniões informais e não haver exposição clara dos objetivos das reuniões.

Tal fator reforça a afirmação de problemas na comunicação organizacional a serem enfrentados pela instituição. A minoria dos respondentes (40%), entretanto, apresentou uma percepção positiva sobre o tema, reconhecendo a existência de reuniões ao menos anualmente, como relataram 14,3%, bimestralmente, como afirmaram 7,1% ou mensalmente, opinião de 11,1%. Predomina a percepção que aponta para reuniões semestrais, conforme 16,78% das respostas.

Não há uma periodicidade ideal para reuniões de avaliação dos resultados da gestão, já que diversos fatores devem ser considerados. O desejável é que haja pelo menos uma reunião anual, na qual sejam discutidos os objetivos da instituição e o alcance destes objetivos para que seja elaborado o planejamento do ano seguinte.

Compete a cada dirigente de setor avaliar a necessidade de realização de reuniões com seus subordinados, de acordo com a realidade de cada uma das áreas da instituição. E nesse sentido, é recomendável que se estabeleça em normativos a implementação de ações no que diz respeito a comunicação organizacional do órgão central de controle interno.

³²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Na próxima seção, foi abordado algumas explicações face as respostas aos questionários aplicados aos servidores sobre a percepção dos colaboradores no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI.

4.3 PERCEPÇÃO DE RISCOS E DESAFIOS PELOS COLABORADORES

As respostas aos questionários aplicados aos servidores corroboram aos resultados na análise e interpretação dos dados decorrentes da base empírica da pesquisa e afirmações, conforme se vê pelas tabelas e gráficos que são apresentadas a seguir.

Tabela 14 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Relativa imaturidade dos gestores em gerenciamento de riscos e controles internos³³

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção positiva	Discordo totalmente	0	0,0%	0,0%	0,0%
	Discordo	0	0,0%	0,0%	0,0%
Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%	12,5%
Percepção negativa	Concordo	5	31,3%	31,3%	43,8%
	Concordo totalmente	9	56,3%	56,3%	100,0%
Total		16	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Nos dados analisados na tabela. Dos 16 auditores internos, 14 respondentes afirmam a percepção negativa (87,6%), sendo que 31,3% concordam e 56,3% concordam totalmente, que os riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI, estão diretamente, condicionados a relativa imaturidade dos gestores em gerenciamento de riscos e controles internos. Dois respondentes, 12,5% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam.

Foi possível observar que entre os respondentes a elevadas percepções negativas (87,6%), com relação a relativa imaturidade dos gestores em gerenciamento de riscos e controles internos. Nessa seara, devido à relativa imaturidade em Governança e Gestão de Riscos, tal fato por consequência, poderá acontecer de a Auditoria Interna aguardar a gestão avançar, o que poderá levar à

³³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D.

não utilização de trabalhos de assessoria/consultoria, impactando negativamente a capacidade da Auditoria Interna de fornecer assessoria em assunto em estágio inicial da organização.

De tal sorte, inexistindo um processo de gestão formal de riscos, cabe a auditoria interna destacar e alertar a importância desse processo, aplicar a terminologia e internalizar conceitos, até que a organização entenda que é necessário e compre a tese da auditoria interna, elaborando um plano e aplicando um processo para gerir os riscos.

Por força de normativos internacionais integrados na Administração Pública no Brasil, é obrigação da Auditoria Interna promover auditorias de avaliação de controles internos e gestão de riscos, ainda que não exista uma política formal na organização.

Nesse sentido, cabe à Auditoria Interna promover a adoção de uma política de gestão de riscos, e à medida que a maturidade da organização na matéria se consolide, a auditoria se afasta e reassume seu papel exclusivo de avaliação.

Não obstante, os gestores não estão preparados para a compreensão do conceito de Governança, o que dificulta a revisão da posição ocupada pela Auditoria, pela falta de maturidade geral das organizações e de seus próprios dirigentes na matéria.

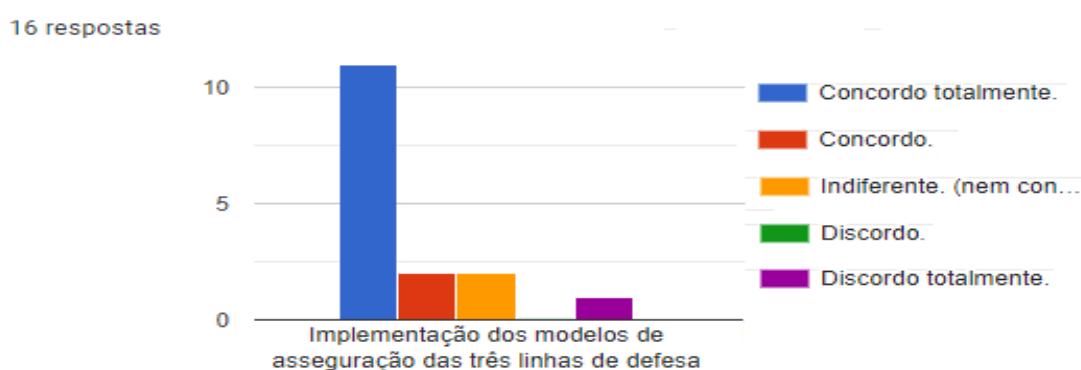
É preciso profissionalizar a Administração Pública para bem entregar à sociedade os serviços e produtos da auditoria interna governamental do Município. Assim, é recomendável que sejam potencializadas ferramentas e elementos que fortaleçam a capacidade de serviço público, afinal os *stakeholders*, donos do Estado/sociedade, necessitam dessa transparência e prestação de contas por parte dos gestores públicos.

Tabela 15 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Implementação dos modelos de asseguarção das três linhas de defesa³⁴

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção negativa	Discordo totalmente	1	6,3%	6,3%	6,3%
	Discordo	0	0,0%	0,0%	6,3%
Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%	18,8%
Percepção positiva	Concordo	2	12,5%	12,5%	31,3%
	Concordo totalmente	11	68,8%	68,8%	100,0%
Total		16	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 19 – Implementação da asseguarção das três linhas de defesa³⁵



Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 13 respondentes afirmam a percepção positiva (81,3%), sendo que 12,5% concordam e 68,8% concordam totalmente, que os riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI, estão diretamente, condicionados a implementação dos modelos de asseguarção das três linhas de defesa.

Dois respondentes, 12,5% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam. E um respondente, 6,3% discordam totalmente.

A auditoria interna, incumbida da fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial, em conjunto com atividades e procedimentos de controle interno a cargo da gestão, constitui, de forma integrada, o sistema de

³⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

³⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

controle interno de cada Poder, em conformidade com o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do Decreto Lei 200/1967 (lei orgânica da administração pública). Disso, emerge fundamento legal para a organização do sistema de controle interno em linhas de defesa.

A função do Controle Interno deve ser de assessoria aos gestores, na busca pelos controles adequados em seus processos. Assessoria através de sugestões, recomendações e suporte. Nesse sentido, o modelo das Três Linhas de Defesa é uma parte importante do gerenciamento de riscos e controle da organização.

A teoria que organiza o controle interno em linhas de defesa esclarece a divisão de tarefas de controle entre o administrador e o auditor interno, sendo aplicável também no âmbito da administração do Poder Executivo.

Ao administrador incumbem as atividades e procedimentos de controle interno que mitiguem risco para o alcance dos objetivos institucionais, distribuídos em primeira e segunda linha de defesa, enquanto a auditoria interna, uma das espécies de controle interno, sendo uma terceira linha de defesa contra riscos aos objetivos institucionais, aplica suas técnicas e métodos de forma sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Por conseguinte, coadunando com o entendimento de autores como Glynn et al (2016); Decaux e Sarens (2015); Anderson e Eubanks (2015), bem como com as demais diretivas do IIA e Acórdãos e Instruções Normativas das Entidades Superiores de Controle. É recomendável que a administração regule o sistema de controle interno de Camaçari nos moldes de estruturação de governança estabelecido nos modelos de asseguarção das três linhas de defesa, para gerenciamento eficaz dos riscos e controle da organização, e estruturação das instâncias interna de governança, fortalecendo a cultura e ambiente interno, nos termos, contidos no Parágrafo único, do Artº 11 e nos incisos I, II, III, § 1º, § 2º, § 3º do Artº. 169 da nova lei de licitações e contratos públicos - Lei Federal nº 14.133, de 1º abril de 2021.

Tabela 16 - Percepção dos auditores internos no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. Melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos³⁶

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Percepção positiva	Discordo totalmente	1	6,3%	6,3%	6,3%
	Discordo	0	0,0%	0,0%	6,3%
Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%	6,3%	12,5%
	Concordo	5	31,3%	31,3%	43,8%
Percepção negativa	Concordo totalmente	9	56,3%	56,3%	100,0%
	Total	16	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados expostos na tabela foi possível observar que dos 16 auditores internos, 14 respondentes afirmam a percepção positiva (87,6%), sendo que 31,3% concordam e 56,3% concordam totalmente, que os riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI, estão diretamente, a melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos. Um dos respondentes, 6,3% do total, revelou uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam. E um outro respondente, 6,3% discordam totalmente.

Essa avaliação não é algo que se verifique de forma isolada. É preciso compreender que os controles estão vinculados aos riscos, até mesmo para poder definir os critérios para decidir o escopo ou área a ser auditada. Fundamental, portanto, que seja priorizada a visão do todo.

Outro aspecto a ser considerado na Administração Pública Municipal é que o Auditor deve trabalhar a cultura dos gestores, que muitas vezes não definem, por não conhecerem, a política de controles internos das organizações. Então o Auditor Interno deve induzir o gestor a realizar a gestão de riscos.

Nessa seara, a fim de que haja a avaliação da governança é preciso que seja considerado: a. Como está a ética e os valores da organização; b. Como ocorre a gestão do desempenho e prestação de contas, c. Como se dá a comunicação de riscos, e d. As comunicações entre os agentes.

Nesse sentido, na avaliação de riscos, é preciso avaliar: a. Se os objetivos estão alinhados à missão, b. Se há riscos relevantes identificados e avaliados, c. Se

³⁶Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

há respostas adequadas aos riscos, e, d. Como os riscos são comunicados dentro da cadeia da estrutura de governança.

Já no tocante a avaliação dos controles há que se considerar: a. Se os objetivos são alcançados, b. Se há confiabilidade das informações, c. A Eficiência das operações, e d. Se há conformidade e salvaguarda dos ativos

Nesse contexto, se faz necessário um estudo mais aprofundado, capaz de avaliar as premissas de governança, risco e controle, a fim de que a administração esteja em condições de implementar de forma eficiente mecanismos de melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos, nos termos da estruturação de governança, contidos no Parágrafo único, do Artº 11 e nos incisos I, II, III, § 1º, § 2º, § 3º do Artº. 169 da nova lei de licitações e contratos públicos – Lei Federal nº 14.133, de 1º abril de 2021.

Tabela 17 – Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Falta de avanço da tecnológico³⁷

Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno	Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual
Falta de avanço da tecnológico	Percepção positiva	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	0	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%
		Concordo	5	31,3%
	Percepção negativa	Concordo totalmente	11	68,8%
Total			16	100%

Fonte: Autor (2022).

Constatou-se que 100% dos servidores respondentes têm uma percepção negativa do tema, dos quais 68,8% concordam totalmente que uma das principais dificuldades encontra no cotidiano no trabalho de auditor interno é a Falta de avanço da tecnológico e 31,3% também concordam.

Como se observa, o foco em controles levou à mudança dos paradigmas de Governança e Gestão de TI, repercutindo não apenas na segurança e organização da informação, como também na segurança de recursos humanos e gestão de ativos, de modo a que as contratações e compras para atualização de parque

³⁷Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

tecnológico passaram a atentar para controles definidos e alinhados com os objetivos estratégicos do órgão.

Por essa razão é recomendável que o SCI busque a melhoria da gestão, o incremento tecnológico pela adoção de ferramentas auxiliares e, principalmente, o fator humano, incentivando e capacitando os auditores internos na busca pelo desenvolvimento profissional contínuo, empenhando-os em dar o seu melhor para o desenvolvimento tecnológico em auditoria interna e controle.

Tabela 18 – Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Complexidade do trabalho e necessidade de mais investimentos em capacitação profissional³⁸

Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno	Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual
Complexidade do trabalho e necessidade de mais investimentos em capacitação profissional	Percepção positiva	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	0	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%
		Concordo	5	31,3%
	Percepção negativa	Concordo totalmente	9	56,3%
Total			16	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados. Constata-se que 87,6% dos servidores respondentes têm uma percepção negativa, dos quais 56,3% concordam totalmente que uma das principais dificuldades encontra no cotidiano no trabalho de auditor interno é a complexidade do trabalho e necessidade de mais investimentos em capacitação profissional e 31,3% também concordam. A percepção de 12,5% dos respondentes situa-se em uma faixa de atenção, afirmando nem concordo nem discordo.

Nesse contexto, devido à complexidade do trabalho e a necessidade de mais investimentos em capacitação profissional, se faz necessário investimento na atuação da Auditoria Interna, já referenciada pelo Prof. Carvalho, exige de todos a redução da ênfase na conferência de irregularidades e falhas e aumentar a ênfase no auxílio do gestor na gestão de riscos e controles, pois é isso que irá proporcionar o alcance dos objetivos da organização.

A Auditoria Interna, atualmente, tem uma importância mais que conhecida como atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, desenhada para

³⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Auxilia 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, controle e governança. Nesse sentido, devido à complexidade dos trabalhos de auditoria, recomenda-se que o investimento em capacitação e desenvolvimento profissional do auditor interno seja priorizado na Administração Pública municipal.

Tabela 19 – Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Perda de Protagonismo da profissão³⁹

Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno	Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual
Perda de Protagonismo da profissão	Percepção positiva	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	0	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%
		Concordo	7	43,8%
	Percepção negativa	Concordo totalmente	8	50,0%
Total			16	100%

Fonte: Autor (2022).

Constata-se que 93,8% dos auditores internos respondentes têm uma percepção negativa, dos quais 50,0% concordam totalmente com a falta de protagonismo da profissão do auditor e 43,8% também concordam que há perda de protagonização da auditoria interna na gestão. A percepção de 6,6% dos respondentes situa-se em uma faixa de indiferença, afirmando nem concordo nem discordo.

Dessa maneira, se faz mister afirmar que a Auditoria Interna é parte intrínseca da Governança, portanto, não existe governança sem fiscalização e controle, ou seja, a auditoria interna não é apenas um órgão de apoio, mas um importante ator protagonista do processo.

É equivocada a ideia de considerar Controle Interno como sinônimo de Auditoria Interna, conforme explica Attie (2007), pois aquele se refere aos procedimentos organizacionais utilizados pela empresa, enquanto a Auditoria Interna debruça-se em realizar um trabalho de verificar e apreciar tais controles.

A unidade de Auditoria Interna, para preservar sua autonomia e independência requerida no exercício das atividades, deve esta vinculada

³⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

administrativamente a autoridade máxima, devendo estar diretamente vinculada funcionalmente ao Conselho Superior e atuando para avaliar os controles internos existentes, na busca de aprimorá-los e otimizar o processo de gestão.

Na evolução normativa mundial de Governança o Brasil já tem editadas inúmeras normas, sendo que a mais nova e recente foi nova lei de licitações e contratos públicos - Lei Federal nº 14.133, de 1º abril de 2021, que estabelece a nova estruturação de governança, conforme Parágrafo Único, do Artº 11 e nos incisos: I, II, III, § 1º, § 2º, § 3º do Artº. 169 da citada Lei.

Neste sentido, a causa provável para envolver a unidade de auditoria interna em atividades de cogestão pode ser a ausência de distinção entre as atividades de controle interno e de auditoria interna. Desse modo, assim assevera o Acórdão nº 2622/2015-TCU-Plenário:

[...]

9.5.1. observem as diferenças conceituais entre controle interno e auditoria interna, de forma a não atribuir atividades de cogestão à unidade de auditoria interna;

9.5.2. em decorrência da distinção conceitual acima, avaliem a necessidade de segregar as atribuições e competências das atuais secretarias de controle interno (ou equivalentes), de forma que a mesma unidade organizacional não possua concomitantemente atribuições e competências relativas a atividades de controle interno e a atividades de auditoria interna;

9.5.3. caso exista um conselho superior que supervisione a autoridade máxima da organização, avaliem a possibilidade de que a unidade de auditoria interna fique subordinada a esse conselho, como preconizam as boas práticas sobre o tema, à semelhança das orientações contidas no IPPF 1000 e no item 2.34.5 do código de melhores práticas de governança corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa;

9.5.4. promovam uma autoavaliação da unidade de auditoria interna, confrontando suas práticas com as boas práticas sobre o tema, como, por exemplo, aquelas contidas no IPPF, e utilizem o resultado para promover as melhorias consideradas adequadas em cada caso;

9.5.5. avaliem a conveniência e oportunidade de propor revisão dos marcos normativos e manuais de procedimentos que tratam de controle interno e auditoria interna de forma a adequá-los às boas práticas sobre o tema, como o Coso II e o IPPF (*International Professional Practices Framework*);

De acordo com o Acórdão nº 2352/2016-TCU-Plenário:

[...]

148. Contribuem para a ausência de distinção citada acima:” “148.1. a nomenclatura utilizada na Lei 10.180/2001, que contém as expressões ‘controle interno’ e ‘sistema de controle interno’ para se referir, respectivamente, às unidades e ao conjunto de unidades que compõe a auditoria interna governamental no poder executivo (a

constituição federal, no art. 74, também utiliza a expressão 'sistema de controle interno')

148.2. o nome dado a essas unidades nas organizações, que são comumente identificados por 'secretaria de controle interno' (quando deveriam chamar-se secretaria de auditoria interna)".

(Proc. 025.068/2013-0)

Nesse contexto, o Acórdão 588/2018 – faz menção expressa ao Decreto Presidencial nº 9203/2017 que determina que todos os órgãos da Administração Pública Federal devem ter Comitê de Governança e Conselho de Administração.

AC-0588-09/18-

LEVANTAMENTO EM 581 ÓRGÃOS E ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL SOBRE GOVERNANÇA E GESTÃO EM 2017.

9.6. dar ciência deste levantamento ao Comitê interministerial de Governança, constituído nos termos dos arts. 7 a 12 do Decreto 9.203/2017, para que estude a possibilidade de inserir em suas próximas reuniões, avaliações sobre o diagnóstico realizado pelo TCU e suas implicações nas ações necessárias implementação da Política de Governança Pública;

9.7. recomendar à Segecex que oriente todas as unidades do Tribunal a observar os termos da recém-lançada política de governança pública (formalizada pelo Decreto 9.203/2017 e PL 9163/2017) nas conclusões e propostas de encaminhamento de suas auditorias, especialmente naquelas que trate da governança pública.

Com toda a certeza, o fato de existir tal instância já é indicativo da atenção com a boa governança.

Dessa forma, é recomendável que administração Pública do Município de Camaçari utilizando-se do princípio da simetria, estabeleça normativos que busque a evolução da Auditoria Interna passando, invariavelmente, pela sua vinculação administrativa a autoridade máxima, e também a vinculação funcional ao Conselho Municipal de Controle Interno / Comitê de Auditoria, atribuindo-lhe como não poderia deixar de ser, mais independência e um maior protagonismo na condução dos trabalhos de auditoria.

Tabela 20 – Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno - Limitações de acesso a informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria⁴⁰

Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno	Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual
Limitações de acesso a informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria.	Percepção positiva	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	1	6,3%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%
		Concordo	7	43,8%
	Percepção negativa	Concordo totalmente	7	43,8%
Total			16	100%

Fonte: Autor (2022).

Constata-se que 87,6% dos servidores respondentes têm uma percepção negativa do tema, dos quais 43,8% concordam totalmente que há limitações de acesso a informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria e 43,8% também concordam. A percepção de 6,3% dos respondentes situa-se em uma faixa de indiferença, afirmando nem concordar nem discordar. E 6,3% apresentaram uma percepção positiva.

De acordo com o Manual de Auditoria Interna do Poder Executivo do Município de Camaçari, aprovado pela IN CGM nº 01, de 2017, no que se refere a limitações de acesso a informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria, assevera o seguinte:

5.2. Normas relativas à execução da auditoria

Para a execução dos trabalhos de auditoria, devem ser observados os seguintes aspectos:

[...]

O planejamento deve considerar os fatores relevantes, especialmente os seguintes:

...

i) o acesso aos sistemas informatizados vinculados ao objeto da auditoria deve estar disponíveis aos auditores antes do início da auditoria, com o fito de melhor planejar os trabalhos.

[...]

✓ Livre acesso: o auditor, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinada, assim como a documentos, sistemas informatizados, valores e informações consideradas indispensáveis ao cumprimento do Programa de Auditoria, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação. Quando houver limitação da ação, o fato deverá ser comunicado de imediato ao gerente, para que tome as providências necessárias.

⁴⁰Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Nesse contexto, o SCI possui ferramentas para o funcionamento das ações de auditoria. Entretanto, que a administração viabilize mecanismos para que o órgão central de auditoria interna tenha o acesso total, livre e ilimitado aos registros e propriedades, relacionados a qualquer operação no âmbito de seu universo auditável, além de procedimentos que instruem esses acessos e como agir nos casos em que eles são negados.

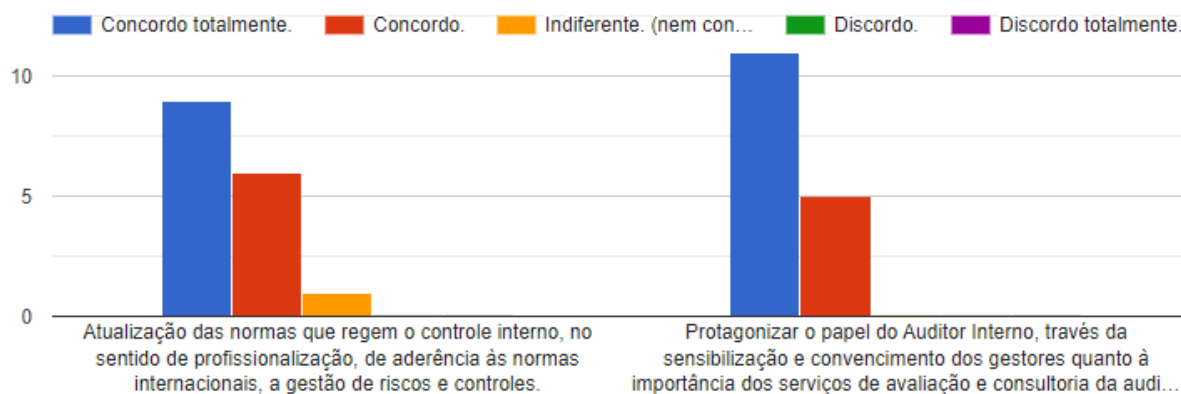
Nesse sentido, é recomendável que o SCI busque regulamentação da nova lei de licitação e contratos no § 2º do Art. 169 da Lei nº 14.133, de 1º abril de 2021. Bem como também Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011), e da lei que versa sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública (Lei Federal nº 14.129, de 29º março de 2021), a fim de que a os órgãos de controle interno tenham mais robustez no acompanhamento dos instrumentos da governança, da gestão de riscos, do controle e da auditoria.

Tabela 21 – Em sua opinião o que seria necessário para saná-las?⁴¹

O que seria necessário para sanar as dificuldades apontadas na tabela anterior	Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual
Atualização das normas que regem o controle interno, no sentido de profissionalização, de aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles.	Percepção negativa	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	0	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%
		Concordo	6	37,5%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	9	56,3%
		Total		16
Protagonizar o papel do Auditor Interno, através da sensibilização e convencimento dos gestores quanto à importância dos serviços de avaliação e consultoria da auditoria interna municipal.	Percepção negativa	Discordo totalmente	0	0,0%
		Discordo	0	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%
		Concordo	5	31,3%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	11	68,8%
		Total		16

Fonte: Autor (2022).

⁴¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Gráfico 20 – Atualização das normas e do protagonização do Auditor Interno⁴²

Fonte: Autor (2022).

Na primeira tabela observa-se que 93,8% dos servidores respondentes têm uma percepção positiva, dos quais 56,3% concordam totalmente que à atualização das normas que regem o controle interno, no sentido de profissionalização, de aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles seja o caminho para sanar as principais dificuldades enfrentadas pela auditoria interna no município e 37,5% também concordam da mesma forma. A percepção de 6,3% de um respondente situa-se em uma faixa de indiferença, afirmando nem concordar nem discordar.

Nesse sentido, é recomendável que o SCI do Município, busque mecanismos para a atualização das normas que regem o controle interno, a profissionalização e a aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles.

Já na segunda tabela constata-se que 100% dos servidores respondentes têm uma percepção positiva do tema, dos quais 68,8% concordam totalmente que protagonizar o papel do Auditor Interno, através da sensibilização e convencimento dos gestores quanto à importância dos serviços de avaliação e consultoria da auditoria seja o caminho para sanar as principais dificuldades enfrentadas pela auditoria interna no município e 31,3% também concordam da mesma forma.

Toda evolução depende claro da mudança da cultura interna, o papel do Auditor Interno, através da sensibilização e convencimento dos gestores quanto à importância dos serviços de avaliação e consultoria da auditoria interna municipal é de suma importância. Portanto, o caminho é justamente este: aproximar-se do gestor, buscando evidenciar o seu papel de protagonismo nas ações de controle e

⁴²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

demonstrar a necessidade de formalizar e institucionalizar a cultura de gestão e prevenção de riscos.

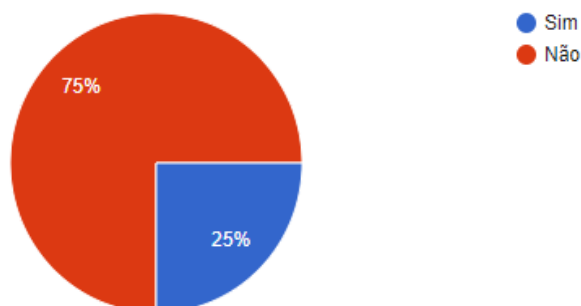
Tabela 22 - Em sua opinião, o SCI de Camaçari possui parcerias que envolvem órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.) com vista a agregar um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores internos nas competências necessárias para executar bem as atividades de auditoria interna governamental⁴³

O SCI de Camaçari possui parcerias que envolver órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.)	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
SIM	5	17,86%	17,86%	17,86%
NÃO	23	82,14%	82,14%	100,00%
TOTAL	28	100,00%	100,00%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 21 – Opinião dos servidores quanto a existência de parceria⁴⁴

12 respostas



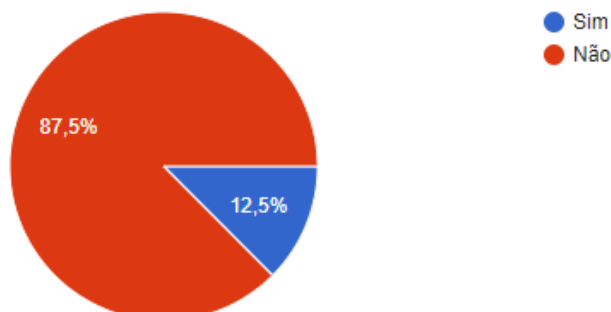
Fonte: Autor (2022).

⁴³Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D

⁴⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Gráfico 22 – Opinião dos servidores quanto a existência de parceria⁴⁵

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

O resultado da pesquisa sobre a opinião dos servidores quanto a existência de parceria do SCI de Camaçari com órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.) evidenciou que os respondentes, tem uma percepção negativa em (82,14%) de que o SCI não possui parceria com vista a agregar um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores internos nas competências necessárias para executar bem as atividades de auditoria interna governamental.

Investir em um Projeto de Diagnóstico de Governança pode ser fundamental para o aprimoramento e aperfeiçoamento do controle, principalmente nos segmentos: governança de pessoas e governança de tecnologia da informação.

Nesse contexto, recomenda-se um plano de capacitação permanente, visando o desenvolvimento profissional através de certificação de auditores de controle interno. Sendo assim, sugere-se como investimento no capital humano do Município as principais certificações em parcerias com órgãos de governança superior, de controle e associativos, a saber:

- a. CPASP - Certificação Profissional em Auditoria do Setor Público;
- b. CPAF = Certificação Profissional em Auditoria Financeira;
- c. CPAO = Certificação Profissional em Auditoria Operacional;
- d. CPAC = Certificação Profissional em Auditoria de Conformidade;
- e. CPGG = Certificação Profissional em Governança e Gestão.

⁴⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Tabela 23 - O SCI de Camaçari busca programa de capacitação para futuros dirigentes máximos e gestores da alta administração a respeito de suas responsabilidades em relação à governança, *accountability*, controle interno⁴⁶

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido
Percepção negativa	Discordo totalmente	1	8,3%	8,3%
	Discordo	1	8,3%	8,3%
Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	6	50,0%	50,0%
Percepção positiva	Concordo	4	33,3%	33,3%
	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total		12	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Desse grupo, 33,3% concordaram que a formação e capacitação é condição *sine qua non* para que os membros da alta administração garantam o exercício da liderança, em plena ciência de suas responsabilidades pelos processos de governança e gestão.

Quanto aos 50 % indiferentes em relação à necessidade de capacitação, fato que chama atenção uma vez que esses são dirigidos e liderados por esses gestores, 16,6% sendo 8,3% discorda totalmente e 8,3% discorda tendo percepção negativa da necessidade de capacitação para futuros dirigentes máximos e gestores da alta administração a respeito de suas responsabilidades em relação à governança, *accountability*, controle interno.

A responsabilidade em dar condições para a manutenção do sistema de controle e as suas melhorias é da Administração da entidade. Daí a importância em buscar programa de capacitação para futuros dirigentes máximos e gestores da alta administração a respeito de suas responsabilidades em relação à governança, *accountability* e controle interno.

Nesse contexto, avaliar as necessidades de controles para cada estrutura é tarefa para seus administradores. Ignorá-las é ser conivente com o que vier a acontecer. É fácil identificar essa responsabilidade quando se indica o responsável pelo patrimônio da organização; logo, a preservação do patrimônio é tarefa da Administração. Os mecanismos utilizados pela Administração em relação ao controle interno determinam o tom da sua preocupação com os controles.

Não raras vezes, as Administrações têm dificuldades em visualizar benefícios diretos pelo fortalecimento dos controles, e tendem a diminuir custos de pessoal de

⁴⁶Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

controle (o custo é visível), todavia, não percebe que põem o patrimônio a toda sorte de erros, fraudes e desperdícios.

Sendo assim, ter os gestores condição de “capacitação” se faz necessário face a sua condição de responsabilidade solidária em relação à governança, *accountability*, controle interno, nos casos em que por ventura tome conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, e não tenha dado ciência aos Órgãos Superior de Controle (TCU, TCE e TCM).

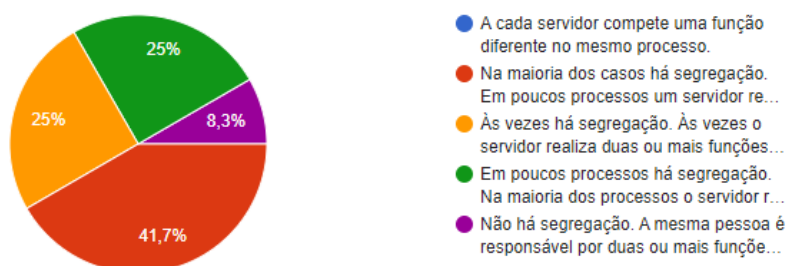
Tabela 24 - Segregação de funções no setor⁴⁷

Há segregação de funções no seu setor?	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Cumulativo
Não há segregação.	4	13,3%	14,3%	14,3%
Em poucos processos há segregação.	5	16,7%	17,9%	32,1%
Às vezes há segregação.	5	16,7%	17,9%	50,0%
Na maioria dos casos há segregação.	9	30,0%	32,1%	82,1%
A cada servidor compete uma função diferente no mesmo processo.	5	16,7%	17,9%	100,0%
Total	28	93%	100%	

Fonte: Autor (2022).

Gráfico 23 – Há segregação de funções no seu setor.⁴⁸

12 respostas



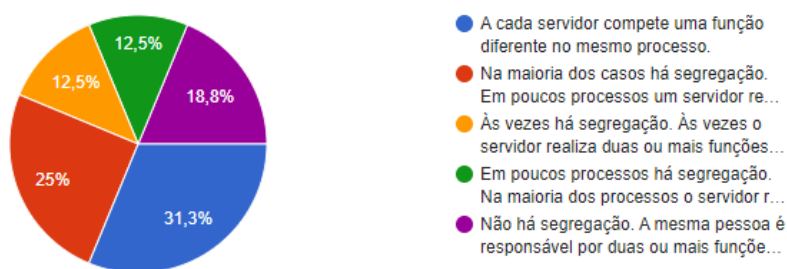
Fonte: Autor (2022).

⁴⁷Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

⁴⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Gráfico 24 – Há segregação de funções no seu setor⁴⁹

16 respostas



Fonte: Autor (2022).

Os dados indicam que a segregação de funções, um dos fundamentos do controle interno, é um item que merece atenção por parte da Auditoria Interna Municipal. Verifica-se que apenas (16,7%) dos respondentes afirmam a existência da situação ideal, que é a segregação total das funções e que outros (30,0%) indicam que a segregação está presente na maioria dos processos.

A maioria dos respondentes classifica a segregação dos processos em um patamar indesejado, de presença regular (16,7%), pouca presença (16,7%) ou inexistência (13,3%), totalizando 50% das respostas válidas.

Em linhas gerais, se pelo princípio da segregação tem-se a exigência da separação entre as atribuições que se apresentam conflitantes no alcance de determinada utilidade de uma função, não é aconselhável que determinado servidor ou seção administrativa participe ou controle todas as fases relacionadas à contabilização de uma despesa pública, por exemplo.

Nessa construção de ideias destaca-se a definição do termo segregação de funções, utilizada pelo Tribunal de Contas da União, conforme a Portaria nº 63/96, de 27/2/96, que aprova o Manual de Auditoria do TCU, como:

[...] segregação de funções é princípio básico do Sistema de Controle Interno que consiste na **separação de funções**, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações”. (Nosso Grifo)

Também nessa esteira, o Conselho Federal de Contabilidade alerta, quando da aplicação do princípio da prudência contábil, que:

[...] não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.

⁴⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Como demonstrado, deve-se respeitar os momentos da produção de informações relacionadas, como a autorização, a aprovação, a execução, a contabilização e o controle das operações. Nenhum setor ou servidor com poderes e atribuições de controle interno deve executar tarefas que, posteriormente, sobre elas terá que emitir parecer.

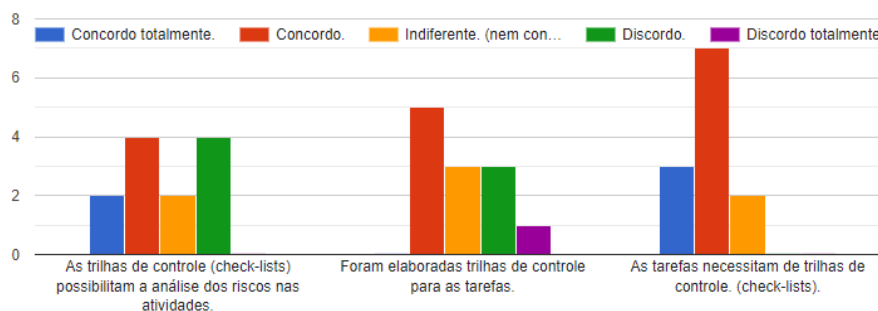
Tabela 25 - Prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle⁵⁰

	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
Foram elaboradas trilhas de controle (em%)	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	7,1%	7,1%
		Discordo	6	21,4%	21,4%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	6	21,4%	21,4%
		Percepção positiva	Concordo	12	42,9%
		Concordo totalmente	2	7,1%	7,1%
	Total			28	100%
As trilhas de controle possibilitam a análise dos riscos nas atividades. (em%)	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	3,6%	3,6%
		Discordo	5	17,9%	17,9%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	3	10,7%	10,7%
		Percepção positiva	Concordo	14	50,0%
		Concordo totalmente	5	17,9%	17,9%
	Total			28	100%
As tarefas necessitam de trilhas de controle. (check-lists) (em %)	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	3,6%	3,6%
		Discordo	0	0,0%	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	3	10,7%	10,7%
		Percepção positiva	Concordo	16	57,1%
		Concordo totalmente	8	28,6%	28,6%
	Total			28	100%

Fonte: Autor (2022).

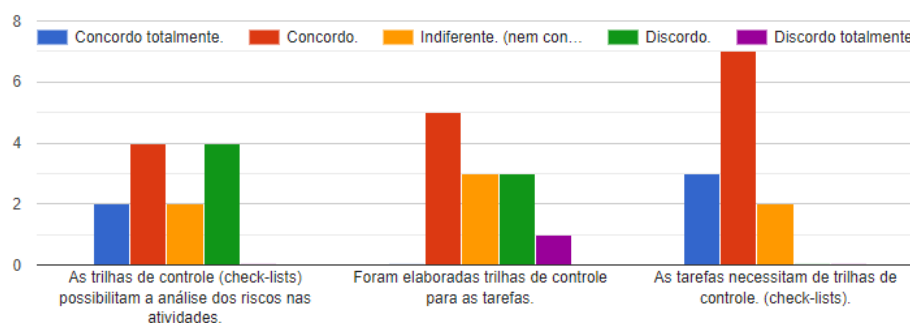
⁵⁰Baseado nos dados consolidados dos Questionários de Pesquisa, apêndice C e D.

Gráfico 25 – Há prevenção dos riscos em tarefas e processos por meio de trilhas de controle⁵¹



Fonte: Autor (2022).

Gráfico 26 – Há prevenção dos riscos em tarefas e processos por meio de trilhas de controle⁵²



Fonte: Autor (2022).

Na primeira tabela quanto à existência de trilhas de controle, revela-se uma percepção positiva de 50%, evidenciando que as trilhas de controle foram elaboradas, sendo que concordam totalmente 7,1% e concordam 42,9%; revelaram uma percepção negativa de 28,5%, sendo que discordaram totalmente 7,1% e discordaram 21,4% e uma faixa de atenção de 21,4% com percepção indiferente ou neutra.

Na segunda tabela a percepção positiva quanto à necessidade de trilhas de controle para os processos desempenhados e análise dos riscos nas atividades no setor dos respondentes foi identificada em 67,9% dos casos, sendo que concordam 50% e concordam 17,9%, outros 10,7% apresentaram uma percepção indiferente e 3,6% apresentaram uma percepção negativa.

Já a terceira tabela, quanto a necessidade de trilhas de controle de *check-lists* também foi citada por 57,1% dos que concordaram e 28,6% dos concordam

⁵¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

⁵²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

totalmente evidenciando uma percepção positiva de 85,7% quanto a sua com sua necessidade. Outros 10,7 % foram indiferentes em relação à necessidade de trilhas de controle e 3,6% tem percepção negativa quanto a necessidade das trilhas para as tarefas em seu setor.

Estes dados revelam uma realidade de considerável deficiência na oferta de trilhas frente à demanda por este mecanismo de controle, o que pode comprometer a eficiência da atuação do sistema de controle interno do município. Grande parte das tarefas é executada sem que haja um esquema de conferência para redução dos riscos nos processos.

A existência de um plano de checagem e validação dos dados é um dos pressupostos para a consolidação de um sistema de controle interno e é recomendável que sua implantação integre a lista de prioridades da gestão do Município de Camaçari-ba.

Tabela 26 - A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor⁵³

Classe de percepção	Resposta	Frequência	Percentual	Percentual Válido
Percepção negativa	Nunca	5	41,7%	41,7%
	Raramente	5	41,7%	41,7%
Faixa de atenção	À vezes	2	16,7%	16,7%
Percepção positiva	Freqüentemente	0	0,0%	0,0%
	Sempre	0	0,0%	0,0%
Total		12	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Dez dos doze respondentes, ou seja 83,3% apresentaram uma percepção negativa, sendo que 41,7% afirmaram que a Auditoria Interna nunca reuniu com seus setores e 41,7% disseram que as reuniões ocorrem raramente. Somente 16,7% dos respondentes manifestaram uma percepção intermediária, afirmando a realização de reuniões ocorrem às vezes.

Há que se ressaltar que essa percepção diz respeito a reuniões formais, conforme se infere das informações obtidas por meio da observação participante.

A auditoria interna ela realiza reuniões em diversos momentos, sendo que os mais importantes são o de abertura e de encerramento dos trabalhos.

⁵³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

A reunião de abertura em auditoria é de extrema necessidade uma vez que algumas vezes as pessoas que serão auditadas não têm conhecimento sobre a importância da mesma; muitas vezes pessoas que deverão participar não são informadas para participar da reunião entre outros problemas.

Nesse sentido, o propósito da reunião de abertura é a de apresentar os membros da equipe auditora, esclarecer detalhes de condução da auditoria e confirmar a disponibilidade de recursos e meios necessários para a realização da auditoria. É nessa reunião que os auditores apresentarão a sua metodologia de trabalho e por isso é muito importante que todas as pessoas que são responsáveis por algum processo estejam presentes na reunião de abertura, inclusive algum representante da direção da entidade.

Já na reunião encerramento de auditoria é o momento em que os resultados da auditoria serão apresentados à unidade auditada. Ou seja, será apresentar as falhas detectadas, resumo do relatório final, de modo a assegurar que o órgão auditado compreenda as pendências e observações assinaladas.

A participação dos líderes da entidade na reunião de abertura e de encerramento, além de esclarecer questões pertinentes à realização da auditoria, também demonstra o envolvimento das pessoas no sistema de governança e gestão da pública municipal.

Sendo assim, é recomendável que os gestores responsáveis neste momento inicial e final, dêem um pouco mais de atenção para essa fase da auditoria muito importante para o sucesso dessa atividade.

Tabela 27- Atributos de qualidade das reuniões com a Auditoria Interna⁵⁴

Qualidade das reuniões que a Auditoria Interna realiza com seu setor.	A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor/coordenadoria/departamento.				
	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[O auditor transmite com clareza os assuntos da pauta.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	8,3%	8,3%
		Discordo	2	16,7%	16,7%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	5	41,7%	41,7%
		Concordo	4	33,3%	33,3%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total		12	100%	100%	
[O auditor tem objetividade na exposição dos assuntos.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	8,3%	8,3%
		Discordo	2	16,7%	16,7%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	4	33,3%	33,3%
		Concordo	4	33,3%	33,3%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	1	8,3%	8,3%
Total		12	100%	100%	
[O auditor demonstra domínio (conhecimento) dos assuntos em pauta.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	8,3%	8,3%
		Discordo	2	16,7%	16,7%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	4	33,3%	33,3%
		Concordo	5	41,7%	41,7%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total		12	100%	100%	

Fonte: Autor (2022).

No concernente a clareza de assuntos transmitidos pelo auditor, observa-se que, 33,3% de respondentes apresentaram a percepção negativa em relação à realização de reuniões pela Auditoria quanto à clareza na transmissão dos assuntos pelo auditor, 41,7% manifestaram uma opinião indiferente (nem concordo nem discordo) e 25% expuseram uma percepção positiva.

Com relação à objetividade, daqueles cuja percepção foi negativa para a variável exposição dos assuntos de reuniões, 25% mantiveram sua opinião; 33,3% tiveram percepção indiferente (nem concordo nem discordo) e 41,7% manifestaram uma opinião positiva.

⁵⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Quanto ao domínio da pauta, 25% mantiveram a percepção negativa apresentada na variável conhecimento do assunto em pauta; 33,3% tiveram uma percepção indiferente (nem concordo nem discordo) e 41,7% avaliaram positivamente a postura do auditor neste sentido.

A concentração, na classe de percepção neutra para os atributos de qualidade das reuniões, dos casos cuja percepção foi negativa ou situou-se na faixa de atenção para a variável existência, leva a crer que esta variável influencie diretamente na percepção das demais variáveis de análise da tabela. Entretanto, tal afirmação dependeria de um estudo mais aprofundado dessa relação, o que não é foco desta pesquisa.

Tabela 28 - A Auditoria Interna realiza auditoria nas atividades desempenhadas em seu setor⁵⁵

Classe de percepção	Respostas	Frequência	Percentual
Percepção negativa	Nunca realizou	7	58,33%
	Raramente	1	8,33%
Faixa de atenção	Às vezes	2	16,67%
	Frequentemente	2	16,67%
Percepção positiva	Sempre	0	0,00%
	Total	12	100,00%

Fonte: Autor (2022).

Verifica-se que 66,67% dos respondentes nunca ou raramente passaram por auditoria nas atividades que desempenham o que expõe os resultados institucionais a severos riscos de falhas em sua execução ou ainda a problemas mais graves, que podem comprometer a eficiência da gestão e resultar em danos ao erário.

Na faixa de atenção encontra-se a percepção de 16,67% dos respondentes, os quais afirmaram que seus setores às vezes passam por auditoria. Apenas 16,67% dos respondentes disseram que seus setores são auditados com frequência.

Com base nestes dados, para realizar uma avaliação mais aprofundada do trabalho realizado pela Auditoria Interna, optou-se por examinar as respostas do grupo de servidores lotados na CGM, Camaçari-Ba.

⁵⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Tabela 29 - Qualidade da auditoria realizada nos setores⁵⁶

Quanto aos trabalhos da auditoria em relação ao seu setor/coordenadoria/departamento.	A Auditoria Interna realiza auditoria em seu setor (Total)				
	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[A auditoria tem contribuído para melhoria na qualidade das atividades desempenhadas em seu setor.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	16,7%	16,7%
		Discordo	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	7	58,3%	58,3%
		Concordo	1	8,3%	8,3%
	Percepção positiva	Concordo	1	8,3%	8,3%
		Concordo totalmente	1	8,3%	8,3%
Total			12	100%	100%
[O auditor demonstra conhecimento sobre o trabalho realizado.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	16,7%	16,7%
		Discordo	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	5	41,7%	41,7%
		Concordo	3	25,0%	25,0%
	Percepção positiva	Concordo	1	8,3%	8,3%
		Concordo totalmente	1	8,3%	8,3%
Total			12	100%	100%
[O auditor demonstra conhecimento sobre o trabalho realizado.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	16,7%	16,7%
		Discordo	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	5	41,7%	41,7%
		Concordo	3	25,0%	25,0%
	Percepção positiva	Concordo	1	8,3%	8,3%
		Concordo totalmente	1	8,3%	8,3%
Total			12	100%	100%
[O relatório de auditoria assessora a elaboração de relatórios de desempenho do seu setor.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	16,7%	16,7%
		Discordo	2	16,7%	16,7%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	5	41,7%	41,7%
		Concordo	2	16,7%	16,7%
	Percepção positiva	Concordo	1	8,3%	8,3%
		Concordo totalmente	1	8,3%	8,3%
Total			12	100%	100%

⁵⁶Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

totalmente

Total	12	100%	100%
-------	----	------	------

Fonte: Autor (2022).

Verifica-se que apenas 16,7% dos respondentes deste grupo apresentaram uma percepção positiva no que se refere à contribuição das auditagens realizadas para a melhoria na qualidade das atividades de seu setor, 41,7% manifestaram uma opinião indiferente (nem concordo nem discordo) e 16,7% expuseram uma percepção positiva.

Quanto a demonstração de conhecimento sobre o trabalho realizado foi reconhecida por 60% dos respondentes e negada por 3,33%. Requer atenção a faixa de percepção neutra, que atingiu mais de um terço dos respondentes.

Já com relação a percepção sobre os relatório de auditoria se assessora a elaboração de relatórios de desempenho do seu setor reconhecida por 25% dos respondentes e negada por 33,4%. Requer atenção a faixa de percepção neutra, que atingiu mais um percentual de 41,7% dos respondentes.

Nesse sentido, é preciso que a Auditoria Interna avalie a forma de comunicação de sua equipe com os demais servidores durante as auditagens e as formas de apresentação dos resultados destas, de forma que possam demonstrar, com clareza, a relação direta entre as ações de auditoria e a avaliação dos riscos nos processos.

Tabela 30 - A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditagens realizadas⁵⁷

[Frequência dos relatórios]	Classe de percepção	Classe de resposta	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida
Dados Válidos	Percepção negativa	Nunca/não recebem relatórios	0	0,0%	0,0%
		Raramente	1	8,3%	33,3%
	Faixa de atenção	Às vezes	2	16,7%	66,7%
	Percepção positiva	Freqüentemente	0	0,0%	0,0%
		Sempre	0	0,0%	0,0%
Total			3	25%	100%
Dados Inválidos (abstenção)			9	75,0%	
Total			12	100%	

Fonte: Autor (2022).

⁵⁷Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Apenas 3 respondentes se manifestaram, condicionado ao fato de o responsável pelo encaminhamento do produto já ter encaminhado ou não o citado relatório de auditoria para seu setor, os demais optaram por não se manifestar.

A informalidade das ações da equipe de auditoria é nitidamente destacada pelos dados expressos na tabela. Três dos doze respondentes que confirmaram a realização de auditoria em seus setores, isto é, 25% dos casos, demonstraram uma percepção negativa quanto à emissão de relatórios, dos quais 33,33% afirmaram que a Auditoria Interna raramente emitiu relatórios com o resultado das auditorias.

Duas das três pessoas, 66,66% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, reconhecendo a emissão de relatórios pela Auditoria Interna apenas eventualmente. Dos 3 respondentes, 0,00% do total, nenhum deles apresentou percepção positiva quanto ao cenário ideal, que é a elaboração de relatórios para todas – ou quase todas – as auditorias realizadas.

Nesse sentido, os produtos da auditoria (Relatório de Auditoria/Nota Técnica) são emitidos pela equipe de auditoria por meio de Comunicação Interna - CI e encaminhados para a Coordenação Central de Auditoria, que por sua vez estando devidamente revisado pela gerência e coordenação, segue via comunicação Interna para o Gabinete da Controladoria.

Uma vez aprovado e tendo anuência do Controlador esse encaminha o Relatório Preliminar para a unidade auditada via ofício, a fim de que essa exerça o seu direito de resposta. Os trabalhos de auditoria encerram-se com a emissão do Relatório Final contendo a análise das respostas pelos auditores ou a revelia (quando não há manifestação da unidade auditada), nesta fase o produto é aprovado pelo Controlador e encaminhado para a unidade auditada via ofício para ciência e providências.

Tabela 31 - Consultas à Auditoria Interna quanto às dúvidas no trabalho⁵⁸

	Você já consultou a Auditoria Interna sobre dúvidas em seu trabalho.	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Dados Válidos	SIM	2	16,7%	18,2%	18,2%
	NÃO	9	75,0%	81,8%	100,0%
	Total	11	92%	100%	
Dados Inválidos (Abstenção)		1	8,3%		
	Total	12	100%		

Fonte: Autor (2022).

Dos 12 servidores 11 respondentes se manifestaram, condicionado ao fato de o responsável pelo encaminhamento do produto já ter encaminhado ou não o citado relatório de auditoria para seu setor, e 1 optou por não se manifestar.

Apenas 18,2% dos respondentes relataram já ter recorrido à Auditoria Interna para o esclarecimento de dúvidas em seu trabalho; 81,8% dos servidores nunca consultaram o setor.

A consultoria é um dos canais de comunicação utilizado pela auditoria em sua atuação preventiva.

A informalidade é uma característica da atividade de consultoria e não deve ser vista de maneira negativa. O auditor é consultado informalmente e, caso o servidor sinta necessidade de uma resposta formal, pode pedir a ele que lhe responda formalmente. O auditor, por outro lado, quando avaliar que a situação requer uma consulta formal, pode lhe solicitar que “ponha no papel” a dúvida suscitada.

De acordo com a Lei Federal nº 14.129, de 29/03/2021 no inciso, I do art. 49, assim assevera:

CAPÍTULO VII
DA GOVERNANÇA, DA GESTÃO DE RISCOS, DO CONTROLE E
DA AUDITORIA

⁵⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

I - realização de trabalhos de avaliação e **consultoria** de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;

A auditoria interna governamental é definida pela IN CGU nº 03/2017 como:

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação e de **consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos (Nosso grifo).

De acordo com a IN CGU nº 08/2017, a atividade de consultoria consiste em assessoramento, aconselhamento e outros serviços relacionados, fornecidos à alta administração, com a finalidade de adicionar valor às operações da unidade.

Segundo a IN CGU nº 03/2017, “os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada”.

Salienta-se que a implementação por meio dos novos normativos face à inclusão da consultoria no rol de serviços prestados pela CGU aos ministérios, às autarquias e às fundações do Poder Executivo federal. Evidenciou que esse tipo de serviço, além de possuir um caráter eminentemente preventivo, se mostra bastante apropriado para um mundo em constantes mudanças, pois tem como finalidade contribuir para a resolução de problemas específicos enfrentados pelos gestores.

Nessa seara, a IN CGU nº 03/2017 elenca alguns pontos a serem observados sobre os serviços de consultoria, a saber:

18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração
53. Os auditores internos governamentais podem prestar serviços de consultoria sobre operações que tenham avaliado anteriormente ou

avaliar operações sobre as quais tenham prestado prévio serviço de consultoria, desde que a natureza da consultoria não prejudique a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada na alocação de recursos para o trabalho. Qualquer trabalho deve ser recusado caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade.

91. Ao considerar a aceitação de trabalhos de consultoria e a sua incorporação ao Plano de Auditoria Interna, o Responsável pela UAIG deve avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

125. Nos trabalhos de consultoria deve ser estabelecido prévio entendimento com a Unidade Auditada quanto às expectativas, aos objetivos e ao escopo do trabalho, às responsabilidades e à forma de monitoramento das recomendações eventualmente emitidas. Esse entendimento deve ser adequadamente documentado.

133. Para os serviços de consultoria, os objetivos dos trabalhos devem abordar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos na extensão previamente acordada e devem ser consistentes com valores, estratégias e objetivos da Unidade Auditada.

137. Nos trabalhos de consultoria, os auditores internos devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada.

140. Nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

146. A aceitação de trabalhos de consultoria decorrentes de oportunidades identificadas no decurso de um trabalho de avaliação depende de prévia inclusão no Plano de Auditoria Interna da UAIG.

147. Durante a realização dos trabalhos de consultoria, os auditores internos devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos do trabalho, mantendo-se atentos à existência de pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração e ao conselho, se houver.

165. As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos de consultoria podem variar na forma e no conteúdo, conforme a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada.

Nesse contexto, os serviços de consultoria oportunizam uma maior interação entre os gestores e os auditores. Por conseguinte, possibilitam que as equipes conheçam de maneira mais aprofundada o funcionamento e os principais desafios da gestão e possam, assim, utilizar sua experiência e seus conhecimentos para melhor orientar os gestores, especialmente em situações relacionadas aos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos. Tudo isso com o devido cuidado para não comprometer a objetividade e a independência, princípios essenciais dos trabalhos de auditoria.

Nesse sentido, como instrumento de exercício da consultoria, a disseminação do conhecimento é uma das ferramentas mais importantes da auditoria interna. O sistema de controle interno atuando de forma pedagógica, em ações de ensino e instrução, além de recomendável, também constitui a Auditoria dentro do viés de Consultoria, um papel de protagonismo no setor público.

Tabela 32 - Qualidade dos relatórios de auditoria emitidos⁵⁹

Os relatórios emitidos pela auditoria são consultados nas reuniões internas de seu setor.		Classe de percepção	Classe de resposta	Frequência	Porcentual	Porcentagem válida
Dados Válidos	[Frequência da consulta de relatórios]	Percepção negativa	Nunca/não recebem relatórios	1	8,3%	33,3%
			Raramente	1	8,3%	33,3%
		Faixa de atenção	Às vezes	0	0,0%	0,0%
		Percepção positiva	Na maioria das vezes.	0	0,0%	0,0%
			Sempre	1	8,3%	33,3%
		Total		3	25%	100%
Dados Inválidos (abstenção)	[Frequência da consulta de relatórios]			9	75,0%	
				Total	12	100%

Fonte: Autor (2022).

A percepção negativa quanto à consulta de relatórios de auditoria nas reuniões de setor respondeu por 66,6% dos casos, dentre os quais, 33,3% apresentaram percepção negativa quanto à emissão dos relatórios alegando que nunca recebeu relatórios, 33,3% tiveram a percepção negativa afirmando que raramente. Já os relatórios emitidos pela auditoria consultados nas reuniões internas de seu setor, obtiveram 33,3% percepção positiva para essa variável.

O exame demonstrou que os setores não têm o hábito de consultar os relatórios emitidos pela auditoria em suas reuniões, o que pode atuar como um obstáculo para as atividades de controle interno.

Uma das finalidades do relatório de auditoria é examinar os controles internos existentes, com o intuito de assessorar a realização de melhorias nestes controles,

⁵⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

por meio da identificação de riscos e falhas nos processos avaliados. Se o conteúdo dos relatórios fica restrito à análise pela chefia de setor, esta finalidade pode estar comprometida.

Tabela 33 – Consultas à Auditoria Interna sobre dúvidas quanto ao trabalho⁶⁰

Considera-se em tempo hábil o esclarecimento dado antes da realização do ato objeto de dúvidas, ou antes, que este ato produza efeitos.	Com relação às consultas feitas à Auditoria Interna. [frequência]				
	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Há resposta do auditor]	Percepção negativa	Nunca/ não recebem relatórios	8	66,7%	66,7%
		Raramente	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Às vezes	0	0,0%	0,0%
	Percepção positiva	Na maioria das vezes.	3	25,0%	25,0%
		Sempre.	0	0,0%	0,0%
	Total		12	100%	100%
[As respostas do auditor são dadas em tempo hábil]	Percepção negativa	Nunca/ não recebem relatórios	8	66,7%	66,7%
		Raramente	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Às vezes	0	0,0%	0,0%
	Percepção positiva	Na maioria das vezes.	2	16,7%	16,7%
		Sempre.	1	8,3%	8,3%
	Total		12	100%	100%
[O esclarecimento das dúvidas é satisfatório]	Percepção negativa	Nunca/ não recebem relatórios	8	66,7%	66,7%
		Raramente	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Às vezes	0	0,0%	0,0%
	Percepção positiva	Na maioria das vezes.	3	25,0%	25,0%
		Sempre.	0	0,0%	0,0%
	Total		12	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

No que se refere à resposta do auditor, 75% dos respondentes apresentaram uma percepção negativa; e 25% uma percepção positiva.

A avaliação da tempestividade das respostas à consulta revelou que em 75% dos casos o auditor é intempestivo apresentando uma percepção negativa. Encontra-se na faixa de percepção positiva de 25% dos respondentes daqueles para os quais a resposta do auditor responde em tempo hábil.

⁶⁰Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

A percepção sobre a qualidade do esclarecimento de dúvidas exibiu um cenário a ser estudado e melhorado pela equipe de auditores. Enquanto 25% considerem satisfatória a elucidação dos questionamentos por parte do auditor e 75% dos respondentes expuseram uma percepção negativa.

Embora a percepção negativa tenha-se mostrado na maioria dos casos, em 75% o servidor não se mostrou satisfeito com as informações apresentadas pelo auditor, o que representa um valor relevante.

Nesse sentido, percebe-se, que o primeiro problema a ser enfrentado pela auditoria interna diz respeito ao entrave dos servidores e a interlocução adequada com os setores, que são fatores a serem trabalhados para a consecução, a contento, desta finalidade.

Tabela 34 - Contribuição da Auditoria Interna para melhorias nos setores⁶¹

Para que a Auditoria Interna possa contribuir para melhorias em seu setor	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[É necessário maior acompanhamento e monitoramento das atividades]	Percepção negativa	Discordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Discordo	0	0,0%	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%	0,0%
		Concordo	5	41,7%	41,7%
		Concordo totalmente	7	58,3%	58,3%
	Total			12	100%
[É necessária orientação mais efetiva e contínua por parte dos auditores]	Percepção negativa	Discordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Discordo	0	0,0%	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%	0,0%
		Concordo	7	58,3%	58,3%
		Concordo totalmente	5	41,7%	41,7%
	Total			12	100%
[É necessário que haja mais auditorias periódicas nos setores]	Percepção negativa	Discordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Discordo	1	8,3%	8,3%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo)	1	8,3%	8,3%

⁶¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice C

		nem discordo)		
Percepção positiva	Concordo	5	41,7%	41,7%
	Concordo totalmente	5	41,7%	41,7%
Total		12	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Todos os respondentes, 100% do total, apresentaram uma percepção positiva quanto à necessidade de maior acompanhamento e monitoramento das atividades pela Auditoria Interna.

Para 100% dos respondentes, é necessária também mais orientação efetiva e contínua por parte dos auditores. E no tocante à necessidade de mais auditorias periódicas, houve percepção negativa de 8,3%, a percepção indiferente (nem concordo nem discordo) respondeu por 8,3% dos casos e a percepção positiva pelos 83,4% restantes.

A necessidade de ação mais presente da auditoria foi citada na análise de outras variáveis, nas quais se identificou como causa principal desta carência a falta de planejamento estratégico das ações, falta de capacitação de pessoal e falta de autonomia funcional.

O anseio por acompanhamento mais efetivo e contínuo e por mais auditorias periódicas acentuam esta idéia. As três carências podem resumir-se em apenas uma, a necessidade de maior presença da Auditoria Interna nos setores.

Tal presença, porém, para traduzir-se em resultados positivos deve ser efetiva, de qualidade, o que demanda preparação dos auditores e bom nível de conhecimento dos temas ligados à atividade auditada.

A carência de capacitação em áreas específica de atuação a ser auditada pela equipe de auditoria interna é ratificada pela percepção dos servidores entrevistados sobre a participação da Auditoria Interna.

Na próxima seção, foram tratadas algumas explanações face às respostas aos questionários aplicados aos servidores sobre a avaliação da independência da auditoria interna inserida no Sistema de Controle Interno - SCI.

4.4 AVALIAÇÃO DA INDEPENDÊNCIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

As respostas aos questionários aplicados aos servidores corroboram aos resultados na análise e interpretação dos dados decorrentes da base empírica da pesquisa e afirmações, conforme se vê pelas tabelas e gráficos que são apresentadas a seguir.

Tabela 35 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente – possui margem de discricionariedade para definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos deverão ser realizados⁶²

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[A auditoria interna do SCI do Município de Camaçari possui margem de discricionariedade para definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos deverão ser realizados.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	3	18,8%	18,8%
		Discordo	8	50,0%	50,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%	0,0%
		Concordo	5	31,3%	31,3%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

No que se refere à margem de discricionariedade para definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos de auditoria interna deverão ser realizados, 68,8% dos respondentes apresentaram uma percepção negativa; e 31,3% uma percepção positiva.

Um dos pressupostos para que a auditoria interna possa atuar de forma que garanta à eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, mediante a prestação de serviços de avaliação e de consultoria é a garantia de sua autonomia técnica e de objetividade.

Nesse sentido, para que a auditoria interna do SCI do Município de Camaçari venha a possuir margem de discricionariedade e definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos deverão ser realizados é preciso que haja regulamentação das normas que tratam da a autonomia e independência da auditoria.

⁶²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Dada sua importância para a atividade organizacional e para a maturidade em governança pública da organização, a atuação da auditoria interna deve ser periodicamente avaliada e gerenciada pelas instâncias superiores de governança.

Nesse sentido, para ser eficaz, a Auditoria Interna precisa conhecer o ambiente interno, planejar a evolução da maturidade para entregar resultados.

Nesse contexto é recomendável através de norma a adoção do duplo reporte para dois níveis de decisão: o dos responsáveis pela Governança que sustentam a estratégia organizacional a longo prazo, e o de quem sustenta a estratégia operacional diária. Bem como também estabelecimento de mandato para o dirigente de unidade de auditoria interna.

Tabela 36 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Posicionamento hierárquico da Auditoria Interna é adequado⁶³

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Posicionamento hierárquico da Auditoria Interna é adequado]	Percepção negativa	Discordo totalmente	3	18,8%	18,8%
		Discordo	6	37,5%	37,5%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%
		Concordo	3	18,8%	18,8%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	2	12,5%	12,5%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

No tocante a adequação da Auditoria Interna face ao posicionamento hierárquico da Auditoria Interna revelou que em 56,3% tem uma percepção negativa. Dois respondentes, 12,5% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam. Enquanto 31,3% dos respondentes, tem uma percepção positiva.

A auditoria interna, enquanto função de assessoramento da alta Administração Pública deve localizar-se no nível máximo, acima dos demais órgãos gestores (Diretorias, Coordenadorias, Gerências, Secretarias), a fim de, preservar sua autonomia profissional e efetuar as recomendações para a correção dos desvios

⁶³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

com maior independência. Atualmente, o setor público percebeu a importância da autonomia das auditorias internas e as posicionou no nível máximo da estrutura da administração.

A Controladoria-Geral do Município (CGM), conforme visto anteriormente agrega a função de auditoria e fiscalização compondo um dos órgãos de assessoramento do Prefeito Municipal. No âmbito da CGM está localizada a Coordenadoria Central de Auditoria (CCA), que tem a atribuição técnica de realizar auditoria e fiscalização na Administração Pública Municipal.

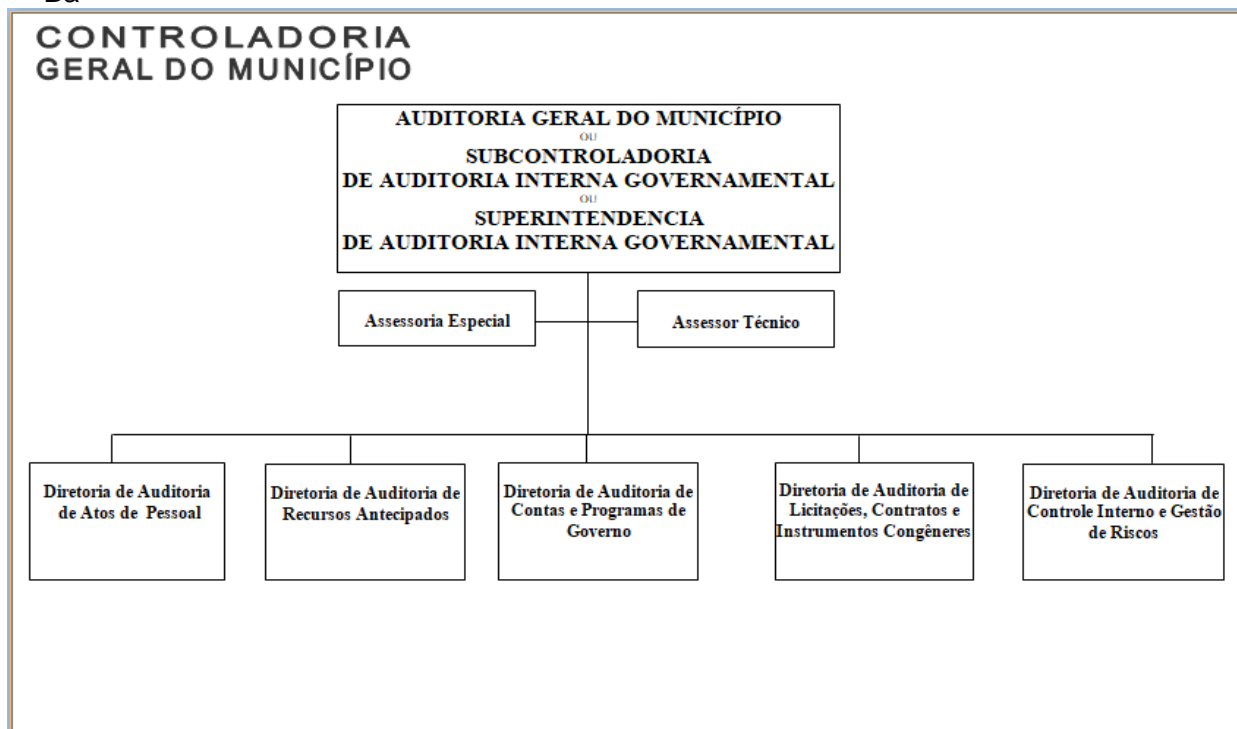
Nesse sentido, a percepção negativa dos auditores internos no concernente ao posicionamento hierárquico da Auditoria Interna se deu no tocante as suas subdivisões e coordenações para o efetivo incremento das ações fiscalizatórias em todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal e dos demais responsáveis pela utilização de recursos públicos municipal.

Em convergência com esse entendimento Brito, et al., (2015), em trabalho anterior de estudo de caso no sistema de controle interno do Município de Camaçari, no concernente a reestruturação administrativa com a finalidade de segregar as funções de organização dos controles e Auditoria, assim assevera:

[...] necessário que a Controladoria, a partir de reestruturação administrativa, tornar-se órgão de 1º grau hierárquico com *staff* de Secretaria - responsável pela organização dos controles, e a Auditoria como órgão vinculado de 2º grau hierárquico com *staff* de Subsecretaria/Subcontroladoria - responsável pelo departamento específico de auditoria. Esta eventual reestruturação, atribuirá a Auditoria um maior nível de autonomia e menor subordinação à administração no aspecto funcional, e assim propiciará indicativos que nortearam o aperfeiçoamento das atividades na gestão.
(BRITO et al., 2015).

Em síntese, seguindo os padrões e boas práticas nacionais e internacionais de auditoria. Em consonância com estudos anteriores, a exemplo de Carvalho Neto et al (2019) que motivou a proposta adaptada e sugerida na Figura 11 (Modelo adaptado para CGM) deste estudo de caso, é recomendável que a administração adote como sugestão o organograma da Figura 12, logo abaixo para possível adequação de uma nova estrutura organizacional da unidade de auditoria interna governamental do Município de Camaçari-Ba.

Figura 12 - Modelo de proposta para Unidade Central de Auditoria Interna/CGM/Camaçari-Ba



Fonte: Adaptado do pelo Autor (2022); Santa Catarina (2019).

Nessa proposta a Auditoria-Geral do Município e/ou Subcontroladoria de Auditoria Interna Governamental e/ou Superintendência de Auditoria Interna Governamental, vinculada à Controladoria Geral do Município (CGM/CAMAÇARI) é responsável pelo planejamento e implementação das atividades de fortalecimento do controle interno, auditoria, prevenção e orientação aos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal.

Em virtude da proposta, acima sugerida, adaptada a partir da estrutura da Auditoria Geral do Estado de Santa Catarina-SC, vislumbra-se a possibilidade de modernização da Auditoria Interna do sistema de controle interno – SCI do Município de Camaçari-Ba, a partir de uma eventual reforma estrutural lastreada nas melhores práticas nacionais e internacionais de controle interno.

Para tanto, recomenda-se a contemplação de cinco diretorias, a saber:

<p>1. Diretoria de Auditoria de Licitações e Contratos.</p>	<p>A Diretoria de Auditoria de Licitações e Contratos – DEALC tem como atribuição fiscalizar e orientar os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta quanto aos processos licitatórios e sua dispensa ou inexigibilidade, além da execução dos respectivos contratos.</p> <p>Entre as atividades realizadas pela DIALC estão o monitoramento de editais de obras e serviços de engenharia e sua execução. Estes trabalhos têm por objetivo otimizar a contratação de obras e serviços de engenharia, verificar o cumprimento da legislação e atuar preventivamente junto aos responsáveis a fim de evitar atrasos e danos sociais e ao erário.</p> <p>A DIALC também realiza o trabalho de orientação aos gestores e aos servidores envolvidos na contratação, serviços e aquisições de bens.</p> <p>O trabalho é pautado visando a correta aplicação dos recursos públicos, e tem por objetivo contribuir para a melhoria do desempenho da Administração Pública e da qualidade dos serviços entregues ao cidadão, bem como a obediência aos princípios da legalidade, moralidade, economicidade, impessoalidade, eficiência e publicidade, entre outros.</p>
<p>2. Diretoria de Auditoria de Recursos Antecipados.</p>	<p>Compete à Diretoria de Auditoria de Recursos Antecipados - DIRAN desenvolver atividades relativas à orientação, ao controle e ao acompanhamento dos recursos financeiros repassados pelos órgãos e entidades da administração pública estadual, a título de adiantamento, subvenção, auxílio e contribuição por meio de convênios e instrumentos congêneres.</p>
<p>3. Diretoria de Auditoria de Contas e Programas de Governo.</p>	<p>“A Diretoria de Auditoria de Contas e Programas de Governo - DIACPG tem dentre suas atribuições: avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias; fiscalizar a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Município; fiscalizar a observância dos limites e demais determinações contidas na Constituição da República, na Constituição do Estado, Lei Orgânica do Município, na Lei Complementar nº 101/2000 e demais legislações correlatas relacionadas com o equilíbrio das finanças públicas; e, ainda, coordenar o processo de elaboração do Parecer Conclusivo sobre a Prestação de Contas do Prefeito, promovendo a articulação com os órgãos do Poder Executivo e o Tribunal de Contas</p>

	dos Municípios.”
4. Diretoria de Auditoria de Pessoal.	<p>A Diretoria de Auditoria de Pessoal – DAPES é responsável pela análise da regularidade dos atos relativos à vida funcional e remuneratória dos servidores públicos detentores de cargos de provimento efetivo e comissionados, dos empregados públicos municipais regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e dos profissionais Admitidos em Caráter Temporário (ACT) de todos os órgãos e Entidades da Administração Pública Municipal.</p> <p>Assim, realiza a fiscalização das despesas de pessoal por meio do monitoramento da folha de pagamento de milhares de servidores municipais ativos, inativos e pensionistas. Também realiza auditorias específicas e presta orientações aos órgãos e entidades da Administração Pública Municipal.</p> <p>O contínuo desenvolvimento de ações de auditoria, fiscalização, assim como a proposição de novos métodos de trabalho, dentre outras medidas, tem por objetivo aprimorar a qualidade do gasto com as despesas de pessoal e, conseqüentemente, otimizar os recursos estaduais.”</p>
5. Diretoria de Auditoria de Controle Interno e Gestão de Riscos.	<p>A Diretoria de Auditoria de Controle Interno e Gestão de Riscos - DIACGR têm entre suas principais atribuições:</p> <p>Coordenar, normatizar e supervisionar tecnicamente as atividades das unidades de controle interno dos órgãos e entidades do Poder Executivo de forma a respaldar e potencializar sua forma de atuação;</p> <p>Fomentar mecanismos e ações para que os controles internos da gestão sejam baseados na gestão de riscos, de modo a identificar, evitar, responder e monitorar as ameaças que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento de sua missão institucional;</p> <p>Realizar trabalhos de consultoria para a melhoria dos</p>

<p>processos de governança, gerenciamento de riscos e controles dos órgãos e entidades do Poder Executivo;</p> <p>Verificar o cumprimento do Decreto Municipal que regulamente a Lei Nacional nº 13.303/16, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, sociedade de economia mista e de suas subsidiárias.</p> <p>Também presta atividades de orientação e assessoramento com a elaboração de propostas de atos normativos e emissão de informações.</p>
--

Fonte: Adaptado do pelo Autor (2022); Santa Catarina (2019).

Com a implantação do modelo proposto, busca-se fortalecer a atividade de Auditoria Interna do Município (órgão central de controle interno da administração - terceira linha de defesa), fomentando a ação proativa dos gestores, com foco no gerenciamento dos riscos que influenciem o alcance dos objetivos estratégicos do governo.

Nesse sentido, o modelo sugerido, quando da regulamentação municipal contempla uma estrutura adequada e robusta ao cumprimento do estabelecido, no Parágrafo único, do Artº 11 e inciso III, do Artº. 169 da Lei Federal nº 14.133, de 1º abril de 2021.

Tabela 37 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - A unidade de auditoria interna do SCI de Camaçari possui estatuto de auditoria interna⁶⁴

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[A unidade de auditoria interna do SCI de Camaçari possui estatuto de auditoria interna]	Percepção negativa	Discordo totalmente	6	37,5%	37,5%
		Discordo	4	25,0%	25,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	3	18,8%	18,8%
		Concordo	3	18,8%	18,8%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total			16	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

⁶⁴Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

A percepção dos auditores quanto à existência estatuto de auditoria na unidade de auditoria interna do SCl do Município é negativa, em (62,5%) entre os respondentes, sendo que 37,5% discordaram totalmente e 25% discordaram. Enquanto 18,8% do total revelou uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam e 18,8%, uma percepção positiva.

Nesse sentido, a fim de que o SCl do Município de Camaçari possa seguir os padrões internacionais de auditoria, é recomendável que a administração estabeleça normativo que aprove o Estatuto de Auditoria Interna, definindo o propósito, a autoridade e a responsabilidade da unidade, a saber:

- a) Propósito - a Auditoria só exercerá atividades de consultoria nos limites definidos no Estatuto; o propósito delimita quais as atividades a serem exercidas pela Auditoria;
- b) Autoridade - os acessos devidos à Unidade no desempenho de suas funções e a obrigação de atendimento pelas demais unidades das requisições feitas de documentos, informações e esclarecimentos; e
- c) Responsabilidade - dos servidores e da unidade;

Tabela 38 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCl de Camaçari diretrizes técnicas de atuação da auditoria⁶⁵

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe no SCl de Camaçari diretrizes técnicas de atuação da auditoria]	Percepção negativa	Discordo totalmente	1	6,3%	6,3%
		Discordo	0	0,0%	0,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%	6,3%
		Concordo	7	43,8%	43,8%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	7	43,8%	43,8%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 13 respondentes afirmam a percepção positiva (87,5%), sendo que 12,5% concordam e 68,8% concordam totalmente, que existe no SCl de Camaçari diretrizes técnicas de atuação da auditoria. Único respondente, 6,35% do total, revela uma percepção na

⁶⁵Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concorda nem discorda. E um respondente, 6,3% discordam totalmente.

Diante das crescentes inovações e aprimoramentos na área de auditoria, como vem ocorrendo nos demais Poderes Executivos Federal, Estadual e Municipal a comunidade nacional e internacional exige a revisão dos marcos normativos e dos manuais de procedimentos que tratam de controle interno e auditoria interna, de forma a adequá-los às boas práticas sobre o tema, como o Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), particularmente o Coso II, e o IPPF (*International Professional Practices Framework*);

Desta forma, é recomendável a constante atualização das diretrizes técnicas de atuação da auditoria promovendo a padronização e a busca da excelência nos métodos, critérios, conceitos ou sistemas utilizados na atividade de auditoria nos órgãos ligados ao SCI, a fim de que essa atividade possa cumprir a sua missão institucional e o postulado constitucional de integração.

Tabela 39 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima.⁶⁶

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe no SCI de Camaçari reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima]	Percepção negativa	Discordo totalmente	4	25,0%	25,0%
		Discordo	3	18,8%	18,8%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%
		Concordo	3	18,8%	18,8%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	4	25,0%	25,0%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 7 respondentes afirmam a percepção positiva (43,8%), sendo que 18,8% concordam e 25% concordam totalmente, que existe reporte administrativo da auditoria interna à autoridade máxima. Dois respondentes, 12,5% do total, revela uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concorda nem discorda. E um

⁶⁶Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

respondente, (43,8) tem percepção negativa, sendo 25% discordam totalmente e 18,8 discordam.

Ante o exposto, referente ao quesito reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima. O Manual de Auditoria Interna de Camaçari, assim assevera:

1.5. Posição hierárquica e grau de dependência

Quanto à vinculação hierárquica, a Auditoria Interna da Coordenadoria Central de Auditoria está diretamente subordinada ao Controlador Geral, sendo vedada a delegação desse vínculo a outra autoridade.

O SCI, no item 1.5 do Manual de Auditoria Interna do Poder Executivo do Município de Camaçari, aprovado pela Instrução Normativa CGM nº 001, 29 de agosto de 2017, ora publicado no DOM Prefeitura Municipal de Camaçari - Ano XV - Nº 793 de 23 de outubro de 2017 - Pagina: 01 de 48 contempla o quesito reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima.

Tabela 40 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança⁶⁷

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe no SCI de Camaçari reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna]	Percepção negativa	Discordo totalmente	9	56,3%	56,3%
		Discordo	3	18,8%	18,8%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	4	25,0%	25,0%
	Percepção positiva	Concordo	0	0,0%	0,0%
		Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total			16	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 12 respondentes afirmam a percepção negativa (75%), sendo que 56,3% discordam totalmente e 18,8% discordam que exista no SCI de Camaçari reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna. Dois respondentes, 25% do total, revelam uma percepção na

⁶⁷Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concorda nem discorda. E nem um respondente, (0,00%) tem percepção positiva.

Nesse contexto, a percepção dos respondentes é de que o SCI não contempla a existência de reporte funcional da Unidade Central de Auditoria Interna a uma comissão/ comitê / colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna.

Nesse contexto, é recomendável que a administração estabeleça normativos que busque o fortalecimento da Auditoria Interna através da criação do Conselho Municipal de Controle Interno / Comitê de Governança e Auditoria, e com isso contemple o quesito reporte funcional da Auditoria Interna atribuindo-lhe, mais independência e um maior protagonismo na condução dos trabalhos de auditoria.

Nesse sentido é recomendável que a administração municipal analise as orientações do TCU, contidos nos itens 265.4.2 do Acórdão nº 1273/2015- TCU – Plenário e 279.1.4.2 e 280 do Acórdão nº 2.622/2015-TCU- Plenário.

Tabela 41 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Existe no SCI de Camaçari código de ética específico para os Auditores Internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos de objetividade e independência⁶⁸

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe no SCI de Camaçari código de ética específico para os Auditores Internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos de objetividade e independência]	Percepção negativa	Discordo totalmente	4	25,0%	25,0%
		Discordo	2	12,5%	12,5%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%
		Concordo	4	25,0%	25,0%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	4	25,0%	25,0%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

A percepção dos auditores quanto a existência código de ética específico para os Auditores Internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos de objetividade e independência é positiva, em 50% entre os respondentes, sendo que 25% concordam totalmente e 25% concordam. Enquanto 12,5% do total revelaram

⁶⁸Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam e 37,5%, uma percepção negativa, sendo que 25% discordam totalmente e 12,5% discordam.

Nesse quesito, se faz mister afirmar que existe no SCI código de ética específico para os Auditores Interno. Nesse sentido, o Decreto Municipal nº. 6515/2016, de 18 de agosto de 2016- institui o Código de Ética e de Conduta Profissional dos servidores da Controladoria Geral do Município, atende esse pré-requisito.

Tabela 42 – Condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente - Há aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho.⁶⁹

Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Há aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho]	Percepção negativa	Discordo totalmente	9	56,3%	56,3%
		Discordo	3	18,8%	18,8%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%
	Percepção positiva	Concordo	1	6,3%	6,3%
		Concordo totalmente	1	6,3%	6,3%
	Total			16	100%

Fonte: Autor (2022).

Da verificação dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 12 respondentes afirmam a percepção negativa (75%), sendo que 56,3% discordam totalmente e 18,8% discordam que não há aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho. Dois respondentes, 12,5% do total, revelam uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concorda nem discorda. E dois respondentes, (12,5%) tem percepção positiva.

O SCI contempla no item 10.8 do Manual de Auditoria Interna do Poder Executivo de Camaçari, aprovado pela IN CGM nº 001, de 29 agosto de 2017,

⁶⁹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

demonstra que o documento que contém a programação da auditoria para o ano subsequente é o Plano Anual de Atividades de Auditoria - PAINT. A publicação da referida peça, esta condicionada a sua aprovação por autoridade máxima, e eventual publicação realizar-se-á por meio de Instrução Normativa. Destarte, anteriormente, a aprovação do PAINT, se faz necessário a aprovação da Matriz de Risco, que uma vez aprovada por autoridade superior deve ser publicada por meio de Resolução.

Na próxima seção, foram tratadas algumas explicações face as respostas aos questionários aplicados aos servidores sobre a aderência as normas e padrões internacionais.

4.5 ADERÊNCIA ÀS MELHORES PRÁTICAS E PADRÕES NACIONAIS E INTERNACIONAIS

As respostas aos questionários aplicados aos servidores corroboram os resultados apresentado nas tabelas e gráficos com intuito de analisar o grau de aderência da auditoria interna governamental do Município de Camaçari as normas e padrões internacionais, conforme se vê a seguir.

Tabela 43 – Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - O SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo⁷⁰

Com relação às aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[O SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo (art. 74, IV).]	Percepção negativa	Discordo totalmente	6	37,5%	37,5%
		Discordo	4	25,0%	25,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	1	6,3%	6,3%
		Concordo	5	31,3%	31,3%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

⁷⁰Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 10 respondentes afirmam a percepção negativa (62,5%), sendo que 37,5% discordam totalmente e 25% discordam que o SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo (art. 74, IV). Um respondente, 6,3% do total, revela uma percepção indiferente, nem concorda nem discorda. E cinco respondentes, (31,3%) tem percepção positiva.

As principais normas internacionais que envolvem Auditoria são editadas pelas seguintes entidades: IIA- IPPF (já traduzidas e encontradas no site do TCU), GAO - *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS) (*The Yellow Book*), INTOSAI (também traduzidas e disponíveis no site do TCU), e da Federação Internacional dos Contadores (ISA).

Essas normas são recomendadas pelo TCU por estabelecerem um PADRÃO, uma base para avaliação das Unidades de Auditoria Interna, não se confrontam com as Leis, mas são diretivas, e na ausência de normas, devem ser usadas de forma a complementar eventuais lacunas.

A Decisão Normativa TCU 147/2015 – art. 8º, Inciso I, Parágrafo único recomenda a adoção de padrões internacionais, em especial quanto aos trabalhos a serem desenvolvidos. Não obstante a Constituição denominar as unidades de “controle interno”, ela lhes confere atividades típicas de auditoria interna (Ac. 2831/2015-TCU-P).

Nesse sentido, a fim de que o SCI do Município de Camaçari possa seguir os padrões internacionais de auditoria, é recomendável que a administração atenha-se as orientações mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework* - IPPF) utilizadas como base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo *The Institute of Internal Auditors*, consolidação das melhores práticas de auditoria interna em nível internacional, cabendo a cada Instância Interna de Governança, de acordo com seu mandato e normas, determinar o grau de adesão a elas.

Tabela 44 – Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos⁷¹

Com relação às aderências aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos.]	Percepção negativa	Discordo totalmente	8	50,0%	50,0%
		Discordo	6	37,5%	37,5%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	0	0,0%	0,0%
		Concordo	2	12,5%	12,5%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total			16	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Quatorze respondentes apresentaram uma percepção negativa (87,5%), sendo que 50,00% discordaram totalmente afirmaram que exista algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos e 35,5% também discordaram. Não houve indecisos. E dois respondentes, 12,5% do total, indicam a existência de algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos.

Nesse contexto, elencado na tabela anterior não é da Auditoria a responsabilidade pela definição da política de gestão de riscos. Reportando-se à mais alta autoridade da Administração, como também ao mais elevado órgão de governança (Comitê, Conselho etc.) é o que se denomina duplo reporte.

Os principais normativos que o SCl do Município de Camaçari deve buscar regulamentar visando uma política de gestão de riscos são os seguintes:

A norma do IIA 1110 – trata da independência organizacional: ela prevê que anualmente o conselho ou dirigente máximo, deve confirmar a independência da atividade de auditoria interna.

Norma IIA 2010 – O Planejamento deve se basear em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, alinhada ao planejamento estratégico das metas da organização.

Norma do IIA 2100 – natureza do trabalho de auditoria deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e com base em riscos, e isso pode ser adotado para cada área a ser auditada.

Norma IIA 1210 – Proficiência – os auditores devem possuir e deter coletivamente, o conhecimento, habilidades e competência necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. Essa qualificação se demonstra por meio das certificações.

⁷¹Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Nesse sentido, é recomendável a atualização dos normativos internos, através da adoção de parâmetro com as normas internacionais de auditoria, especialmente as emitidas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), e as boas práticas internacionais.

Tabela 45 – Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - Existe boas práticas de *Accountability*⁷²

Com relação às aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[Existe boas práticas de <i>Accountability</i>]	Percepção negativa	Discordo totalmente	4	25,0%	25,0%
		Discordo	4	25,0%	25,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	3	18,8%	18,8%
	Percepção positiva	Concordo	5	31,3%	31,3%
		Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
Total			16	100%	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados expostos na tabela. Foi possível observar que dos 8 auditores internos, 16 respondentes afirmam a percepção negativa (50%), sendo que 25% discordam totalmente e 25% discordam, que exista boas práticas de *Accountability*. Três respondentes, 18,8% do total, revelaram uma percepção na faixa de atenção, na condição de indiferentes, nem concordam nem discordam. E cinco respondentes, 31,3% concordaram que exista boas práticas de *Accountability*.

Para que haja a existência de boas práticas de *Accountability*, primeiramente é preciso buscar a asseguuração das três linhas de defesa.

A primeira linha de defesa contra os riscos é da própria Administração, por meio dos controles internos que a Alta Administração estabelece.

A segunda linha é a gestão de riscos, dentro dos limites considerados impactantes e prováveis, assim definidos pela Administração, e como eles serão geridos, mitigados ou eliminados.

A terceira linha de defesa, como já dito, cabe à auditoria interna.

⁷²Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

Tabela 46 – Aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município - atua de forma efetiva e independente⁷³

Com relação às aderências aos padrões internacionais de Auditoria Interna Governamental do Município	Classe de percepção	Percepção Negativa	Indiferente	Percepção Positiva	Percentual Válido
[A Auditoria Interna do Município atua de forma efetiva e independente]	Percepção negativa	Discordo totalmente	2	12,5%	12,5%
		Discordo	8	50,0%	50,0%
	Faixa de atenção	Indiferente (nem concordo nem discordo)	2	12,5%	12,5%
		Concordo	4	25,0%	25,0%
	Percepção positiva	Concordo totalmente	0	0,0%	0,0%
		Total		16	100%

Fonte: Autor (2022).

Da análise dos dados na tabela. Dos 16 auditores internos, 10 respondentes afirmam a percepção negativa (62,5%), sendo que 12,5% discordam totalmente e 50% discordam que a Auditoria Interna do Município atua de forma efetiva e independente. Dois respondentes, 12,5% do total, revela uma percepção indiferente, nem concorda nem discorda.

E quatro respondentes, (25%) tem percepção positiva. Para que um controle seja considerado forte, é preciso que ele esteja estabelecido a partir da garantia de uma atuação Independente e Objetiva de sua Auditoria Interna.

Nesse contexto, a fim de que a auditoria interna tenha condições de atuar de forma independente e proficiente, assim assevera o TCU:

C2.2. Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente.

C2.2.1 A auditoria interna se reporta funcionalmente à mais alta instância interna de governança e administrativamente à alta administração. (*E)(5)

C2.2.2 Diretrizes para o tratamento de conflitos de interesse (p. ex. não participação em atos de gestão) na função de auditoria interna estão definidas. (*D)(6)

C2.2.3 As competências necessárias ao desempenho das responsabilidades da auditoria interna estão identificadas. (*D)(7)

8. C2.2.4 Condições são providas para que os auditores internos possuam, coletivamente, as competências necessárias ao desempenho das atribuições da função de auditoria interna. (*E)(8)

Vale lembrar que "auditoria interna é a atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria com o objetivo de agregar valor às operações da

⁷³Baseado nos dados do Questionário de Pesquisa, apêndice D

organização, de modo a auxiliar na concretização dos objetivos organizacionais, mediante avaliação da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança".

Diante de tudo exposto acima, de acordo com o *IIA- Institute of Internal Auditors*, na Norma nº 1110 – que trata da independência organizacional, o referido instituto menciona que para que haja a Independência Organizacional nas Auditorias Internas, é preciso que o Poder Executivo Municipal adote alguns atos administrativos, a saber:

- a. Aprove o estatuto de auditoria interna;
- b. Aprove o planejamento de auditoria baseado em riscos;
- c. Aprove o orçamento de auditoria e o plano de recursos;
- d. Receba comunicações do executivo chefe de auditoria sobre o desempenho do plano de auditoria interna e outros assuntos;
- e. Aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria;
- f. Aprove a remuneração do executivo chefe de auditoria; e
- g. Formule questionamentos adequados à administração e ao executivo chefe de auditoria para determinar se existem escopos inadequados ou limitações de recursos.

Nesse sentido, é recomendável que a administração viabilize ato normativo que garanta a atuação da auditoria interna do Município de forma independente e proficiente.

Neste mister, é recomendável o estabelecimento de mandato para o dirigente da unidade de auditoria interna, assim como ocorre com dirigentes de corregedorias, agências reguladoras e outras atividades que requerem estabilidade e impessoalidade, o que visa conferir isenção e segurança, uma vez que a natureza da atividade de auditoria não permite que os dirigentes de unidades de auditoria interna sofram represálias caso o trabalho apresentado seja incompatível com o interesse subjetivo da alta administração.

A seguir, é apresentada uma tabela comparativa entre alguns modelos de referência e o modelo da CGM de Camaçari, onde as diversas dimensões e variáveis estudadas foram elencadas.

Tabela 47 - Comparativo entre as melhores práticas (modelos CGU / CGE-MG / CGM-BH) x modelo CGM-Camaçari

VARIÁVEIS POR DIMENSÃO	PODER EXECUTIVO			
	FEDERAL CGU	ESTADUAL CGE/MG	MUNICIPAL CGM/BH	MUNICIPAL CGM/CAMAÇARI
1. Divulgação portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público, etc.	X	X	X	X
2. Apresentação de relatórios e certificação de auditoria das contas da administração direta ao TCM.	X	X	X	
3. Alinhamento as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional, a saber: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria; e Prevenção e combate à corrupção.	X	X	X	
4. Ações de controle destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público.	X	X	X	X
5. Avanço tecnológico em TI para apoiar o planejamento e a execução de auditorias realizadas pelo SCI.	X	X	X	
6. Maturidade da gestão em gerenciamento de riscos e controles internos.	X	X	X	
7. Asseguração das três linhas de defesa.	X	X	X	
8. Investimento em capacitação profissional.	X	X	X	
9. Protagonismo no papel do Auditor Interno.	X	X	X	
10. Parcerias com órgãos de governança superior de controle e associativos.	X	X	X	
11. Posicionamento hierárquico da Auditoria Interna adequado.	X	X	X	
12. Diretrizes técnicas de atuação da auditoria.	X	X	X	X
13. Reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima.	X	X	X	X

14. Reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna.	X	X	X	
15. Código de ética específico para os Auditores Internos.	X	X	X	X
16. Aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho.	X	X	X	
17. Segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo (art. 74, IV).	X	X	X	
18. Normativo que regulamente política de gestão de riscos.	X	X	X	
19. Boas práticas de <i>Accountability</i> .	X	X	X	
20. Atuação efetiva e independente da Auditoria Interna Governamental.	X	X	X	

Fonte: Autor (2022).

Na análise comparativa entre as diferentes dimensões analisadas na presente pesquisa, foi possível observar que os moldes estruturais de governança da CGU, CGE-MG e CGM-BH apresentam aderência às boas práticas de controle interno com novas estruturas de governança baseada nas boas práticas internacionais muito acima da realidade do SCI do Município de Camaçari-Ba.

Nessa seara, através do comparativo entre as diversas dimensões e variáveis estudadas, a saber: apresentação de relatórios e certificação de auditoria das contas da administração direta ao TCM, alinhamento as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional, avanço tecnológico em TI, maturidade da gestão em gerenciamento de riscos e controles internos, asseguração das três

linhas de defesa, protagonismo no papel do Auditor Interno, parcerias com órgãos de governança, posicionamento hierárquico da Auditoria Interna adequado, reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança, aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, padrões internacionais de auditoria, Normativo que regulamente política de gestão de riscos, boas práticas de *accountability* e atuação efetiva e independente da Auditoria Interna, se tornou possível observar o quão se faz necessário que o SCI de Camaçari alcance uma maior evolução do controle interno. Ou seja, é preciso revisar a norma estruturante do SCI do Município com o intuito de adequar o “*modus operandi*” de controle interno evoluindo a atual estrutura aderindo às novas estruturas de governança baseada nas boas práticas internacionais, já consolidados pelos principais sistemas de controle interno nos âmbito nacional (a exemplo dos Poderes executivo Federal, Estadual e Municipal de Prefeituras de Porte Maior) e no âmbito Internacional (a exemplo do modelo *PIC* Europeu, ilustrado na Tabela 48 e de outros países e regiões do mundo demonstrado na Tabela 49).

Nesse contexto, é de suma importância que norma superior venha a contemplar bases consistentes para estruturação de um modelo de controle interno, onde seja possível uniformizar a definição de controle interno, definir seus objetivos e elementos e declarar os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional e estabelecer responsabilidades e papéis de gestores e demais servidores em relação ao desenho, implementação e monitoramento do controle interno, incluindo obrigações de certificação, reporte de deficiências e planos de ação para corrigi-las, bem como a disponibilização de informações às partes interessadas da cadeia de governança afeta à instituição.

A seguir, é apresentada uma tabela comparativa entre as melhores práticas internacionais do modelo *Public Internal Control - PIC* da União Europeia x modelo CGM Camaçari, onde se buscou apresentar as diferenças macro funcionais no tipo de atuação, centralizada ou descentralizada, no que tange às consultorias (orientações técnicas e normativas), informações gerenciais de controle e no suporte à melhoria de processos, realizadas pela auditoria interna descentralizada no modelo *PIC* da União Europeia .

Tabela 48 - Comparativo entre as melhores práticas internacionais do modelo *Public Internal Control* - PIC da União Europeia x modelo CGM Camaçari

Atividades	PIC EUROPEU *		CGM-CAMAÇARI	
	Macrofunção	Tipo	Macrofunção	TIPO
1. Fórum Permanente de Controle Interno	UCH	Centralizado	Controladoria	Centralizado
2. Encontro Estadual/Municipal de Controle Interno	UCH	Centralizado	Controladoria	Centralizado
3. Orientações Técnicas e Normativas	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Centralizado
4. Projetos de inovação do controle interno	UCH	Centralizado	Controladoria	Centralizado
5. Disponibilização de informações gerenciais de controle	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Centralizado
6. Capacitação em controle interno, gestão de risco e auditoria	UCH	Centralizado	Controladoria	Centralizado
7. Suporte à melhoria de processos	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Centralizado
8. Plano de Ação para Sanar Fragilidades	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Descentralizado
9. Gerenciamento de riscos	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Descentralizado
10. Acompanhamento da Gestão	Ministério das Finanças	Centralizado	Controladoria	Centralizado
11. Monitoramento dos Controles Internos	Auditoria Interna	Descentralizado	Controladoria	Centralizado
12. Auditoria de contas de gestão	Inspeção Financeira	Centralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
13. Auditoria orçamentária, financeira e patrimonial	Inspeção Financeira	Centralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
14. Auditoria Especializadas	Auditoria Interna	Descentralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
15. Auditoria de Processos	Auditoria Interna	Descentralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
16. Auditoria de Apuração de Denúncias	Inspeção Financeira	Centralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
17. Auditoria de Desempenho de Programas	Auditoria Interna	Descentralizado	Auditoria Governamental	Centralizado
18. Atendimento de Ouvidoria	Ombudsman	Centralizado	Ouvidoria	Descentralizado
19. Transparência e Ética	Ministério das Finanças	Centralizado	Controladoria	Centralizado
20. Acesso à Informação	Cada Órgão	Descentralizado	Ouvidoria	Descentralizado

Fonte: Adaptada pelo autor (2022), com dados aproveitados do autor Carvalho Neto *et al* (2019).

* O modelo *Public Internal Control* - PIC da União Europeia foi escolhido para análise comparativa, por que entre os demais modelos internacionais estudados nesta pesquisa é o que mais se aproxima da estrutura de governança hoje utilizada no Brasil e que serviu de referência para sugestão de

reestruturação administrativa ao SCI de Camaçari ilustrada na Figura 11 (adaptada a luz do modelo PIC da União Europeia) a partir do trabalho de Carvalho Neto., et al (2019).

Na análise comparativa em questão foi possível observar as principais diferenças entre o modelo *Public Internal Control* (PIC) da União Europeia e o da CGM Camaçari. A macrofunção controladoria apresenta diferenças no tipo de atuação, centralizada ou descentralizada, no que tange às consultorias (orientações técnicas e normativas), na disponibilização de informações gerenciais de controle e no suporte à melhoria de processos, todas realizadas pela auditoria interna descentralizada no modelo PIC da União Europeia.

Em relação à macrofunção auditoria governamental, as atividades desenvolvidas pela CGM/CAMAÇARI são centralizadas, enquanto no modelo PIC da União Europeia as atividades de auditoria interna, na estrutura do governo central, são descentralizadas, especialmente as auditorias especializadas, de processos e de desempenho de programas.

Já as atividades de auditoria orçamentária, financeira e patrimonial, de contas de gestão e auditorias de apuração de denúncias, realizadas pela CGM/Camaçari, também são centralizadas no modelo PIC da União Europeia, sendo denominadas inspeção financeira.

A macrofunção ouvidoria no modelo da CGM/Camaçari é descentralizada no atendimento, no entanto, o modelo PIC da União Europeia não contempla esta função, sendo exercida pela figura do *ombudsman*, escolhido pelo Parlamento. As demais atividades desenvolvidas pela CGM/Camaçari, de acompanhamento da gestão, de transparência e ética, de acesso à informação também estão fora do modelo PIC da União Europeia.

Nesse contexto comparativo com as melhores práticas internacionais de controle, é preciso fortalecer as normas de menor hierarquia: modelo de padrões para controles internos para auxiliar gestores públicos a conceber, implantar, monitorar e certificar sistemas de controle interno institucionais, contemplando:

- a) Estrutura conceitual: bases conceituais, princípios lógicas, legais, técnicas e metodológicas para uma correta compreensão da estrutura de controle interno e dos papéis e responsabilidades de todos os envolvidos.
- b) Estrutura de controle interno: conjunto de componentes, elementos e partes constitutivas do modelo de controle, seus inter-relacionamentos e integrações, conceitos e finalidades.
- c) Manual de implementação: recomendações de normas, metodologias, técnicas, ferramentas e orientações.

A seguir é apresentada uma tabela comparativa entre as principais normas disciplinadoras do controle interno público em diversos países e regiões dos continentes da América do Norte, América do Sul e África, onde se buscou apresentar modelos de referência em gestão de riscos e controles internos em diversos países e seus ordenamentos jurídicos.

Tabela 49 - Comparativo entre os modelos e as normas disciplinadoras do controle interno público em diversos países e regiões dos continentes da Américas do Norte, América do Sul e Africano

	Legislação:	Modelo legislado:	Responsabilidades definidas:
CANADÁ	Projeto de Práticas Avançadas de Auditoria a) Foco no risco do negócio (<i>business risk focus</i>) b) Confiança nos controles	Nenhum em particular	Sim. Na lei: Ministros e chefes departamentais
USA	Forte regulação de controles internos através de Lei de Integridade Financeira dos Gerentes Federais	COSO, nos padrões e diretrizes do GAO e OMB	Sim. Nas normas do OMB: Administração da entidade
NEW YORK STATE USA	Forte regulação de controles internos através da Lei de Responsabilidade Governamental, Auditoria e Controle Interno do Estado de Nova York	COSO, na própria lei	Sim. Na lei: Dirigente máximo de cada órgão/poder
CHILE	Não há ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos. Disposições estão dispersas em leis de criação de órgãos, decretos e resoluções	Nenhum em particular	Sim. Em cada uma das normas esparsas

COLÔMBIA		A previsão de controle interno é constitucional. Leis e Normas	MECI (COSO adaptado e expandido),	Sim. Na lei, no Decreto e no Modelo desenvolvido com auxílio da Agência dos Estados Unidos para o Desenvolvimento Internacional
PARAGUAI		A previsão de controle interno é constitucional. Leis e Normas	MECIP (COSO adaptado e expandido)	Sim. No art. 60, da Lei 1.535/99 de Administração Financeira do Estado
PERU		Lei específica Resolução 320-2006-CG, detalha o Marco Conceitual da Estrutura de Controle Interno do Peru.	COSO I	Sim. Na lei, titular e funcionários das entidades
ÁFRICA DO SUL		A previsão de controle interno é constitucional. Leis e Normas	COSO I Normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle - Auditoria-Geral da África do Sul	Sim. Na lei, titular e funcionários das entidades
	CGU	Constituição Federal. Leis e Normas	COSO I/II Normas que disciplinam a atuação desse órgão central de Controle e órgãos setoriais de controle	Sim. Na lei: Ministros e chefes departamentais
BRASIL	CGE-MG	Constituição Estadual. Leis e Normas	COSO I/II Normas que disciplinam a atuação desse órgão central de Controle e órgãos setoriais de controle	Sim. Na lei: Secretaria de Estado e chefes departamentais
	CGM-BH	Lei Orgânica do Município. Leis e Normas	COSO I/II Normas que disciplinam a atuação desse órgão central de Controle e órgãos setoriais de controle	Sim. Na lei: Secretaria municipal e chefes departamentais

CGM- CAMAÇARI	Lei Orgânica do Município. Leis e Normas	Nenhum em particular	Sim. Na lei: Secretaria municipal e chefes departamentais
--------------------------	--	-------------------------	---

Fonte: Autor (2022); TCU (2009).

Em análise entre as características do controle interno público em outros países, a partir do estudo Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países (TCU, 2009), a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno está incorporado no ordenamento jurídico de diversos países e regiões.

Nesse contexto, de acordo com o estudo procedido, os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança.

Nessa seara, esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos reconhecidos internacionalmente, como o COSO I/II, o padrão AS/NZS 4360, base da ISO 31000, e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público da Intosai.

Assim, muito embora existam diferenças na legislação que regula os controles internos através de Leis e normativos entre a maioria dos países pesquisados no citado estudo, a nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança, permite também vislumbrar, no âmbito nacional, sob a perspectiva do estudo de caso em questão, que o SCI do Município de Camaçari carece de evolução, em especial no que tange às normas que disciplinam a sua atuação.

5 CONCLUSÕES

Neste estudo, analisou-se o estágio atual da evolução estrutural do sistema de controle interno do Município de Camaçari, Estado da Bahia, frente às melhores práticas internacionais. O estudo de caso analisado contribuiu para elucidar uma série de questões e evidenciar algumas recomendações para o seu aperfeiçoamento.

A análise sobre a evolução da estrutura organizacional do Órgão Central do Sistema de Controle Interno – SCI do Município de Camaçari, realizada neste estudo, ao buscar verificar a evolução do SCI no âmbito organizacional, comparando com as melhores práticas internacionais de auditoria, trouxe à tona algumas constatações.

No plano da dimensão evolução histórica, verificou-se que entre as percepções negativas dos respondentes, a principal constatação foi com relação ao não alinhamento estrutural organizacional no âmbito macro funcional do SCI do Município de Camaçari. Tal percepção ocorreu, pelo fato de que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Município de Camaçari não possui aderência ao modelo de três linhas de defesa proposto pelo IIA e demais normas vigentes.

Nesse sentido, a constatação da pesquisa, permite recomendar a regularização das normas de governança estrutural e assecuração das três linhas de defesa, bem como também avaliar a possibilidade da criação de grupo de trabalho com o objetivo de revisar a norma estruturante do SCI do Município com o intuito de adequar o “*modus operandi*” do controle interno da atual estrutura do SCI de Camaçari, que necessita evoluir no sentido de aderir à nova estrutura de governança baseada nas boas práticas nacionais e internacionais de controle interno. Tal constatação empírica coaduna com o entendimento de autores como Glynn et al (2016); Decaux e Sarens (2015); Anderson e Eubanks (2015); Carvalho Neto et al (2019) e Arruda et al (2022).

Ainda do ponto vista da dimensão evolução histórica do SCI de Camaçari. Foi possível observar a percepção negativa em (100%) dos respondentes quanto a não realização da certificação de auditoria confirmada pelos dados obtidos. Tal constatação parece significar que a maioria dos operadores do controle interno consideram importante, que a informação prestada pelo órgão de controle interno

(CGM) ao órgão de controle externo (TCM) no tocante ao exame das contas dos gestores, esteja devidamente validada através da “certificação de auditoria”.

Desta forma, a constatação empírica da pesquisa sob ponto de vista da evolução foi com relação à necessidade da efetivação da “Certificação de Auditoria Anual de Contas” do Município e o desenvolvimento de competências, assim como o compartilhamento de metodologias, técnicas e práticas, de modo a viabilizar cada vez mais um controle organizacional eficiente.

É imprescindível para o fortalecimento da estrutura de governança na qual a auditoria interna municipal esteja inserida, que o Órgão de Instância Externa de Governança responsável pela fiscalização dos Órgãos de Instância Interna de Apoio a Governança, realize periodicamente avaliação da eficiência do SCI com vistas a avaliar o grau de independência da atividade de auditoria interna, além de definir os atributos de seus membros e o desenho dos procedimentos e políticas a serem seguidos.

Quanto à dimensão processos organizacionais do SCI de Camaçari, foi possível observar que houve a percepção positiva dos respondentes, com relação a prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público do SCI do Município de Camaçari. Entretanto, mesmo com tal percepção, se faz necessário robustecer as ações de controle.

É preciso que a administração regulamente normas que tratem de assegurar as três linhas de defesa, conflitos de interesses, práticas de nepotismo, evolução patrimonial do(a) agente público, Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), Lei nº14.133/2021(Controle das Licitações e Contratações Públicas) e Lei nº 14.129/2021(Aumento da Eficiência Pública da Governança, da Gestão de Riscos, do Controle e da Auditoria).

No que diz respeito à dimensão percepção de riscos e desafios pelos colaboradores, verificou-se que, de forma geral, na percepção dos dirigentes, servidores técnicos operacionais e auditores internos do Órgão Central do Sistema de Controle Interno conhecem as diretrizes estabelecidas pelas normas internacionais no que tange ao programa de avaliação da qualidade e melhoria da auditoria interna.

Entretanto, entre os auditores internos respondentes dos questionários, observou-se em um dos pontos do questionário que abordou sobre a relativa

imaturidade em Governança e Gestão de Riscos, entre os respondentes houve a percepções negativas em (87,6%).

Nessa seara, à relativa imaturidade da gestão, tem por implicação, o condicionamento do setor de Auditoria Interna em “aguardar” a gestão avançar, o que por consequência tem levado a não utilização de trabalhos de assessoria/consultoria, impactando negativamente a capacidade da Auditoria Interna de fornecer assessoria em assunto em estágio inicial da organização.

A auditoria interna está intrinsecamente ligada ao controle interno, e deve se adaptar o nível de maturidade existente neste. A auditoria interna vai praticar e promover o desenvolvimento do controle interno, onde existe baixa maturidade. Ao passo que onde é maior evolução, o objetivo estará assentado em aprimorar a governança e o gerenciamento de risco (SEEUWS, 2014).

Não obstante, os gestores não estão preparados para a compreensão do conceito de Governança, o que dificulta a revisão da posição ocupada pela Auditoria, pela falta de maturidade geral das organizações e de seus próprios dirigentes na matéria. Nesse contexto, é preciso profissionalizar a Administração Pública para bem entregar à sociedade os serviços e produtos da auditoria interna governamental do Município. Assim, é fundamental que sejam potencializados ferramentas e elementos que fortaleçam a capacidade de serviço público, afinal os *stakeholders*, donos do Estado/sociedade, necessitam dessa transparência e prestação de contas por parte dos gestores públicos.

Nesse sentido, a necessidade de compreensão analítica da governança pública na definição formal dos procedimentos da alta administração para a garantia do envolvimento da direção maior na efetividade das políticas, não coaduna com o entendimento de Matias-Pereira (2010).

Ainda no que diz respeito à percepção de riscos e desafios pelos colaboradores verificou-se que, de forma geral, que os auditores internos do Órgão Central do Sistema de Controle Interno não tiveram percepções positivas nos quesitos: avanço tecnológico, de investimentos em capacitação profissional, melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos, atualização de normas e outros, que também tiveram elevados índices de percepção negativa.

Mas, o que mais chamou a atenção foi com relação às dificuldades no cotidiano do trabalho do auditor interno com a elevada percepção negativa de (93,8%) no quesito “Perda de Protagonismo da Profissão”.

Tal percepção ocorre pela própria imaturidade de gestão, que se utiliza da cogestão como elemento de execução no órgão central de controle interno. Desta maneira, de acordo com o TCU a causa provável para envolver a unidade central de controle interno em atividades de cogestão pode ser a ausência de distinção entre as atividades de controle interno e de auditoria interna.

Em relação à dimensão avaliação da independência do sistema de controle interno, a pesquisa abordou as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente. No concernente a adequação da Auditoria Interna face ao posicionamento hierárquico da Auditoria Interna revelou-se que entre os respondentes houve a percepção negativa de (56,3%).

Essa constatação parece apontar certo grau de insatisfação dos auditores no tocante às subdivisões hierárquicas de diretorias e coordenações para o efetivo incremento das ações fiscalizatórias em todos os órgãos Poder Executivo Municipal e dos demais responsáveis pela utilização de recursos públicos municipal.

Outro ponto que mereceu a percepção negativa dos auditores em (62,5%) foi com relação a não existência de estatuto de auditoria na unidade de auditoria interna do SCI do Município. Nessa linha de entendimento, este estudo constatou que a estruturação formal do órgão central de controle interno não é suficiente para garantir o seu efetivo funcionamento. Além de estatuto de auditoria interna que estabeleça uma padronização mínima na organização e na atuação da Auditoria Interna do Órgão Central de Controle Interno é preciso que o quadro específico de pessoal esteja devidamente capacitado para as suas atribuições de fiscalização e controle da gestão governamental.

Verificou-se como ponto importante para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de auditoria interna do Município de Camaçari, que o executivo chefe de auditoria tenha acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através de um relacionamento de “duplo reporte”, ou seja, o reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima. E o reporte funcional da Auditoria Interna a uma comissão / comitê / conselho municipal de controle interno / colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna, coadunando com as chamadas normas de atributos estabelecidas pelo IIA (*Institute of Internal Auditors*).

No concernente à dimensão a aderência as normas e padrões internacionais, verificou-se, que um controle para ser considerado forte, é preciso que ele esteja estabelecido a partir da garantia de uma atuação independente e objetiva de sua Auditoria Interna. Não obstante, que o TCU tem recomendado a adoção de normas e padrões como base para avaliação das Unidades de Auditoria Interna, que embora não se confrontam com as Leis, mas são diretivas, e na ausência de normas, devem ser usadas de forma a complementar eventuais lacunas.

A despeito das diferenças observadas no âmbito internacional entre o modelo brasileiro (CGM-Camaçari) x o modelo PIC da União Europeia e outros países do mundo, bem como também no âmbito nacional entre os modelos (CGU, CGE-MG e CGM-BH) x CGM-Camaçari foi possível evidenciar uma tendência de estruturação e evolução com crescente aderência às melhores normas e práticas internacionais de controle interno.

Dado o exposto, conclui-se que, embora os resultados não tenham sido animadores, considerando o elevado índice de percepções negativas, esse trabalho buscou evidenciar as condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente, principalmente, no concernente a aderência as melhores práticas nacionais e internacionais.

Conclui-se, ainda, que para fomentar o interesse da alta administração e das demais secretarias em agir na adoção de mecanismos de aperfeiçoamento do controle interno, é primordial o investimento na capacitação profissional dos auditores internos, bem como também instituir mecanismos de estruturação de governança capaz de efetivar a consolidação da evolução organizacional do Sistema de Controle Interno do Município de Camaçari-Ba.

Frise-se que as orientações mandatórias da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (*International Professional Practices Framework - IPPF*) utilizadas como base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo *The Institute of Internal Auditors* são a consolidação das melhores práticas de auditoria interna em nível internacional, cabendo a cada Instância Interna de Governança, de acordo com seu mandato e normas, determinar o grau de adesão a elas.

No caso da Controladoria Geral do Município de Camaçari, não há impeditivos para que tais requisitos sejam incorporados às suas normas, cabe à Alta

Administração decidir o quanto o alinhamento às Normas Internacionais pode contribuir para o cumprimento da sua missão institucional.

LIMITAÇÕES DA PESQUISA E OPORTUNIDADES PARA FUTUROS ESTUDOS

No presente estudo não foi possível pesquisar outros municípios de porte similar, uma vez que a aplicação de entrevistas, questionários, tabulações e correlações de dados, necessitariam de mais tempo e recursos para realização.

Vale destacar que este estudo de caso, que compreendeu a estrutura administrativa da Controladoria Geral do Município de Camaçari, não pôde ser generalizado para todas as Unidades Administrativas Controladas (Secretarias municipais).

Em futuras pesquisas, sugere-se analisar o grau de asseguuração das três linhas de defesa, verificando o seu impacto sobre as secretarias municipais e investigar a implantação, acompanhamento e monitoramento exercido pela unidade central de controle interno sobre as unidades setoriais de controle interno na administração municipal de Camaçari.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das constatações alcançadas nesta pesquisa, e considerando que esse estudo de caso poderá servir como instrumento que fortaleça a política de controle interno do Município de Camaçari-BA, apresenta-se as seguintes recomendações para o seu aperfeiçoamento:

1. Estabelecer modelo de gestão da estratégia, com aprovação via resolução e publicação do Planejamento Estratégico Institucional;
2. Efetivar a certificação de auditoria anual de contas do Município;
3. Viabilizar a criação um comitê de gerenciamento de riscos que facilite a implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos ou que monitore riscos específicos;
4. Assegurar a Auditoria Interna à prática da atividade de auditoria interna governamental pautada pelos princípios da integridade; da proficiência e zelo profissional; da autonomia técnica e objetividade; do alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada; da atuação respaldada

- em adequado posicionamento e em recursos apropriados; da qualidade e melhoria contínua; e comunicação eficaz.
5. Assegurar que o setor de TI em parceria com o setor de Auditoria Interna programe mecanismos de tecnologia da informação;
 6. Estabelecer procedimentos para adesão ao Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria da Auditoria Interna - PAQMAI, estando assim alinhado às normas internacionais e recomendações do TCU.
 7. Proporcionar modelos de maturidade para a atividade de auditoria interna, a exemplo do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM), reconhecido pelo IIA e pelo Banco Mundial (IIA, 2009c).
 8. Atualizar as normas que regem o controle interno, no sentido de profissionalização, de aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles.
 9. Regulamentar as normas que tratem de conflitos de interesses, práticas de nepotismo, evolução patrimonial do(a) agente público e a regulamentação a Lei nº 12.846/2013(Lei Anticorrupção).
 10. Estabelecer em normativos a implementação de ações no que diz respeito à comunicação organizacional do órgão central de controle interno.
 11. Regulamentar normativo que trate da governança estrutural e assecuração das três linhas de defesa - Lei nº14.133/2021(Controle das Licitações e Contratações Públicas) e Lei nº 14.129/2021(Aumento da Eficiência Pública da Governança, da Gestão de Riscos, do Controle e da Auditoria).
 12. Atualizar as normas que regem o controle interno, a profissionalização e a aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles;
 13. Adotar através de norma estrutural de governança o duplo reporte para dois níveis de decisão: o dos responsáveis pela Governança que sustentam a estratégia organizacional a longo prazo, e o de quem sustenta a estratégia operacional diária.
 14. Estabelecer normativo que aprove o Estatuto de Auditoria Interna, definindo o propósito, a autoridade e a responsabilidade da unidade;
 15. Atualizar as diretrizes técnicas de atuação da auditoria promovendo a padronização e a busca da excelência nos métodos, critérios, conceitos ou sistemas utilizados na atividade de auditoria.

16. Estabelecer normativo que fortaleça da Auditoria Interna através da criação do Conselho Municipal de Controle Interno / Comitê de Governança e Auditoria, e com isso contemple o quesito reporte funcional da Auditoria Interna.
17. Atualizar normativos internos, através da adoção de parâmetro com as normas internacionais de auditoria, especialmente as emitidas pelo Institute of Internal Auditors (IIA), e as boas práticas internacionais.
18. Estabelecer em normativo ato administrativo que garanta mandato para o dirigente da unidade de auditoria interna, que visa conferir isenção e segurança, uma vez que a natureza da atividade de auditoria não permite que os dirigentes de unidades de auditoria interna sofram represálias caso o trabalho apresentado seja incompatível com o interesse subjetivo da alta administração.
19. Analisar as orientações do TCU em observância aos padrões internacionais de auditoria interna estabelecidos pela Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (International Professional Practices Framework – IPPF) do Institute of Internal Auditors (IIA), bem como os princípios da independência e da objetividade de seus auditores, têm adotado análises de risco e emitido recomendações visando o desenvolvimento profissional da competência técnica dos auditores.
20. Realizar uma revisão da reforma administrativa estrutural do Sistema de Controle Interno do Município com o intuito de modernizar e adequar às novas estruturas de governança baseada nas boas práticas de controle interno, lastreada na criação do Comitê de Governança Pública e realinhamento das Macrofunções, a saber: I - Comitê de Governança Pública do Poder Executivo do Município de Camaçari (CGPM); II - Unidade de Harmonização Central (UHC); III - Auditoria Interna Governamental (AIG); IV - Fomento ao Controle Social; e V - Unidade de Correição (UC).
21. Modernizar e adequar a Auditoria Interna Governamental (AIG) do sistema de controle interno do Município de Camaçari-Ba com a contemplação de cinco novas diretorias, a saber: I - Diretoria de Auditoria de Licitações e Contratos; II - Diretoria de Auditoria de Recursos Antecipados; III - Diretoria de Auditoria de Contas e Programas de Governo; IV - Diretoria de Auditoria de Pessoal; e V - Diretoria de Auditoria de Controle Interno e Gestão de Riscos.

REFERÊNCIAS

ABNT - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724:** informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2011.

_____. **NBR 6024:** informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento escrito: apresentação. Rio de Janeiro, 2012.

_____. **NBR 6028:** informação e documentação: resumo: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6027:** informação e documentação: sumário: apresentação. Rio de Janeiro, 2012.

_____. **NBR 6023:** informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2018.

_____. **NBR 10520:** informação e documentação – citações em documentos - apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ANDERSON, Douglas J.; EUBANKS, Gina. **Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense.** [S.l.], 2015

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade Pública:** da teoria a prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004

ARRUDA, Daniel Gomes; SANT'ANNA, Ronaldo Nascimento de; ALMEIDA, Vitor Hugo Morais de. **Manual de práticas e rotinas da controladoria interna municipal [livro eletrônico]:** um guia para formação e aperfeiçoamento: nos termos da Resolução nº 1.120/05 do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia dos Municípios do Estado da Bahia. 1. ed. Salvador, BA: PDF, 2022.

ASPARINI, Diógenis, **Direito administrativo.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATTIE, W. **Auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007

ABRUCIO, F.; COSTA, V. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro.** São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 1998.

ANAO -. AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. Public sector governance: better practice guide. Framework, processes and practices, 2003. Disponível em:<http://www.anao.gov.au/~media/Files/Better%20Practice%20Guides/Public%20Sector%20Governance.pdf>. Acesso em: 1 out. 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988.** Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 fev. 2022.

_____. **Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967:** dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências, 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 7 fev. 2001b. p. 2. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 15 set. 2016.

_____. **Lei Federal nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12813.htm Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. **Lei Federal nº 12.813, de 16 de maio de 2013. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm Acesso em: 01 abr.2022.

_____. **Lei complementar 101, de 4 de maio de 2000:** dispõe sobre a lei de responsabilidade fiscal, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 1 jan. 2021.

_____. **Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011: dispõe sobre o acesso à informação, 2011b.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 10 jan. 2021.

_____. **Lei Federal nº 14.133, de 1 de abril de 2021. Dispõe sobre a Lei de Licitações e Contratos Administrativos.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm Acesso em: 06 maio 2022.

_____. **Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública.** Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.129-de-29-de-marco-de-2021-311282132> Acesso em: 26 ago. 2022.

_____. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm. Acesso em: 20 nov. 2021.

_____. **Decreto nº 3.591 de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 2000a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/> Acesso em: 2 set. 2021.

_____. **Decreto 1.171, de 22 de Junho de 1994. Dispõe sobre o código de ética profissional do servidor público civil do Poder Executivo Federal, 1994.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. **Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005. Revogado pelo Decreto nº 9.094, de 2017:** dispõe sobre o medidas de fortalecimento em sua gestão interna, a fim de oferecerem serviços de melhor qualidade aos cidadãos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5378.htm Acesso em: 15 jan. 2022.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter Kevin. **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1998.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Estado, aparelho do Estado e sociedade civil.** Brasília: ENAP, 1995. (Texto para discussão, 4)

BRESSER-PEREIRA, L. C. Da administração pública burocrática à gerencial. *In*: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (org.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial.** 4. ed. Rio de Janeiro. Editora FGV, 2001.

BRITO, Camila Silva; ARAUJO, Halisson Dantas; NETTO ARAÚJO, José Oliveira. **Proposta de modelo de bipartição para a controladoria geral do município de Camaçari - BA,** Camaçari, 2015. Disponível em: <https://repositorio.unilab.edu.br/jspui/handle/123456789/434>. Acesso em: 1 fev. 2022.

CAMAÇARI. **Lei Orgânica do Município de Camaçari.** 2008. Disponível em: <http://arquivos.camacari.ba.gov.br/sedur/legislacao/180317114546716155.pdf> . Acesso em: 16 maio de 2022.

_____. **Lei Municipal nº 667, de 27 de janeiro de 2005.** Institui a Controladoria Geral do Município e dá outras providências. Disponível em <http://www.camacari.ba.gov.br/arquivos/legislacao/instru%E7%E3o%20n%B0%2005.PDF> Acesso em: 1 abr. 2022

_____. **Lei Municipal nº 1523, de 28 de dezembro de 2017.** Dispõe sobre a estrutura da Administração Pública do Poder Executivo Municipal de Camaçari e dá outras providências. Disponível em <https://www.camacari.ba.gov.br/wp-content/uploads/legado/diarios/28121704325577770.pdf> Acesso em: 1 abr. 2022

_____. **Lei Municipal nº 1707, de 06 de janeiro de 2022.** "Altera disposições sobre servidores públicos e dispõe sobre a estrutura da Administração Pública do Poder Executivo de Camaçari, e dá outras providências". Disponível em

<https://www.camacari.ba.gov.br/wp-content/uploads/2022/01/diario-1822-1-caderno-certificado.pdf> Acesso em: 1 abr. 2022

CALMON, Pedro. **Curso de teoria geral do Estado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

CARVALHO, André Castro, **O controle interno na Administração Pública brasileira: qualidade do gasto público e responsabilidade fiscal**. DPU N. 37 – jan.-fev./2011. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1845/1028> Acesso em: 19 nov. 2021

CARVALHO NETO, Antônio Alves de *et al.* **Sistema de Controle Interno da Administração Pública na União Europeia e no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. **Sistema de Controle Interno**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CHILE. **Ley 10.336 de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República**. Disponível em: <https://www.bcn.cl> Acesso em: 02 jul. 2022.

_____. **Ley Nº 18956/1990 de Reestructuración del Ministerio de Educación Pública**. Disponível em: <https://www.bcn.cl> Acesso em: 02 jul. 2022.

CIPFA - CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY. **The good governance standard for public services**, 2004. Disponível em: <http://www.jrf.org.uk/system/files/1898531862.pdf>. Acesso em: 1 out. 2013.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS - CGE/MG. **Lei nº 23.304, de 30/05/2019. Estabelece a estrutura orgânica do Poder Executivo do Estado e dá outras providências**. Minas Gerais, 2019. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=23304&ano=2019>. Acesso em: 10 jun. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA - CGE/SC. **Lei complementar nº 741, de 12 de junho de 2019. Dispõe sobre a estrutura organizacional básica e o modelo de gestão da Administração Pública Estadual, no âmbito do Poder Executivo, e estabelece outras providências**. Santa Catarina, 2019. Disponível em: http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2019/741_2019_lei_complementar.html. Acesso em: 5 maio 2022.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO - CTGM. **Lei nº 11.065, de 1º de agosto de 2017. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo e dá outras providências**. Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/mg/b/belo-horizonte/lei-ordinaria/2017/1106/11065/lei-ordinaria-n-11065-2017-estabelece-a-estrutura-organica-da-administracao-publica-do-poder-executivo-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 3 abr. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO - CGM. **Instrução Normativa CGM nº 001/2017. Aprova o Manual de Auditoria Interna do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal.** Camaçari, 2017. Disponível em: <http://arquivos.camacari.ba.gov.br/legislacao/160419024800913084.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

_____. **Instrução Normativa CGM nº 06 de 10 de agosto de 2015. Estabelece regras gerais para a realização das atividades de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo do Município de Camaçari.** Camaçari, 2015. Disponível em: <https://www.camacari.ba.gov.br/wp-content/uploads/legado/diarios/1908150258164050.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2022.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Enterprise risk management: integrated framework.** 2004. Disponível em: <http://www.coso.org/guidance.htm>. Acesso em: 1 dez. 2021.

_____. **Internal control: intergrated framework,** 2013. Disponível em: <http://www.coso.org/guidance.htm>. Acesso em: 1 dez. 2021.

DECAUX, Loïc.; SARENS, Gerrit. Implementing combined assurance: insights from multiple case studies. **Managerial Auditing Journal**, v. 30, n. 1, p. 56 – 79, 2015.

DENHARDT, Janet V.; DENHARDT, Robert B. **The New Public Service: serving, not steering.** New York: M. E. Sharpe, 2003.

DENHARDT, Robert. B. **Teorias da administração pública.** Trad. Francisco G. Heidmann. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

GAO - GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. 2013. Disponível em: <http://www.gao.gov/>. Acesso em: 1 dez. 2021.

GLYNN, Caroline et al. **Internal Audit and the Second Line of Defense.** [S.l.], 2016.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Código das melhores práticas de governança corporativa, BRASIL, 2009. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>. Acesso em: 1 fev. 2022.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Governance in the publicsector: a governing body perspective. **International public sector study**, n.13, 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study13-governance-in-th.pdf>. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **Good governance in the public sector: consultation draft for an international framework.** 2013a. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications-resources/good-governance-public-sector>. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **Comparison of principles.** 2013b. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Comparison-of-Principles.pdf>. Acesso em: 2 out. 2021.

IIA - INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.** Altamonte Springs, 2013. Disponível em: <https://iabrasil.org.br/>. Acesso em: 01 out. 2022.

_____. **The international professional practices framework – IPPF.** 2009. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna.** 2011. Disponível em: <http://www.auditoriaoperacional.com.br/pdf/normas-ippf.pdf>. Acesso em: 01 out. 2021.

INTOSAI - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. INTOSAI GOV 9120: **Internal control:** providing a foundation for accountability in government, 2001. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9120-internal-control-providing-a-foundation-for-accountability-in-government.html>. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **INTOSAI GOV 9100:** Guidelines for internal control standards for the public sector, 2004. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>. Acesso em: 2 out. 2021.

_____. **INTOSAI GOV 9130.** 2007. Disponível em: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9130-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector-further-inf.html>. Acesso em: 2 out. 2021.

INDEPENDENT EVALUATION GROUP WORLD BANK. Governance and management. *In: Global Evaluations Sourcebook.* Washington, 2007. p.71-81. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/EXTGLOREGPARPROG/Resources/sourcebook.pdf>. Acesso: 16 fev. 2021

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial.** São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de administração pública:** foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.

MATIAS-PEREIRA, J. **Governança no setor público.** São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO - CGU. **Auditoria e fiscalização.** Brasília, 2017.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa SFC nº 03/2017. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova**

normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em https://wiki.cgu.gov.br/index.php/Instru%C3%A7%C3%A3o_Normativa_n%C2%B4_3_de_9_de_junho_de_2017 Acesso em: 06 nov. 2021.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Portaria n. 896, de 2 de maio de 2016. Institui o Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade das Ações de Controle (PRO-Qualidade).** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/boletim-interno/2016/arquivos/1913-05-2016.pdf>, Acesso em: 3 abr. 2022.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa n. 8, de 6 de dezembro de 2017. Aprova o Manual de orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** Disponível em: http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/instrucao-normativa-sfc-08_2017.pdf. Acesso em: 2 abr. 2022.

_____. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.** 2017. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2022.

MONTEIRO, Renato Pereira. Análise do sistema de controle interno no Brasil: objetivos, importância e barreiras para sua implantação. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 159 – 188, 2015.

OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Princípios da OCDE sobre o governo das sociedades.** 2004. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/1/42/33931148.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

OECD - ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. 2013. Disponível em: <http://www.oecd.org/>. Acesso em: 20 nov. 2021.

PALUDO, Augustinho. **Administração Pública para Auditor Fiscal da Receita Federal e Auditor Fiscal do Trabalho.** Rio de Janeiro: Campus-Elsevier, 2012.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional descomplicado.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

_____. **Resolución N° 72 Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público.** Contraloría General de la República. Disponível em: <http://www.contraloria.gob.pe/index.htm>. Acesso em: 27 ago. 2022.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SARKER, Abu E. New public management in developing countries: An analysis of success and failure with particular reference to Singapore and

Bangladesh. **International Journal of Public Sector Management**, [S.l.], v. 19, n. 2, p. 180-203, 2006.

SEEUWS, K. O Papel da Auditoria Interna no Setor Público. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE AUDITORIA E CONTROLE INTERNO, 2014, Brasília, DF. Anais [...] 2014. Disponível em: http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/publicacao_seminariointernacional-de-auditoria-e-controle-interno.pdf. Acesso em: 25 jan. 2018

SOUTH AFRICA. **The Municipal Finance Management Act No. 56 of 2003 (MFMA)**. Disponível em: <http://www.agsa.co.za/Portals/1/ACTS/MFMA.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2022

_____. GAO. U.S. Government Accountability Office. **GAO/AIMD-00-21.3.1 Standards for Internal Control in the Federal Government**. . 1999. Disponível em <https://www.gao.gov/assets/files.gao.gov/assets/aimd-00-21.3.1.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2022.

_____. **GAO-01-1008G Internal Control Management and Evaluation Tool**. aug. 2001. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/gao-01-1008g.pdf>. Acesso em: 02 jul. 2022.

STERCK, Miekatrien; SCHEERS, Bram; BOUCKAERT, Geet. **The modernization of the public control pyramid: internation trends**. Bélgica: Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen, 2005.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA - TCM/BA. **Lei Complementar nº 6, de 06 de dezembro de 1991. Lei Orgânica do TCM**. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/LeiOrganica.pdf> Acesso em: 11 fev. 2022

_____. **Resolução nº 1.120, de 21 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências**. TCM, 2005. Disponível em: <https://saodesiderio.ba.gov.br/wp-content/uploads/2018/06/resoluo-1120-2005.pdf> Acesso: 03 jul. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Referencial Básico de Governança-RBG**. Brasília: TCU, 2014.

_____. **Acórdão nº 2373/2015 – Plenário**. Auditoria. fiscalização de orientação centralizada (FOC). Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn:urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2016-09-14;2373> Acesso em: 11 fev. 2022

_____. **Acórdão nº 2622/2015 – Plenário**. Relatório de levantamento com o objetivo de sistematizar informações sobre a situação da governança e da gestão (APF), a fim de identificar os pontos vulneráveis e induzir melhorias na área. Disponível em: https://www.trt13.jus.br/wikiadm/upload/a/a4/ACORDAO_TCU_2622-2015.pdf Acesso em: 3 jan. 2022.

_____. **Acórdão n. 1.074/2009 – Plenário.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/RDAO%253A1074%2520ANOACORDAO%253A2009%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Acórdão n. 1.171/2017 – Plenário.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/RDAO%253A1171%2520ANOACORDAO%253A2017%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Acórdão n. 2.622/2015 – Plenário.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/O%253A2622%2520ANOACORDAO%253A2015%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Acórdão n. 1.273/2015 – Plenário.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/O%253A1273%2520ANOACORDAO%253A2015%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Acórdão n. 814/2018 – Plenário.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/O%253A814%2520ANOACORDAO%253A2018%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false>. Acesso em: 3 jan. 2019.

_____. **Acórdão nº 2352/2016 – TCU – Plenário.** Relatório de auditoria. Foc - governança e gestão das aquisições públicas - ciclo 2015. Falhas associadas à governança e à gestão das aquisições e contratos. Recomendações, determinações e alertas dirigidos ao trt/mg. Arquivamento. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn:urn:lex:br:tribunal.contas.uniao;plenario:acordao:2016-09-14;2352> Acesso em: 3 maio. 2022.

_____. **Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010.** 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. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas/relatorio-de-gestao/2010.htm>. Acesso em: 17 fev. 2022.

_____. **Consolidação de Auditorias. FOC.** Avaliação da Governança e Gestão de Aquisições na APF. Resultados gerais. Recomendações dirigidas aos órgãos governantes superiores. Arquivamento. Relatório de Auditoria referente ao Acórdão nº 2.328/2015 – Plenário (TC-017.599/2014-8). Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Ata nº 37/2015. Brasília, DF, 16 set. 2015a. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>. Acesso em: 3 abr. 2021.

_____. **Critérios gerais de controle interno na administração pública:** um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, DF, 17 jul. 2009. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm> Acesso em: 19 jul. 2022.

THE WORLD BANK; CONSELHO NACIONAL DE CONTROLE INTERNO. 2016. **Validação Independente da Auto-avaliação IA-CM da Controladoria Geral do Distrito Federal (CGDF).** Disponível em: http://www.cg.df.gov.br/wp-content/uploads/2018/02/Validacao-Independente-da-Autoavaliacao_IACM-CGDF-17_04_2017-final.pdf Acesso em: 16 fev. 2021.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA- TCM/BA. **Lei Orgânica do TCM – Lei Complementar nº 6, de dezembro de 1991.** Salvador: TCM, 1991. Disponível em <https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/LeiOrganica.pdf> Acesso em: 01 abr. 2022.

UNIÃO DAS CONTROLADORIAS INTERNAS DO ESTADO DA BAHIA - UCIB. **Manual de Práticas da Controladoria Interna Municipal.** Salvador, 2022. Disponível em: https://ucib.org.br/wp-content/uploads/2022/04/Manual-Pratico_Completo-final-14-04-2022.pdf. Acesso em: 3 maio 2022.

UNITED STATES. **Federal Managers Financial Integrity Act of 1982.** September 8, 1982. Disponível em http://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfi1982/. Acesso em: 02 jul. 2022.

WAGNER, John A. ; HOLLENBECK, John R. **Comportamento organizacional:** criando vantagem competitiva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

WALDO, D. **O estudo da administração pública.** Rio de Janeiro: Centro de Publicações Técnicas da Aliança Missão Norte-Americana de Cooperação Econômica e Técnica no Brasil (USAID), 1964.

WEBER, M. **Parlamento e governo na Alemanha reordenada:** crítica política do funcionalismo e da natureza dos partidos. Petrópolis: Vozes, 1993.

_____. **Economia e sociedade:** fundamentos da sociologia compreensiva. Brasília: Ed. UnB, 1999. v. 2.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 4. ed. Tradução de Ana Thorell. São Paulo: Bookman, 2010.

APÊNDICE A - CARTA DE APRESENTAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DA PESQUISA

A
Controladoria Geral do Município

Senhor,

Sou servidor deste órgão há mais de onze anos (08/2010), registrado inicialmente na matrícula nº 38063, onde exerci as atividades no cargo comissionado de Coordenador, na estrutura da Coordenadoria Central de Análise - CCA/CGM(2010/2012), e posteriormente na matrícula nº 63.500, exerço há oito anos o cargo estatutário de Auditor Interno, bem como também exerci a função de confiança no cargo de Coordenador Central de Auditoria - CCA/CGM (2018/2019). Atualmente, exerço a função de confiança no cargo de Gerente de Informações da Coordenadoria Central de Auditoria- CCA/CGM (2020 até a presente data).

Também, sou aluno regular do curso de Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Públicas pela Universidade Salvador (UNIFACS), orientado pelo Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro. Para obter o grau de mestre neste curso, é requerido que sejam feitas uma pesquisa de campo e uma dissertação sobre o tema que me propus estudar. Para realizar a referida pesquisa, pretendo aplicar um questionário semi-estruturado aos dirigentes da gestão, auditores internos e demais agentes de controle que operam o sistema e, por meio desta carta, venho solicitar o seu apoio para tal finalidade. Os dados obtidos serão usados somente para fins acadêmicos e de pesquisa, não tendo finalidade de avaliar a instituição na qual os respondentes trabalham. Saliento que os seus servidores não serão identificados na pesquisa.

A Pesquisa tratará sobre a evolução do sistema de controle interno frente às melhores práticas internacionais e o objetivo desta dissertação é contribuir para a melhoria do sistema de controle interno, identificando oportunidades para que o Município se aproxime das melhores práticas internacionais. Este trabalho pode ser útil à instituição na medida em que poderá contribuir para que as ações de controle interno sejam aperfeiçoadas de forma contínua e permanente de modo que possam atingir níveis satisfatórios de desempenho e qualidade superior nos serviços oferecidos aos cidadãos. Assim, venho por meio desta carta, solicitar o vosso inestimável apoio à realização desta pesquisa.

Saliento ainda, que ao final da mesma, todos os resultados serão disponibilizados à instituição, sempre visando colaborar para a continuidade de seu processo evolutivo.

Salvador,(BA), março de2022.

Atenciosamente,

Halisson Dantas Araujo
Mestrando em Direito, Governança e Políticas Públicas

APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pesquisa sobre o controle interno com os dirigentes da alta administração.

Prezado (a),

Sou aluno regular do curso de Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Pública pela Universidade Salvador (UNIFACS), orientado pelo Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro. Para obter o grau de mestre neste curso, é requerido que sejam feitas uma pesquisa de campo e uma dissertação sobre o tema que me propus estudar. Os dados obtidos serão usados somente para fins acadêmicos e de pesquisa, não tendo finalidade de avaliar a instituição. Asseguro plena confidencialidade dos respondentes, quanto às respostas implementadas. Saliento que nem a instituição nem os seus servidores serão identificados. A presente pesquisa trata-se de um estudo de caso no município de Camaçari sobre o sistema de controle interno frente às melhores práticas internacionais e o objetivo desta dissertação é contribuir para a melhoria do sistema de controle interno, identificando oportunidades para que o SCl do Município se aproxime das melhores práticas nacionais e internacionais de controle interno.

*Obrigatório Questões:

I. Evolução do Sistema de Controle Interno do Município*

1. No Município, o Sistema de Controle Interno em sua estrutura apresenta quais macro funções.

- Auditoria e fiscalização
- Ouvidoria
- Corregedoria
- Prevenção e combate à corrupção

2. A CGM contribui para a consecução dos objetivos e metas institucionais do Município.

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

II. Processos Organizacionais do Sistema de Controle Interno do Município*

3. Há definição de autoridade e responsabilidade instruções formalizadas, separação das funções e controle das operações desenvolvidas.

- Sim
- Não

4. Há atualizações das atividades de controle desenvolvidas em seu setor.

Muito freqüente.	Freqüente.	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

5. O trabalho em equipe, a crítica construtiva, a monitoração e o aprimoramento / treinamento estão presentes no decorrer do dia-a-dia da sua unidade.

Muito provável.	Provável.	Neutro	Pouco provável	Improvável
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

III. Percepção dos dirigentes da alta administração quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno*

6. A Auditoria Interna realiza auditoria nos setores a você subordinados.

Muito freqüente.	Frequente.	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

7. Os relatórios emitidos pela Auditoria Interna subsidiam alguma das atividades desenvolvidas em seu setor.

Muito provável.	Provável.	Neutro	Pouco provável	Improvável
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

8. Os auditores internos demonstram conhecimento suficiente.

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

9. Os auditores se relacionam de forma adequada com os auditados.

Muito provável.	Provável.	Neutro	Pouco provável	Improvável
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

10. A equipe de auditoria considera as justificativas apresentadas.

Muito provável.	Provável.	Neutro	Pouco provável	Improvável
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

11. Qual o grau de relevância da Auditoria Interna.

Muito importante.	Importante.	Moderadamente importante	Pouco importante	Nada importante
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12. Tem o hábito de consultar auditoria:

- Sim
- Não

13. A comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria é adequada e suficiente.

- Sim
- Não

IV. Atributos da independência das ações de auditoria do sistema de controle interno*

14. A independência da auditoria interna no concernente as suas ações é adequada:

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15. A qual estrutura organizacional a Auditoria Interna do Órgão Central de Controle Interno está vinculada:

- Autoridade Máxima do Município - Prefeito
- Autoridade Máxima da Pasta - Secretário Municipal
- Nível hierárquico inferior a Secretário Municipal

V. Aderência aos padrões internacionais de auditoria interna do sistema de controle interno*

16. O setor/setores de Controle Interno a você subordinado(s) está(ao) aderentes aos padrões Internacionais de Auditoria Interna:

- Sim
- Não

17. Com relação às aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna do Município:

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe boas práticas de <i>Accountability</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria Interna do Município atua de forma efetiva e independente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

APÊNDICE C - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pesquisa sobre o controle interno com Servidores Técnicos Operacionais e Colaboradores

Prezado (a),

Sou aluno regular do curso de Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Pública pela Universidade Salvador (UNIFACS), orientado pelo Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro. Para obter o grau de mestre neste curso, é requerido que sejam feitas uma pesquisa de campo e uma dissertação sobre o tema que me propus estudar. Os dados obtidos serão usados somente para fins acadêmicos e de pesquisa, não tendo finalidade de avaliar a instituição. Asseguro plena confidencialidade dos respondentes, quanto às respostas implementadas. Saliento que nem a instituição nem os seus servidores serão identificados. A presente pesquisa trata-se de um estudo de caso no município de Camaçari sobre o sistema de controle interno frente às melhores práticas internacionais e o objetivo desta dissertação é contribuir para a melhoria do sistema de controle interno, identificando oportunidades para que o SCI do Município se aproxime das melhores práticas nacionais e internacionais de controle interno.

*Obrigatório Questões:

I. Evolução do Sistema de Controle Interno do Município*

As informações sobre a gestão pública municipal, as normas, os resultados institucionais e as diretrizes de controle são divulgadas pelo Município.*

1. O Município divulga portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público, etc.
- O Município divulga as informações a todos os servidores.
 - O Município divulga as informações à maioria dos servidores.
 - O Município divulga as informações a alguns servidores.
 - O Município divulga as informações a poucos servidores.
 - O Município não divulga as informações.

Informações sobre a natureza do apoio/interação do órgão de controle interno/auditoria interna da administração direta do poder executivo municipal com o Tribunal de Contas dos Municípios- TCM.*

2. Você é a favor da obrigatoriedade de apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Município ao TCM.

- Sim
- Não

Você conhece o aspecto organizacional do sistema de controle interno.*

3. Em sua opinião o SCI de Camaçari/Ba encontra-se alinhado as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional, a saber: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria ; e Prevenção e combate à corrupção:

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4. O SCI no aspecto organizacional tem adotar um modelo institucional de organismo nacional emissor para as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), aplicáveis tanto ao controle externo como interno.

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

II. Processos Organizacionais do Sistema de Controle Interno do Município*

São desenvolvidas ações de controle interno nas atividades executadas em seu setor.*

5. Ações de controle são ações destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público etc. (Ex.: conferência do ato por um servidor que não executou)

- Em todas as atividades.
- Na maioria das atividades.
- Em algumas atividades.
- Em poucas atividades.
- Em nenhuma atividade.

6. Existe sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução de auditorias realizadas pelo SCI.

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca.

Foram estabelecidos roteiros para as atividades executada sem seu setor.*

7. Os procedimentos para realização das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro a ser seguido?

- Para todos os processos.
- Para muitos processos.
- Para alguns processos.
- Para poucos processos.
- Para nenhum processo.

8. Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos. *

- Mensalmente.
- Bimestralmente.
- Semestralmente.
- Anualmente.
-

- Nunca.

No exercício de sua atividade de auditoria, o seu trabalho passa por controle de gestão de qualidade, que leve à necessidade de refeitura com seu setor. *

9. Os procedimentos para realização do controle de qualidade das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro de revisão, validação e aprovação:

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca Realizou.

São programadas ações de controle interno com vista ao desenvolvimento profissional em seu setor.*

10. Existência de realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade.

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca Realizou.

11. Em sua opinião, o SCI de Camaçari possui parcerias que envolvem órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.) com vista a agregar um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores internos nas competências necessárias para executar bem as atividades de auditoria interna governamental.

Sim

Não

12. O SCI de Camaçari busca programa de capacitação para futuros dirigentes máximos e gestores da alta administração a respeito de suas responsabilidades em relação à governança, *accountability*, controle interno.

Concordo totalmente.

Concordo.

Indeciso

Discordo

Discordo totalmente



13. O SCI de Camaçari, busca trabalhar junto aos órgãos de governança superior (OGS =CNJ, TSE etc.) no sentido de ajustar normas inconsistentes com o modelo de controle interno (por exemplo, as que induzem à cogestão).

Concordo totalmente.

Concordo.

Indeciso

Discordo

Discordo totalmente



III. Percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno*

14. Há segregação de funções no seu setor? *

Segregação de funções é a separação entre as funções de autorização, aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal maneira que nenhum servidor tenha responsabilidade ou atribuições de mais de uma destas funções. (ex. quem autoriza não executa a tarefa, quem executa não controla; quem autoriza a compra não recebe o produto, etc.)

- A cada servidor compete uma função diferente no mesmo processo.
- Na maioria dos casos há segregação.
- Em poucos processos um servidor realiza duas ou mais funções.
- Às vezes há segregação. Às vezes o servidor realiza duas ou mais funções no mesmo processo.
- Em poucos processos há segregação. Na maioria dos processos o servidor realiza duas ou mais funções.
- Não há segregação. A mesma pessoa é responsável por duas ou mais funções no mesmo processo.

15. Há prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle. *

Trilhas de controle são roteiros de verificação, listas com etapas das atividades desempenhadas. Riscos são erros na execução de tarefas, ausência de documentos, fraudes, mau uso do dinheiro público, entre outros.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente.(nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
As trilhas de controle (<i>check-lists</i>) possibilitam a análise dos riscos nas atividades.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Foram elaboradas trilhas de controle para as tarefas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
As tarefas necessitam de trilhas de controle. (<i>check-lists</i>).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

16. A Auditoria Interna realiza reuniões com seu setor. *

Sempre. Frequentemente. Às vezes Raramente Nunca Realizou



17. Qualidade das reuniões que a Auditoria Interna realiza com seu setor.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
O auditor transmite com clareza os assuntos da pauta.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O auditor tem objetividade na exposição dos assuntos.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O auditor demonstra domínio (conhecimento) dos assuntos em pauta.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18. A Auditoria Interna realiza auditagem nas atividades desempenhadas em seu setor.*

- Sempre.
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca realizou.

19. Quanto aos trabalhos da auditoria em relação ao seu setor.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
A auditagem tem contribuído para melhoria na qualidade das atividades desempenhadas em seu setor.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O trabalho realizado pela auditoria possibilita identificar e avaliar riscos nas atividades.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O auditor demonstra conhecimento sobre o trabalho realizado.	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

O relatório de auditoria assessora a elaboração de relatórios de desempenho do seu setor.

20. A Auditoria Interna emite relatórios informando ao seu setor o resultado das auditagens realizadas.

Só responda caso a Auditoria Interna realize auditagem em seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Sempre.	Frequentemente.	Às vezes	Raramente	Nunca/ não recebem relatórios
Frequência dos relatórios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

21. Os relatórios emitidos pela auditoria são consultados nas reuniões internas de seu setor.

Só responda caso a Auditoria Interna realize auditagem em seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Sempre.	Na maioria das vezes.	Às vezes	Raramente	Nunca/ não recebem relatórios
Frequência da consulta de relatórios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

22. Quanto à importância dos relatórios de auditoria.

Só responda caso a Auditoria Interna emita relatórios destinados ao seu setor, caso contrário, passe à seguinte.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
Os relatórios são importantes no processo de gestão.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Os relatórios demonstram a realidade de seu setor em todos os aspectos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

23. Você já consultou a Auditoria Interna sobre dúvidas em seu trabalho. *

Consultas quanto à legalidade de atos, desempenho de processos, adequação e conformidade de atividades, entendimento dos Órgãos de Controle sobre determinada matéria.

Sim Não

24. Com relação às consultas feitas à Auditoria Interna. *

Considera-se em tempo hábil o esclarecimento dado antes da realização do ato objeto de dúvidas, ou antes, que este ato produza efeitos.

	Sempre.	Na maioria das vezes.	Às vezes	Raramente	Nunca/ não recebem relatórios
Há resposta do auditor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
As respostas do auditor são dadas em tempo hábil.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O esclarecimento das dúvidas é satisfatório.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

25. Para que a Auditoria Interna possa contribuir para melhorias em seu setor. *

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
É necessário maior acompanhamento e monitoramento das atividades	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
É necessária orientação mais efetiva e contínua por parte dos auditores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
É necessário que haja mais auditorias periódicas nos setores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

IV. Atributos da independência das ações de auditoria* e aderência aos padrões internacionais de auditoria interna*

26. Com relação à aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna do Município. *

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
O SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo (art. 74, IV),	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe boas práticas de <i>Accountability</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Auditoria Interna do
Município atua de forma
efetiva e independente.



APÊNDICE D - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

Pesquisa sobre o controle interno com Auditores Internos.

Prezado (a),

Sou aluno regular do curso de Mestrado Profissional em Direito, Governança e Políticas Pública pela Universidade Salvador (UNIFACS), orientado pelo Prof. Dr. Augusto de Oliveira Monteiro. Para obter o grau de mestre neste curso, é requerido que sejam feitas uma pesquisa de campo e uma dissertação sobre o tema que me propus estudar. Os dados obtidos serão usados somente para fins acadêmicos e de pesquisa, não tendo finalidade de avaliar a instituição. Asseguro plena confidencialidade dos respondentes, quanto às respostas implementadas. Saliento que nem a instituição nem os seus servidores serão identificados. A presente pesquisa trata-se de um estudo de caso no município de Camaçari sobre o sistema de controle interno frente às melhores práticas internacionais e o objetivo desta dissertação é contribuir para a melhoria do sistema de controle interno, identificando oportunidades para que o SCI do Município se aproxime das melhores práticas nacionais e internacionais de controle interno.

*Obrigatório Questões:

I. Evolução do Sistema de Controle Interno do Município*

As informações sobre a gestão pública municipal, as normas, os resultados institucionais e as diretrizes de controle são divulgadas pelo Município.*

1. O Município divulga portarias, atos normativos, dados referentes ao uso do dinheiro público, etc.
- O Município divulga as informações a todos os servidores.
 - O Município divulga as informações à maioria dos servidores.
 - O Município divulga as informações a alguns servidores.
 - O Município divulga as informações a poucos servidores.
 - O Município não divulga as informações.

Informações sobre a natureza do apoio/interação do órgão de controle interno/auditoria interna da administração direta do poder executivo municipal com o Tribunal de Contas dos Municípios- TCM.*

2. Você é a favor da obrigatoriedade de apresentação de relatórios e certificação de auditoria ou instrumentos similares das contas da administração direta do Município ao TCM.

Sim
 Não

Você conhece o aspecto organizacional do sistema de controle interno.*

3. Em sua opinião o SCI de Camaçari/Ba encontra-se alinhado as principais estruturas organizacionais no âmbito macro funcional, a saber: Auditoria e Fiscalização; Ouvidoria; Corregedoria ; e Prevenção e combate à corrupção.

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

4. O SCI no aspecto organizacional tem adotar um modelo institucional de organismo nacional emissor para as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), aplicáveis tanto ao controle externo como interno.

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

II. Processos Organizacionais do Sistema de Controle Interno do Município*

São desenvolvidas ações de controle interno nas atividades executadas em seu setor.*

5. Ações de controle são ações destinadas à prevenção de irregularidades, impropriedades, mau uso do dinheiro público etc. (Ex.: conferência do ato por um servidor que não executou)

- Em todas as atividades.
- Na maioria das atividades.
- Em algumas atividades.
- Em poucas atividades.
- Em nenhuma atividade.

6. Existe sistema de TI para apoiar o planejamento e a execução de auditorias realizadas pelo SCI.

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca.

Foram estabelecidos roteiros para as atividades executada em seu setor.*

7. Os procedimentos para realização das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro a ser seguido?

- Para todos os processos.
- Para muitos processos.
- Para alguns processos.
- Para poucos processos.
- Para nenhum processo.

8. Em seu setor há reuniões para avaliação dos resultados obtidos. *

- Mensalmente.
- Bimestralmente.
- Semestralmente.
- Anualmente.
-

Nunca.

9. A autoridade máxima realiza reuniões com seu setor de auditoria interna do Município. *

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca Realizou.

No exercício de sua atividade de auditoria, o seu trabalho passa por controle de gestão de qualidade, que leve à necessidade de refeitura com seu setor. *

10. Os procedimentos para realização do controle de qualidade das atividades de seu setor estão descritos em um roteiro de revisão, validação e aprovação.

- Sempre
- Frequentemente.
- Às vezes.
- Raramente.
- Nunca Realizou.

11. São programadas ações de controle interno com vista ao desenvolvimento profissional em seu setor. *

	Sempre	Frequentemente	Às vezes	Raramente	Nunca Realizou
Existência de realização de eventos/reuniões conjuntos e sua periodicidade	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

III. Percepção dos colaboradores quanto aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do sistema de controle interno*

12. Na sua opinião, qual a sua percepção no que diz respeito aos riscos e desafios capazes de afetar o bom funcionamento do SCI. *

	Concordo totalmente	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
Relativa imaturidade dos gestores em gerenciamento de riscos e controles internos.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Implementação dos modelos de asseguarção das três linhas de defesa.

Melhoria dos processos de governança de riscos e controles internos.

12.1 Quais as principais dificuldades que você encontra no cotidiano de seu trabalho de auditor interno? *

	Concordo totalmente	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
Falta de avanço da tecnologia;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Complexidade do trabalho e necessidade de mais investimentos em capacitação profissional;	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Perda de Protagonismo da profissão.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Limitações de acesso a Informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

12.2 O que seria necessário para saná-las? *

	Concordo totalmente	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
Atualização das normas que regem o controle interno, no sentido de profissionalização, de aderência às normas internacionais, a gestão de riscos e controles.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Protagonizar o papel do Auditor Interno, através da sensibilização e convencimento dos gestores quanto à importância dos serviços de avaliação e consultoria da auditoria interna municipal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

13. Em sua opinião, o SCI de Camaçari possui parcerias que envolver órgãos de governança superior, de controle e associativos (tribunais de contas de estados, CGU, CNJ, CNMP, TST, TSE, CJF, Atricon, IRB, Conaci etc.) com vista a agregar um programa de desenvolvimento profissional visando à certificação de auditores internos nas competências necessárias para executar bem as atividades de auditoria interna governamental.

Sim
 Não

14. O SCI de Camaçari, busca trabalhar junto aos órgãos de governança superior (OGS =CNJ, TSE etc.) no sentido de ajustar normas inconsistentes com o modelo de controle interno (por exemplo, as que induzem à cogestão).

Concordo totalmente.	Concordo.	Indeciso	Discordo	Discordo totalmente
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

15. Há segregação de funções no seu setor? *

Segregação de funções é a separação entre as funções de autorização, aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal maneira que nenhum servidor tenha responsabilidade ou atribuições de mais de uma destas funções. (ex. quem autoriza não executa a tarefa, quem executa não controla; quem autoriza a compra não recebe o produto, etc.)

- | | | |
|---|--------------------------|---|
| <input type="radio"/> | <input type="checkbox"/> | A cada servidor compete uma função diferente no mesmo processo. |
| <input type="radio"/> duas ou mais funções. | <input type="checkbox"/> | Na maioria dos casos há segregação. Em poucos processos um servidor realiza |
| <input type="radio"/> mesmo processo. | <input type="checkbox"/> | Às vezes há segregação. Às vezes o servidor realiza duas ou mais funções no |
| <input type="radio"/> realiza duas ou mais funções. | <input type="checkbox"/> | Em poucos processos há segregação. Na maioria dos processos o servidor |
| <input type="radio"/> mesmo processo. | <input type="checkbox"/> | Não há segregação. A mesma pessoa é responsável por duas ou mais funções no |

16. Há prevenção dos riscos em tarefas e processos desempenhados pelo seu setor por meio de trilhas de controle. *

Trilhas de controle são roteiros de verificação, listas com etapas das atividades desempenhadas. Riscos são erros na execução de tarefas, ausência de documentos, fraudes, mau uso do dinheiro público, entre outros.

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
As trilhas de controle (<i>check-lists</i>) possibilitam a análise dos riscos nas atividades.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Foram elaboradas trilhas de controle para as tarefas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

As tarefas necessitam de trilhas de controle. (*check-lists*).



IV. Atributos da independência das ações de auditoria.

17. Você conhece e sabe quais as condições para que a atuação da auditoria interna seja independente e proficiente *

	Concordo totalmente.	Concordo.	Indiferente.(nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
A auditoria interna do SCL do Município de Camaçari possui margem de discricionariedade para definir, com base na avaliação de riscos, as áreas em que trabalhos deverão ser realizados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O posicionamento hierárquico da Auditoria Interna é adequado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A unidade de auditoria interna do SCL de Camaçari possui estatuto de auditoria interna.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe no SCL de Camaçari diretrizes técnicas de atuação da auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe no SCL de Camaçari reporte administrativo da Auditoria Interna à autoridade máxima.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe no SCL de Camaçari reporte funcional da Auditoria Interna a uma unidade ou colegiado superior de governança, não subordinado a autoridade máxima, com vistas a conferir maior grau de independência à atividade de auditoria interna.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe no SCL de Camaçari código de ética específico para os Auditores Internos, dada a natureza de sua atividade e os imperativos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

de objetividade e independência.

Há aprovação formal e por instância superior do Plano Anual de Auditoria, bem como disposição de acesso irrestrito a pessoas, documentos e registros, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho.

V. Aderência aos padrões internacionais de auditoria.

18. Com relação à aderência aos padrões internacionais de Auditoria Interna do Município. *

	Concordo totalmente.	Concordo	Indiferente. (nem concordo nem discordo)	Discordo.	Discordo totalmente.
O SCI de Camaçari segue os padrões internacionais de auditoria para poder cumprir a disposição constitucional de apoiar o controle externo (art. 74, IV).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe algum normativo que regulamente uma política de gestão de riscos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Existe boas práticas de <i>Accountability</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria Interna do Município atua de forma efetiva e independente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>