



**IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

ISSN: 2594-5688

secretaria@sbap.org.br

Sociedade Brasileira de Administração Pública

**RELATO TÉCNICO**

**MELHORIAS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, PARA O  
APOIO AO CONTROLE EXTERNO, PELA IMPLANTAÇÃO DE  
AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

**GUSTAVO RODRIGUES MATTAR, SÉRGIO AZEVEDO FONSECA,**

**GRUPO TEMÁTICO: 01 Transparência, Accountability e  
Participação**

IX Encontro Brasileiro de Administração Pública, São Paulo/SP, 5 a 7 de outubro de 2022.  
Sociedade Brasileira de Administração Pública  
Brasil

Disponível em: <https://sbap.org.br/>

## **Título do trabalho** (MELHORIAS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO, PARA O APOIO AO CONTROLE EXTERNO, PELA IMPLANTAÇÃO DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL)

### **Resumo:**

No Sistema de Controle Interno (SCI) do setor público, a função de Auditoria Interna Governamental (AIG), objeto focal da pesquisa, pode auxiliar no alcance dos objetivos organizacionais. Buscou-se aqui identificar e classificar as dificuldades e avanços resultantes da implantação de auditoria baseada em riscos na Controladoria do Departamento Autônomo de Água e Esgotos (DAAE), de Araraquara/SP. A pesquisa-ação exploratória, e de natureza qualitativa, foi feita por meio da observação participante, com aplicação das ferramentas de AIG a partir de 2018. Foi realizada pesquisa documental das sentenças emitidas pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP) entre 2010 e 2020. As principais melhorias observadas foram: aumento na resolubilidade dos apontamentos do TCE-SP, monitorados e solucionados pela Autarquia; redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP; melhorias nos relatórios do SCI; maior uso das recomendações do SCI pelo TCE-SP e pela gestão; e fortalecimento da accountability.

Palavras-chave: Auditoria Interna Governamental – AIG; Governança, Riscos e Conformidade – GRC; Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCE-SP; Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos – COSO GRC.

### **Introdução:**

A Constituição Federal de 1988 estabelece o funcionamento de três tipos de controles: o interno, o externo e o social ou externo popular (MEIRELLES, 2013). Enquanto o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas de cada esfera governamental, o controle interno integra a estrutura administrativa do ente de cada Poder. No artigo 70 da Constituição é estabelecida a competência dupla do controle externo e do Sistema de Controle Interno (SCI) para a fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia das receitas (BRASIL, 1988).

No inciso IV do artigo 74 da CF/88, é determinado que uma das finalidades do SCI é “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”. Segundo Silva & Carneiro (2020), o controle interno tem sido reconhecido como importante ferramenta para se realizar a fiscalização financeira e orçamentária. O SCI pode ser constituído por macro funções, dentre elas a controladoria, a ouvidoria, a corregedoria e a auditoria interna governamental - AIG (GOMES & BENINI, 2016). Este artigo trata da implantação e funcionamento da AIG, como parte do SCI, em uma autarquia municipal de saneamento básico paulista, apontando ainda a sua relação de apoio constitucional com o órgão de controle externo estadual, no caso o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP).

O art. 18 do Decreto nº 9.203, de 2017 (BRASIL, 2017a) destaca que a AIG deve adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante abordagem

sistemática, disciplinada e independente, e adotando condutas baseadas em risco para o planejamento de suas atividades. A atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal deve ser realizada em conformidade com o Referencial Técnico (CGU, 2017), que define que se faz necessário que a alta administração assuma o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento de controles internos da gestão. A legislação enfatiza que o funcionamento dos controles internos da gestão constitui-se em um processo integrado, envolvendo todas as pessoas da organização, principalmente os gestores públicos, nos seguintes termos: “o controle interno (procedimentos), em essência, é realizado por todo servidor público, em especial pelos que ocupam postos de chefia” (TCE-SP, 2019, p. 9). Mesmo assim, pesquisa realizada pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo revelou que 74% das entidades municipais não utilizam critérios de riscos para realizar suas ações de controle interno e 73% não planejam suas atividades por planos de ação anuais (TCE-SP, 2019, p. 11-12).

Diante disso, selecionou-se, como objeto desta pesquisa, a implantação, a partir de 2018, de programa de auditoria interna baseada em riscos no Departamento Autônomo de Água e Esgotos (DAAE) de Araraquara. De acordo com o Relatório de Fiscalização (RF) do TCE-SP (processo TC-1882/989/17-1, Fl.20), a autarquia instituiu o SCI de acordo com os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem como dos artigos 54 e 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000; e TCE-SP, 2019). A partir de então decidiu-se monitorar as seguintes atividades: a) serviços de coleta e transbordo de resíduos sólidos em 2018; b) aquisição de produtos para o tratamento de água e esgotos em 2019; c) gastos com a manutenção e com a energia elétrica no plano de testes de 2020, trabalho este impactado pela pandemia de Covid-19, conforme o Relatório de Fiscalização - RF, TC-002740.989.19, Fl.22 (TCE-SP, 2022). Para o início da normatização de AIG na entidade, desde 2018, foi desenvolvido, pela Controladoria da Autarquia, o Procedimento P42 – Auditoria Interna Governamental (CONTROLADORIA DO DAAE ARARAQUARA, 2022). O Procedimento busca dar contribuições às atividades de AIG, tendo em vista o Sistema da Qualidade do DAAE (ISO 9.001). Durante a pesquisa-ação, surgiu a seguinte questão: quais as dificuldades e avanços resultantes da implantação de auditoria interna governamental no DAAE de Araraquara, para o apoio do controle externo pelo controle interno? Este trabalho tem como objetivo é identificar e classificar quais foram as principais contribuições da implantação de programa de AIG na Autarquia em estudo, a partir de 2018, para o desenvolvimento das relações entre o Sistema de Controle Interno e Controle Externo.

O artigo está dividido em quatro seções, além desta introdutória. Na segunda, o referencial normativo.

Na terceira, são apresentados métodos utilizados na pesquisa. Na quarta os resultados são apresentados e discutidos. E, por fim, na última seção são apresentadas as conclusões do estudo realizado.

## Parte 1. Gestão de Riscos no Setor Público

O corpo do trabalho deve ter ao menos uma parte destinada à discussão do problema de pesquisa, das descobertas da investigação ou das ideias apresentadas. As citações seguemo formato ABNT e de até três linhas devem ser incluídas no corpo do texto entre aspas. Para as citações com mais de três linhas, A gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão (GIRC), conhecida internacionalmente como *governance, risk and compliance* - GRC (COSO, 2007), tem como primeira grande referência mundial a metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO. Em 1992, o Comitê publicou o guia *Internal Control-Integrated Framework* - COSO-IC ou COSO I. Esse modelo, concebido para o combate de fraudes contábeis, é formado por componentes integrados, que incluem a avaliação de riscos e a melhoria das atividades de controle interno (COSO, 2007).

Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade busca alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras). Essa relação pode ser ilustrada na forma de um cubo. As três categorias de objetivos: operacional, divulgação (ou comunicação) e conformidade, são representadas pelas colunas. Os cinco componentes são representados pelas linhas. A estrutura organizacional da entidade é representada pela terceira dimensão (COSO, 2013). De acordo com Castro (2018), com a publicação do Ato Sarbanes-Oxley em 2002, o COSO lançou, em 2004, o COSO-ERM, Enterprise Risk Management - Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), que traz componentes, princípios e conceitos mais focados para a gestão de riscos corporativos (TCU, 2022).

Além de ampliar o componente de “análise de riscos”, a nova estrutura adicionou uma nova categoria de objetivos estratégicos que se referem às metas no nível mais elevado, que se alinham e fornecem apoio à missão da organização (COSO, 2007).

A gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão - GIRC foi incorporada ao setor público brasileiro após a publicação da Instrução Normativa Conjunta do Ministério do Planejamento e da Controladoria Geral da União, número 1, de 10 de maio de 2016 (CGU, 2016), marco regulatório em que são apresentados conceitos, princípios, objetivos e responsabilidades concernentes aos temas, tornando-se assim uma nova referência para os trabalhos de AIG.

A instrução é fortemente baseada nas metodologias do COSO-IC e do COSO-ERM, e a transição da metodologia aplicada em empresas privadas para organizações públicas deve-se principalmente às publicações da *International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*, com a convergência do COSO-IC para a INTOSAI GOV 2100, *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector*, e do COSO-ERM para a INTOSAI GOV 2130, *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*, ambas de 2004, visando à sua aplicabilidade pelo Controle Externo internacional em auditorias governamentais (TCU, 2022).

Existe uma relação entre os objetivos corporativos das estruturas do COSO, mais voltadas para o setor privado, especialmente as empresas abertas listadas nas bolsas de valores, e o conceito de accountability na gestão pública, como é mostrado no quadro 1:

Quadro 1: Categorias de Objetivos do COSO I e II x Indicadores de Accountability

Categoria de Objetivos do COSO <i>Internal Control – Integrated Framework ICFC</i> (2013, p.6)	<b>Operacional</b>	<b>Divulgação</b>	<b>Conformidade</b>
	Relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.	Relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.	Relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.
Categoria de Objetivos do COSO <i>Enterprise Risk Management – Integrated Framework ERM</i> (2007, p.21 e 39)	<b>Operacional</b>	<b>Comunicação</b>	<b>Conformidade</b>
	Utilização eficaz e eficiente dos recursos. Relacionam-se com a eficácia e a eficiência das operações da organização, inclusive metas de desempenho e de lucro, bem como reservas de recursos contra prejuízos. Variam de acordo com a decisão da administração em relação à estrutura e ao desempenho.	Confiabilidade dos relatórios. Incluem relatórios internos e externos e podem, ainda, conter informações financeiras e não financeiras.	Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Em alguns casos dependem de fatores externos e tendem a ser semelhantes em todas as organizações, e em outros casos em todo um setor industrial.
<b>Indicadores de Accountability</b>	<b>Efetividade</b>	<b>Transparência</b>	<b>Conformidade</b>

<b>Referencial (CUNHA, 2019)</b>	Impacto da ação governamental; resultados alcançados pela política pública.	Informação pública, de qualidade, de fácil acesso.	Responsabilidade do gestor no cumprimento das normas pré-estabelecidas; aderência às normas, leis, regulamentos.
<b>Autores citados por Cunha (2019) para a Dimensão Substantiva de Accountability</b>	Bovens (2006); Bovens, Schillemans e Hart (2008); Ospina, Grau e Zaltsman (2004); Przeworski e Stokes (1995); Rocha (2011); Romzek e Dubnick (1987)	Belver e Kaufmann (2005); Fox (2007); Koppel (2005); Rocha (2011).	Albuquerque; Oliveira (2013); Kaldor (2003); Koppel (2005); Rocha (2011).

Fonte: Preparação própria (2022) com base em COSO (2007); CUNHA (2019, p.80).

Apesar da gestão de riscos ser função da alta administração, cabe destacar a importância do papel do auditor interno no assessoramento, no processo de implantação, desenvolvimento e manutenção da Gestão de Riscos nos órgãos públicos. Cabe à AIG as funções de avaliação e de consultoria prestadas pela Auditoria Interna Governamental, para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão (CGU, 2017).

## Parte 2. Auditoria Interna Governamental no Brasil

Segundo Castro (2018), as empresas listadas nas bolsas de valores, que já se utilizavam dos serviços de auditores externos e independentes para a avaliação das demonstrações contábeis, com origem após a crise econômica americana de 1929, não demoraram a perceber que poderiam reduzir seus gastos com auditoria externa, criando um “serviço contínuo de conferência e revisão interna”, que ficou conhecido como auditoria interna. O mesmo autor diz que o trabalho da auditoria interna possibilitou a melhoria nos controles internos, principalmente daqueles referentes à elaboração das demonstrações contábeis, reduzindo assim os riscos de auditoria dos auditores externos (tal como o risco de expressar uma opinião errada em relação à contabilidade empresarial). De acordo com Kewo e Afiah (2017) o sistema de controle interno e a auditoria interna têm efeito positivo na qualidade das demonstrações financeiras. Nesse contexto, a aplicação da governança pública ganha ainda mais relevância, ao propiciar a otimização dos resultados aos cidadãos usuários dos serviços públicos e agentes públicos.

Uma importante metodologia internacional considerada na INC MP/CGU nº1/2016, é a declaração de posicionamento sobre as três linhas de defesa, difundida pelo Instituto dos Auditores Internos ou

Institute of Internal Auditors (IIA, 2020). O modelo é baseado em uma imaginária defesa contra riscos corporativos em três camadas, como as utilizadas por uma equipe de futebol: o controle da gerência é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos (também chamado de controle interno da gestão); as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela gerência são a segunda linha de defesa; a avaliação independente ou auditoria interna é a terceira linha (VIEIRA & BARRETO, 2019). Podemos considerar uma quarta linha de defesa, representada pelos Tribunais de Contas e os órgãos reguladores, mas esta representa o Controle Externo e não o Sistema de Controle Interno das três primeiras linhas. Pode inclusive haver sinergia entre os trabalhos da terceira linha de defesa com as entidades fiscalizadoras superiores (EFS), de acordo com no artigo 39 do ISSAI 100, que diz que o auditor externo pode usar o trabalho de auditores internos quando a legislação permitir, apesar dos objetivos da auditoria interna serem diferentes daqueles da auditoria externa. Por outro lado, “tanto a auditoria interna quanto a externa promovem boa governança, ao contribuírem para a transparência e accountability pelo uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na administração pública” (INTOSAI, 2015, p.10).

Foi editada, em 2017, pela Controladoria Geral da União – CGU, a Instrução Normativa nº 3/2017, que se tornou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, determinando que a Auditoria Interna governamental desempenhe atividades de avaliação e consultoria, ajudando o gestor público na estruturação da gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão - GIRC (CGU, 2017).

No Estado de São Paulo, e em seus municípios, vem ocorrendo a normatização quanto à atuação da Auditoria Interna Governamental (AIG), dentro de seus sistemas de Controles Internos (SCI), visando apoiar as atividades do controle externo, no caso paulista do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE-SP), que emitiu o Comunicado SDG nº 35/2015 (TCE-SP, 2015), reproduzido nos artigos 49 a 51, Livro III – Do Controle Interno, da Instrução Normativa – IN TCE-SP nº 2/2016 (TCE-SP, 2016) que foi substituída pela IN TCE-SP nº 1/2020 (TCE-SP, 2020), determinando a regulamentação e atuação dos SCI municipais, para a emissão do Relatório de Controle Interno - RCI. O TCE-SP é um órgão estadual independente que julga a regularidade das prestações de contas anuais, dos órgãos da Administração Pública, estaduais e municipais, e realiza os apontamentos de recomendações ou ressalvas que devem ser sanadas pela Administração Direta e Indireta, assim como as recomendações descritas no Manual de Controles Internos do TCE-SP.

## Métodos

A pesquisa, de natureza qualitativa, descritivo-exploratória no propósito e delimitada como estudo de caso único, teve seus dados coletados por meio de pesquisa-ação, de observação participante e de pesquisa documental. Em caráter complementar, para confirmação dos achados qualitativos, foram utilizadas ferramentas quantitativas, para a apuração do número de apontamentos do TCE-SP em relação ao tempo e à quantidade de citações de palavras selecionadas nos documentos analisados.

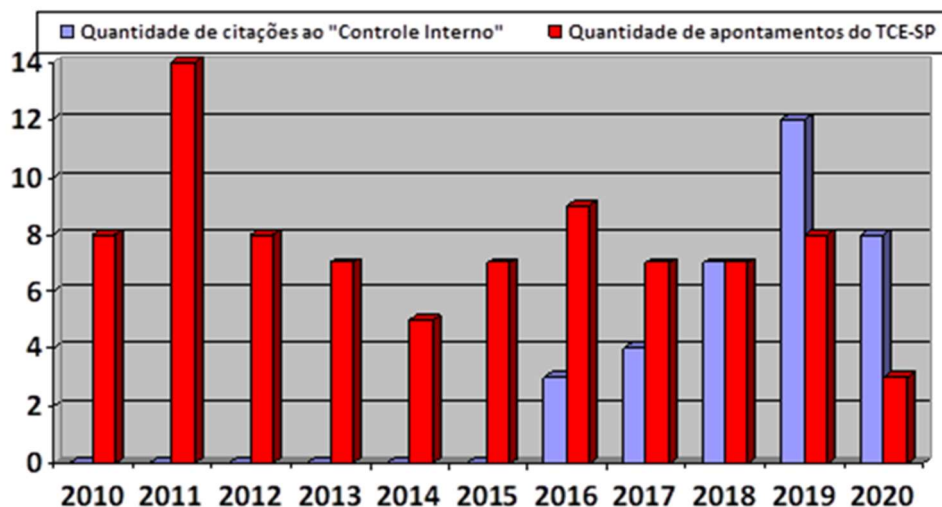
Foi realizada a análise de conteúdo dos relatórios e sentenças do TCE-SP entre 2016 e 2020, com a discussão da possível evolução anual do desempenho das atividades de auditoria interna e do SCI, de acordo com a avaliação independente do Controle Externo paulista. Todas as sentenças analisadas se encontram publicadas no site <https://www.tce.sp.gov.br/processos> e podem ser consultadas por pesquisa pelo número do processo (TCE-SP, 2022). Ademais, o SCI do DAAE foi avaliado com base nessas informações emitidas pelo TCE-SP durante cinco anos consecutivos, entre 2016 e 2020. Esse período foi selecionado por duas justificativas: 2016 foi ano de publicação da Instrução Normativa 2/2016 do TCE-SP que, em seus artigos 49 a 51, apresenta orientações para a atuação do Controle Interno municipal paulista e 2020 refere-se ao último ano com dados de fiscalizações das contas anuais do DAAE de Araraquara pelo TCE-SP.

## Resultados e Discussão

Nesta seção são realizadas as análises dos conteúdos das sentenças do TCE-SP entre 2010 e 2020, com a apuração dos possíveis progressos anuais do desempenho da auditoria interna e do SCI, sob a ótica do Tribunal de Contas. Os benefícios identificados na análise das sentenças, de 2010 a 2020, foram: a) redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP em relação ao tempo, ficando abaixo da média histórica de 7,5 apontamentos/ano em 2020, que teve 3 apontamentos; e b) maior utilização dos termos “controle interno” e “controladoria interna” ao longo dos anos, demonstrando um provável aumento de importância dos trabalhos do SCI em relação ao tempo, como pode ser observado no gráfico 1.



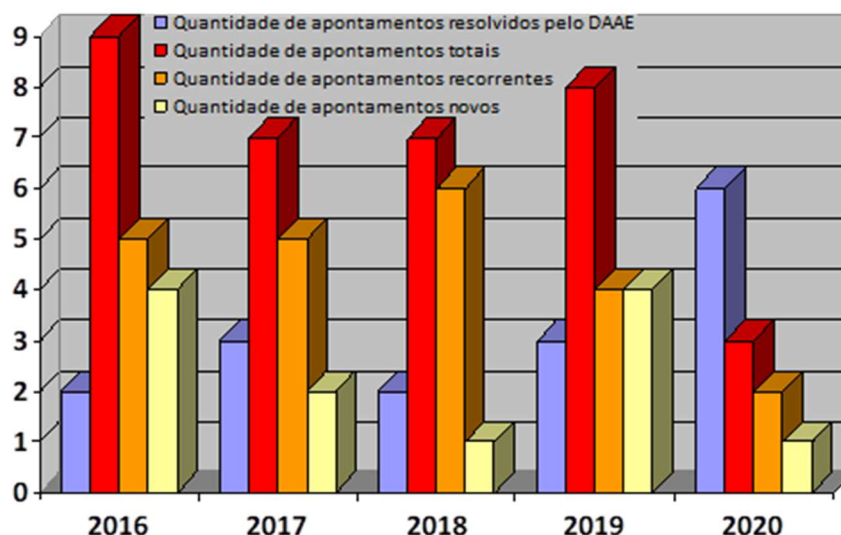
Gráfico 1: Análise das Sentenças dos Auditores do TCE-SP sobre as contas do DAAE de Araraquara em relação ao tempo.



Fonte: Elaboração própria (2022).

Pela análise dos apontamentos das sentenças de 2016 a 2020 foi identificado, como principal benefício, o aumento da quantidade de apontamentos solucionados pela Autarquia, vide Gráfico 2.

Gráfico 2: Resolubilidade dos apontamentos do TCE-SP pelo DAAE de Araraquara em relação ao tempo.



Fonte: Elaboração própria (2022).

Para o período de 2010 a 2015, foram lidas as sentenças do TCE-SP dos processos: TC-1290/026/10, TC-0606/026/11, TC-3158/026/12, TC-1059/026/13, TC-1272/026/14, e TC-5074/989/15.

Durante esse período não foi citado nenhuma vez o Sistema de Controle Interno (SCI) ou a Auditoria Interna Governamental (AIG) nas sentenças do TCE-SP, sendo assim, esse período não foi objeto da análise qualitativa.

Constatou-se que houve ganhos, percebidos pelo TCE-SP no SCI, durante o período de 2018 a 2020. Os benefícios identificados foram:

- a) redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP (gráficos 1 e 2);
- b) maior utilização das informações do SCI, e da AIG, ao longo dos anos pelo TCE-SP (gráficos 1);
- c) aumento da quantidade de apontamentos do TCE-SP solucionados pela Autarquia (gráficos 1 e 2);
- d) melhorias nos Relatórios de Controle Interno quanto à adequação às normativas do TCE-SP, periodicidade e qualidade do conteúdo: com maior detalhamento das auditorias realizadas e de suas conclusões;
- e) início da utilização dos Relatórios de Auditoria Interna do SCI pelo TCE-SP;
- f) maior acompanhamento das recomendações do TCE-SP pelo SCI e pelos dirigentes; e
- g) maior uso das recomendações do SCI pela fiscalização do TCE-SP e gestores da autarquia.
- h) melhoria do accountability entre 2018 e 2021, havendo desde então maior transparência das atividades e resultados das auditorias internas realizadas pela Controladoria do DAAE e pelas fiscalizações externas realizadas pelo TCE-SP. Isto se deu pela publicação desses relatórios no site do portal da transparência da Autarquia, que pode ser visualizado em: <http://araraquaradaae.cebicloud.com.br/transparencia>, clicando em “Demonstrativos” e depois em “Resultado de Inspeções, Auditorias, Prestações e Tomadas de Contas” (DAAE ARARAQUARA, 2022).

As dificuldades iniciais observadas e os avanços no SCI registrados pelo TCE-SP, após a execução de atividades de AIG pela auditoria objeto de estudo foram catalogados, de acordo com os objetivos e componentes da Estrutura de Gerenciamento de Riscos do COSO ERM (COSO, 2007), e são apresentados no quadro 2 a seguir:

Quadro: 2 Dificuldades e avanços na implantação de AIG no DAAE de Araraquara.

(continua)

Estrutura do COSO II x Categoria de apontamentos do TCE- SP	Principais dificuldades antes da AIG (2010-2018)	Principais avanços após a AIG (2018-2021)
Objetivos Operacionais. Componente: Atividades de Controle. <b>d.1) Escopo dos trabalhos do SCI.</b>	<p><b>2016.</b> O SCI da Autarquia não promove específica verificação relativa à regularidade da execução do contrato (TC-1133.989/16).</p> <p><b>2017.</b> Não há no RCI análises relacionadas a licitações, despesas da Autarquia, gastos com pessoal etc (TC-1882/989/17-1).</p> <p><b>2018.</b> Não constam menções da identificação dos processos de licitações examinados no exercício, dos adiantamentos, se foram realizados testes de controle de almoxarifado e o dia da inspeção, bem como as ações de fato realizadas pelo setor, a análise das despesas da Autarquia e dos gastos com pessoal, no RCI (TC-2368/989/18).</p> <p><b>2019.</b> Não consta no citado relatório a verificação e acompanhamento de contratos (TC-002740.989/19).</p>	<p><b>2019.</b> Discorda do alegado pela Fiscalização, pois, destaca que a Controladoria vem sim, dentro de seus limites operacionais e de acordo com os critérios que fixou para realizar tal atividade, acompanhando a execução dos contratos administrativos firmados pela Autarquia (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020-2021.</b> A partir de 2019 o TCE-SP não realiza mais este tipo de apontamento (Autor, 2022).</p>
Objetivo Operacionais. Componente: Atividades de Controle. <b>e) Atividades de AIG.</b>	<p><b>2017.</b> Na estrutura administrativa da Autarquia não está prevista a auditoria interna (TC-1882/989/17-1).</p>	<p><b>2018.</b> Como relatório de auditoria interna referente ao exercício 2018, apresentou o relatório de achados e planos de ação do setor "GRC – Governança, Riscos e Controles Internos". O referido relatório analisa questões técnicas referentes à estação de transbordo de resíduos sólidos. (TC-2368/989/18).</p> <p><b>2019.</b> Como exemplo deste trabalho realizado em 2019, o DAAE apresentou, para problemas de divergências entre as notas fiscais de aquisição e as pesagens dos produtos químicos adquiridos, plano de ação corretivo para o apontamento. Assim, o aludido problema foi sanado em 2019 por meio de um redesenho do processo de recebimento de produtos químicos e com a criação de novos controles internos neste processo (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020.</b> Esclarecemos que a Auditoria Interna também é realizada pelo responsável pelo Controle Interno. (TC-004254.989.20-5).</p>
Objetivo de Comunicação. Componente: Informações Comunicações. <b>d.2) Frequência do RCI.</b>	<p><b>2017.</b> Não foram elaborados relatórios com periodicidade mínima quadrimestral (TC-1882/989/17-1).</p> <p><b>2018.</b> Analisando o Relatório do Controle Interno referente a 2018 (TC-2368/989/18). Naquele ano apenas um RCI anual foi emitido (Autor, 2022).</p>	<p><b>2019.</b> Apresentou os Relatórios Quadrimestrais do Controle Interno referente a 2019 (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020.</b> Apresentou Relatórios Quadrimestrais do SCI referente ao exercício de 2020 (TC-004254.989/20-5).</p> <p><b>2021.</b> Apresentou o Relatório Quadrimestral do Controle Interno referente ao 1º Quadrimestre de 2021 (TC-002740.989/21, acompanhamento semestral). (Continua)</p>

(continuação)

Estrutura do COSO x Categoria de apontamentos do TCE-SP	Principais dificuldades antes da AIG (2010-2018)	Principais avanços após a AIG (2018-2021)
<p>Objetivos de Comunicação. Componente: Informações e Comunicações.</p> <p><b>e) Utilização das informações do RCI no relatório do TCE-SP.</b></p>	<p><b>2010-2019.</b> As informações dos RCIs não foram abordadas nos relatórios de fiscalização do TCE-SP antes de 2020 (Autor, 2022).</p>	<p><b>2020.</b> O relatório referente ao 3º trimestre trouxe recomendações quanto aos seguintes temas: Projetos elaborados pela autarquia apresentaram incompatibilidades em relação à LDO; Indicadores de gestão com resultados insuficientes; Sugestões quanto a procedimentos licitatórios e acompanhamento de execução contratual realizados em 2020; Testes e controle de almoxarifado; Furtos e danos ao patrimônio do Órgão; Medidas corretivas em relação a apontamentos do TCESP referente às contas de anos anteriores.</p> <p>Nos termos explicados no corpo desta decisão, (...) DETERMINA-SE à Origem que: (...) b) avalie os apontamentos dimanados da sua controladoria interna e adote as sugestões que se afigurarem necessárias para o aperfeiçoamento da sua gestão. (TC-004254.989/20-5).</p> <p><b>2021.</b> Foram realizadas recomendações quanto aos seguintes temas: Insuficiência de arrecadação orçamentária; Previsão de déficit na arrecadação anual em relação ao valor estimado na LOA; Redução na arrecadação de dívida ativa comparativamente ao mesmo período do exercício anterior; Recolhimento de encargos sociais previdenciários em litígio (TC-002740.989/21, acompanhamento semestral).</p>
<p>Objetivos de Conformidade. Componente: Atividades de Controle.</p> <p><b>A) Normatização das atividades de AIG e do SCI.</b></p>	<p><b>2018.</b> Necessita da aprovação da minuta da Instrução Normativa da Controladoria, que regulariza as atividades do SCI. Informou que tal norma foi proposta no dia 06/12/2019, e atualmente está sendo examinada pela Procuradoria da autarquia (TC-2368/989/18-2).</p> <p><b>2019.</b> Ainda estão sendo realizadas adequações nos procedimentos administrativos das demais gerências para permitir o pleno exercício do controle interno. Frisa que com a aprovação da Instrução Normativa da Controladoria regularizará suas atividades no âmbito da Autarquia e possibilitará melhorias no Relatório de Controle Interno a partir de 2020 (TC-002740.989/19).</p>	<p><b>2020.</b> Cumpre, porém, determinar à Administração Indireta que avalie os apontamentos dimanados da sua controladoria interna e adote as sugestões que se afigurarem necessárias para o aperfeiçoamento da sua gestão (TC-004254.989/20-5).</p> <p><b>2021.</b> Não houve avanço neste tema, visto que a Instrução Normativa da Controladoria ainda não foi aprovada e instituída autarquia (Autor, 2022).</p>
<p>Objetivos de Conformidade. Componente: Informações e Comunicações.</p> <p><b>d.3) Atendimento das instruções e Normativas do TCE-SP.</b></p>	<p><b>2017 e 2018.</b> Relatório do SCI se encontra em desacordo com o disposto nos artigos 49 a 51 das Instruções TCE-SP nº02/2016 (TC-1882/989/17-1; TC-2368/989/18).</p>	<p><b>2019.</b> Notícia que a Controladoria da Autarquia está realizando uma revisão das suas metodologias de trabalho para melhor utilização das Instruções TCE-SP nº 02/2016 (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020.</b> Apresentou RCIs referente ao exercício de 2020, de acordo com o disposto nos artigos 66 a 68 das Instruções TCESP nº 01/2020 (TC-004254.989/20-5).</p> <p><b>2021.</b> Apresentou o RCI referente ao 1º Quadrimestre de 2021, de acordo com o disposto nos artigos 66 a 68 das Instruções TCESP nº 01/2020 (TC-002740.989/21, acompanhamento semestral).</p>

(conclusão)

Estrutura do COSO x Categoria de apontamentos do TCE-SP	Principais dificuldades antes da AIG (2010-2018)	Principais avanços após a AIG (2018-2021)
<p>Objetivos de Conformidade. Componente: Informações e Comunicações.</p> <p><b>d.4) Adequação ao Manual de Controle Interno do TCE-SP (2019).</b></p>	<p><b>2017.</b> RCI elaborado pela Autarquia não segue as diretrizes expressas no Manual de Controle Interno do TCE-SP (TC-1882/989/17-1; TC-2368/989/18).</p> <p><b>2018.</b> Não havendo ainda a elaboração da conclusão do relatório, em desacordo com o Manual de Controle Interno disponibilizado no site deste Tribunal (TC-2368/989/18).</p> <p><b>2019.</b> Não consta no citado relatório a Conclusão de forma a facilitar a verificação da existência ou não de irregularidades, em desacordo com o Manual de Controle Interno disponibilizado no site deste Tribunal (TC-002740.989/19).</p>	<p><b>2019.</b> Notícia que a Controladoria da Autarquia também está realizando uma revisão das suas metodologias de trabalho para melhor utilização do Manual de Controle Interno do TCE-SP (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020.</b> Houve atendimento à Lei Orgânica e às Instruções desta Casa e não havia pendências relacionadas ao incumprimento a recomendações originadas de julgamentos pretéritos de contas (TC-004254.989/20-5).</p> <p><b>2021.</b> Não constatamos, no período, desatendimento à Lei Orgânica e às Instruções deste Tribunal (TC-002740.989/21, acompanhamento semestral).</p>
<p>Objetivos de Conformidade. Componente: Monitoramento.</p> <p><b>c) f) Resolutividade dos apontamentos do TCE-SP.</b></p>	<p><b>2016.</b> Atestamos ausência de providências pela autarquia, não obstante assunção de compromisso para acompanhamento, pelo Controle Interno, das inconformidades aqui suscitadas. (TC-1133.989/16).</p> <p><b>2017.</b> No que se refere às recomendações do TCE-SP, haja vista os dois últimos exercícios apreciados, com tempo hábil para a implementação das medidas saneadoras no exercício fiscalizado, verificamos que, em 2017, a Autarquia cumpriu as recomendações deste Tribunal (TC-1882/989/17-1). Este trecho das contas de 2017, obteve um resultado positivo atípico em relação a série histórica pré-AIG, de 2010 a 2018, que predomina resultados negativos nesta categoria (Autor, 2022).</p> <p><b>2018.</b> Tendo em mira os dois últimos exercícios apreciados (2014 e 2016), verificamos que, em 2018, a autarquia não atendeu quatro Recomendações do TCE-SP. Consignou que a autarquia busca, por meio de sua Controladoria a busca do atendimento às sugestões desta Corte de Contas (TC-2368/989/18-2).</p>	<p><b>2019.</b> Apresentou os RCIs referente a 2019, cabendo destaque positivo ao fato de o Setor realizar o acompanhamento da correção dos apontamentos registrados no relatório de fiscalização das contas de 2018 realizado por este Tribunal, em 2018 (TC-002740.989/19).</p> <p><b>2020.</b> Corroboram o presente decreto de regularidade aspectos positivos de administração revelados no relatório de fiscalização e que não se encontram acima abordados: da correção dos registros contábeis; da inexistência de impropriedades nas despesas analisadas; da boa ordem dos setores de pessoal, tesouraria, almoxarifado e patrimônio; do pagamento de precatórios; do atendimento à ordem cronológica de pagamentos; e do regular recolhimento dos encargos sociais (...) (TC-004254.989/20-5).</p>
<p>Objetivos de Conformidade. Componente: Monitoramento.</p> <p><b>g) Resolutividade das recomendações do SCI.</b></p>	<p><b>2020.</b> O Superintendente atendeu as recomendações do Controle Interno apenas em relação às ocorrências verificadas no almoxarifado, sendo que o tema vem sendo objeto de reiterados apontamentos por parte da fiscalização do TCE-SP. Não restou comprovada pela autarquia a atuação do gestor face aos outros apontamentos realizados pelo Controle Interno. (TC-004254.989/20-5).</p>	<p><b>2021.</b> Verificamos que o Superintendente vem atendendo as recomendações do Controle Interno e tomando as providências cabíveis (TC-002740.989/21, acompanhamento semestral).</p>

Fonte: Elaboração própria (2022), com base em COSO (2007); TCE-SP (2022).

Com base na análise temporal realizada é possível desenvolver aqui uma escala de 1 a 5 de maturidade no relacionamento entre os Controles Internos e Controles Externos, utilizando as categorias de objetivos organizacionais do COSO II (2007) como elementos de graduação: Comunicação, Conformidade e Operacional, conforme o quadro 3:

Quadro: 3 Matriz de Maturidade do relacionamento do Sistema de Controle Interno (SCI) com o Controle Externo (CE)

Nível de maturidade do relacionamento do SCI com o CE	Categoria de Objetivos do COSO ERM (2007)		
	Comunicação	Conformidade	Operacional
<b>1) Inexistente</b>	CE não cita o SCI nos seus relatórios e vice versa.		
<b>2) Inicial</b>	CE cita o SCI nos seus relatórios devido às inconformidades observadas.	CE aponta necessidade de adequação ao funcionamento do SCI para atender às normativas do CE.	
<b>3) Básico</b>	CE cita o SCI nos seus relatórios, confirmando sua adequação.	SCI é normatizado. CE confirma a adequação do funcionamento do SCI às normativas do CE.	
<b>4) Aprimorado</b>	CE cita o SCI nos seus relatórios, confirmando sua adequação. SCI apresenta as recomendações e apontamentos do CE nos seus relatórios solicitando resoluções.	SCI é normatizado. CE confirma a adequação do funcionamento do SCI às normativas do CE. Gestores realizam ações corretivas para as recomendações e apontamento do CE.	SCI monitora as recomendações e apontamento do CE até a sua resolução.
<b>5) Avançado</b>	CE apresenta as recomendações e apontamentos do SCI nos seus relatórios solicitando resoluções, e vice versa.	SCI é normatizado. CE confirma a adequação do funcionamento do SCI às normativas do CE. Gestores realizam ações corretivas para as recomendações e apontamento do CE e do SCI.	CE monitora as recomendações e apontamentos do SCI até a sua resolução, e vice versa.

Fonte: Preparação própria (2022) com base em COSO (2007).

No caso em estudo, apesar do SCI ainda não ser normatizado, foi observado um amadurecimento das relações do SCI com o CE ao longo dos anos, percorrendo os níveis de 1 a 5 no período verificado:

1) Inexistente, de 2010 a 2015; 2) Inicial, de 2016 a 2019; 3) Básico, entre 2019 e 2020; 4) Aprimorado, a partir de 2020; e 5) Avançado, de 2020 a 2021 (1º semestre).

## Conclusões

Este estudo identifica a aplicação de ferramentas de AIG no DAAE como um dos prováveis catalizadores do fortalecimento da inter-relação entre o SCI e o CE, juntamente com a mudança de comportamento dos outros atores envolvidos: TCE-SP e gestores da autarquia. O carácter estudado, ainda que exploratório, sendo de difícil replicação, aponta para uma tendência para desvendar efeitos benéficos com a implantação de AIG em uma entidade pública, refletindo possíveis efeitos positivos nos atores internos e externos. Este entendimento confirma o de Castro (2018, p.337) que lista, entre outros benefícios da atuação da auditoria interna o “apoio e relacionamento com os órgãos de controle externo”.

Como limitação da pesquisa, além do fato de constituir um caso único, carecendo de futura comparação com outras entidades do mesmo tipo, apurou-se que parte do Plano Plurianual de Auditoria Interna não foi cumprido, por conta da epidemia da Covid19, reduzindo assim o período da observação participante, como apontou o TCE-SP no seu relatório:

Esclarecemos que a Auditoria Interna também é realizada pelo responsável pelo Controle Interno. Enquanto a Auditoria Interna possui enfoque no gerenciamento de riscos corporativos o Controle Interno utiliza as orientações do Tribunal de Contas do Estado em suas análises (Relatório de Fiscalização, TC-002740.989.19, Fl.21). Durante o exercício de 2019 o foco da Auditoria Interna foi a gestão do consumo de energia elétrica. Entretanto, o respectivo relatório ainda não havia sido concluído até a data de 26/08/2020, pois o servidor responsável estava afastado desde março por pertencer ao grupo de risco da Covid-19 (Posição de 26/08/2020 - Conforme declaração da Origem – Doc. 32) (Relatório de Fiscalização, TC-002740.989.19, Fl.22).

Nesse contexto, verificou-se também que é fundamental realizar estudos periódicos sobre esses processos, ainda que sob vista de breves análises, a fim de seguir o princípio administrativo da eficiência, e manter o controle para o atingimento desse objetivo. Como recomendações aos gestores da Autarquia, sugere-se: A) a implementação da Instrução Normativa da Controladoria, assim como recomendou o TCE-SP. A pesquisa aponta então para um avanço no nível de maturidade nas relações entre o Controle Interno e o Controle Externo, com o visível aumento gradativo da sinergia dos trabalhos realizados pela auditoria interna e pela fiscalização externa, na avaliação da conformidade, transparência e desempenho da gestão pública.

## Referências:

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 27 mar. 2022.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar Nº101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 10 de jan de 2022.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 9.203 de 22 de novembro de 2017a. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF. Disponível em <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/41841>. Acesso em 27 mar. 2022.

CASTRO, D. P. D. Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018455/>. Acesso em: 09 mar. 2022.

COMITEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil e Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Durham: COSO, v.1, 2013.

\_\_\_\_\_. Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada. Tradução de Instituto dos Auditores Internos do Brasil e Price Waterhouse Coopers. 1. ed. Jersey: COSO, v.1, 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/documents/coso-erm-executive-summary-portuguese.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2022.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO (CGU). Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, 2016a. Disponível em: [http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/21519355/do1-2016-05-11-instrucao-normativa-conjunta-n-1-de-10-de-maio-de-2016-21519197). Acesso em: 27 mar. 2022.

\_\_\_\_\_. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 27 mar. 2022.



CONTROLADORIA DO DAAE ARARAQUARA. (2022). P41: Auditoria Interna Governamental. Disponível em Portal da Transparência DAAE Araraquara:

<http://araraquaradaae.cebicloud.com.br/transparencia/Demonstrativo/ListaSubGrupos?grupo=RESULTADO%20DE%20INSPE%C3%87%C3%95ES,%20AUDITORIAS,%20PRESTA%C3%87%C3%95ES%20E%20TOMADAS%20DE%20CONTAS>. Acesso em 08 de mar. 2022

DAAE ARARAQUARA. Demonstrativos do grupo: Resultado de Inspeções, Auditoria, Prestações e Tomadas de Contas. Disponível em Portal da Transparência DAAE Araraquara:

<http://araraquaradaae.cebicloud.com.br/transparencia/Demonstrativo/ListaSubGrupos?grupo=RESULTADO%20DE%20INSPE%C3%87%C3%95ES,%20AUDITORIAS,%20PRESTA%C3%87%C3%95ES%20E%20TOMADAS%20DE%20CONTAS>. Acesso em: 08 mar. 2022.

GOMES, Djalma Peçanha; BENINI, Elcio Gustavo. Modelo organizacional do controle interno do poder executivo federal: uma breve análise das propostas de emenda à constituição em trâmite no congresso nacional. Revista da CGU, v. 8, n. 12, p. 28-28, 2016.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS (IIA). Modelo das Três Linhas do IIA 2020: Uma atualização das três linhas de defesa. Lake May: IIA, 2020. Disponível em:

<https://iiabrasil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI).

Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2015. Brussels: Intosai, 2004. Disponível em: <https://portal.tce.go.gov.br/documents/186526/424240/INTOSAI%20-%20International%20Organization%20of%20Supreme%20Audit%20Institutions.%20Diretrizes%20para%20as%20Normas%20de%20Controle%20Interno%20do%20Setor%20P%C3%ABlico/42b86c1a-31ab-40af-b33f-41aa9101a88d>

Acesso em: 18 maio 2022.

KEWO, C. L., & AFIAH, N. N.. Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit? International Journal of Economics and Financial Issues (IJEFI), 2017, 7(2), 568-573. Disponível em <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/365935>. Acesso em: 13 de jan de 2022.

MEIRELLES, H. L. Direito Administrativo Brasileiro. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, J. S., & CARNEIRO, A. d. (2020). Auditoria Baseada em Riscos: desafios para a implantação e execução em entidades públicas. Boletim Governet de Orçamento e Finanças (187), 1039-1045. Disponível em

[https://www.academia.edu/44471235/Auditoria\\_Baseada\\_em\\_Riscos\\_desafios\\_para\\_a\\_implanta%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_execu%C3%A7%C3%A3o\\_em\\_entidades\\_p%C3%BAblicas\\_Boletim\\_Gove](https://www.academia.edu/44471235/Auditoria_Baseada_em_Riscos_desafios_para_a_implanta%C3%A7%C3%A3o_e_execu%C3%A7%C3%A3o_em_entidades_p%C3%BAblicas_Boletim_Gove)

rnet\_de\_Or%C3%A7amento\_e\_Finan%C3%A7as. Acesso em: 13 jan. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TCE-SP). Instruções Nº 02/2016. São Paulo: TCE-SP. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/instrucao/instrucoes-022016>. Acesso em 10 de jan. de 2022.

\_\_\_\_\_. Manual de Controle Interno. 2019. São Paulo: TCE-SP. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/publicacoes/controle-interno>. Acesso em 10 de jan. de 2022.

\_\_\_\_\_. Instruções Nº 01/2020. São Paulo: TCE-SP. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/legislacao/instrucao/instrucoes-012020>. Acesso em 14 de jan. de 2022.

\_\_\_\_\_. Pesquisa de Processos. Disponível em <https://www.tce.sp.gov.br/processos>. Acesso em 10 de jan. de 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Modelos de referência de gestão corporativa de riscos, 2022. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento-governanca-e-gestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>. Acesso em: 25 abr. 2022.

VIEIRA, J. B.; BARRETO, R. T. D. S. Governança, gestão de riscos e integridade. Brasília: Enap, 2019. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4281>. Acesso em: 25 abr. 2022.