

## MELHORIAS NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO DAAE- ARARAQUARA ATRAVÉS DA IMPLANTAÇÃO DE AUDITORIA BASEADA EM RISCOS

Mattar, Gustavo Rodrigues<sup>1</sup>; e Fonseca, Sérgio Azevedo<sup>2</sup>

### RESUMO

No sistema de controle interno (SCI) governamental a função de auditoria interna pode auxiliar na realização dos objetivos organizacionais. Este trabalho buscou identificar e classificar quais os possíveis benefícios advindos com a implantação de auditoria baseada em riscos (ABR) na Controladoria do Departamento Autônomo de Água e Esgotos (DAAE), autarquia municipal de saneamento básico de Araraquara/SP. A pesquisa-ação exploratória qualitativa foi feita através da observação participante do autor, que aplicou as ferramentas de ABR 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; Autarquia Municipal de Saneamento Básico; Tribunal de Contas do Estado de São Paulo – TCE-SP; COSO Estrutura Integrada de Gerenciamento de Riscos Corporativos – COSO GRC.

### ABSTRACT

In the governmental internal control system (ICS), the internal audit function can assist in achieving organizational objectives. This work sought to identify and classify the possible

---

<sup>1</sup> Pós-graduando em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos pela Universidade Federal de São Carlos, e-mail: [gustavomattar@estudante.ufscar.br](mailto:gustavomattar@estudante.ufscar.br)

<sup>2</sup> Orientador pela Pós-graduação em Gestão de Organizações e Sistemas Públicos pela Universidade Federal de São Carlos, e-mail: [sergio.fonseca@unesp.br](mailto:sergio.fonseca@unesp.br)

benefits arising from the risk-based auditing (RBA) deployment into the Araraquara/SP Department of Water Supply & Sanitation (DWSS) Controllership. The qualitative exploratory action research, was made through author participant observation, who applied the RBA tools since 2018. Documentary research was carried out on the sentences issued by the Sao Paulo State Court of Accounts (COA-SP) between 2010 and 2020. The main improvements observed were: increase in the resolution of COA-SP audit finding monitored and resolved by the Autarchy; reduction in the number of COA-SP finding; ICS reporting improvements; greater use of ICS recommendations by COA-SP and management; and strengthening accountability.

**Keywords:** Public Sector Internal Audit – PSIA; Governance, Risks and Compliance – GRC; Municipal Basic Sanitation Autarchy; Sao Paulo State Court of Accounts; COSO Enterprise Risk Management Integrated Framework – COSO ERM.

## 1. INTRODUÇÃO

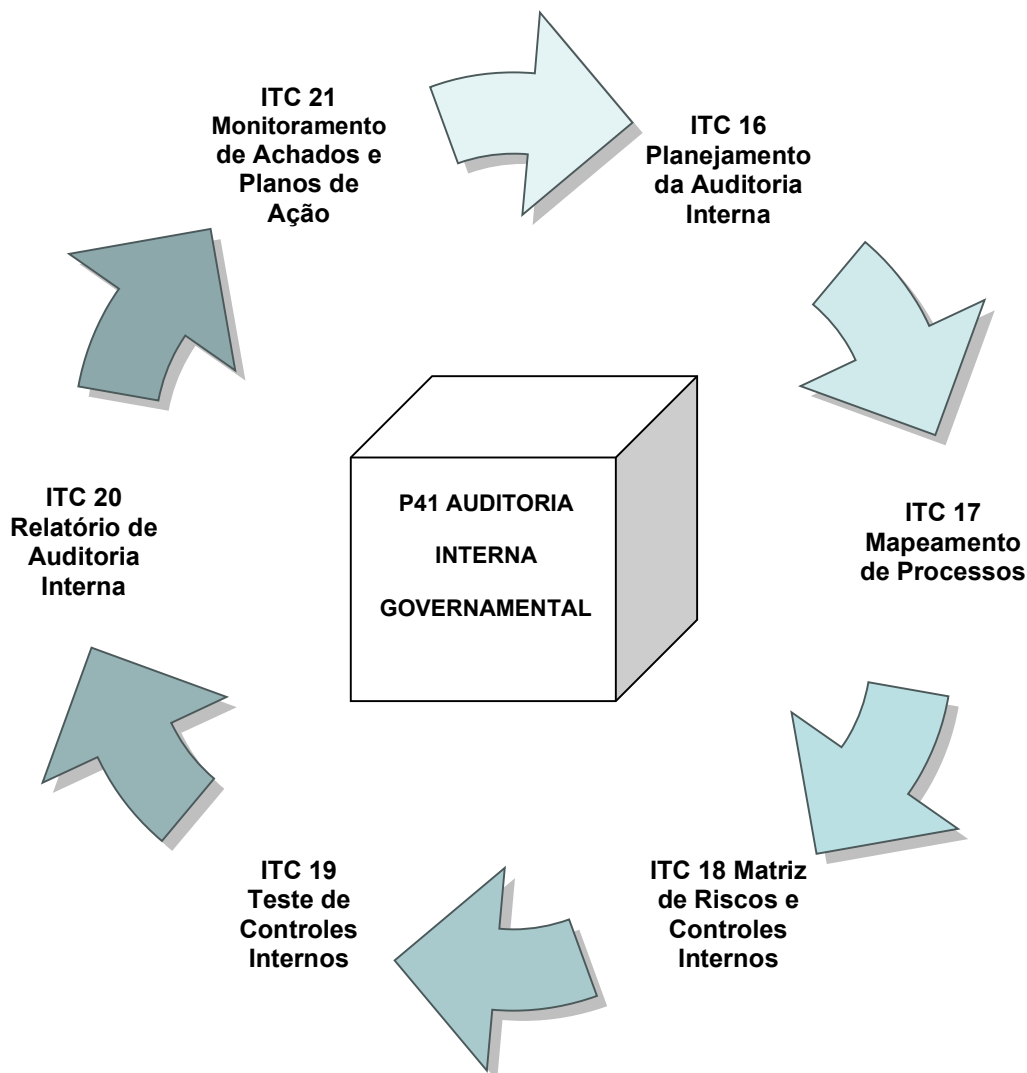
A Constituição Federal de 1988 estabelece o funcionamento de três tipos de controles: o interno, o externo e o social ou externo popular (MEIRELLES, 2013). Enquanto o controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio dos Tribunais de Contas de cada esfera governamental, o controle interno integra a estrutura administrativa do ente de cada Poder. No artigo 70 da Constituição é estabelecido 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: controladoria, ouvidoria, corregedoria e auditoria interna governamental (AIG) (GOMES & BENINI, 2016). Este artigo trata da implantação e funcionamento da AIG, dentro do SCI, de uma autarquia municipal de saneamento básico paulista, assim como 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 deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática, disciplinada, independente, e adotará abordagem baseada 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, “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 desenvolver as suas ações de controle interno e 73% não planejam suas atividades por meio de planos de ações anuais (TCE-SP, 2019, p. 11-12).

Diante disso, selecionou-se como objeto dessa pesquisa, implantação, a partir de 2018, de programa de auditoria interna baseada em riscos no Departamento Autônomo de Água e Esgotos (DAAE) de Araraquara. A Autarquia instituiu o SCI, de acordo com os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem como, dos artigos 54 e artigo 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) (Relatório de Fiscalização, TC-1882/989/17-1, Fl.20, TCE-SP, 2019). De acordo com o planejamento plurianual de auditoria interna de 2017, em que foi traçado um plano utilizando a auditoria operacional baseada em riscos para desenvolver verificações nas maiores despesas da autarquia. 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 d’água e esgotos em 2019; c) os gastos com a manutenção e com a energia elétrica no plano de testes de 2020, trabalho este último que foi impactado pela pandemia, de Covid-19 (Relatório de Fiscalização, TC-002740.989.19, Fl.22, TCE-SP, 2022). Para o início da normatização de AIG na entidade, desenvolvida desde 2018, foi desenvolvido pela Controladoria da Autarquia, o Procedimento P41 – Auditoria Interna Governamental (CONTROLADORIA DO DAAE ARARAQUARA, 2022). O Procedimento busca dar contribuições às atividades de AIG desenvolvidas pelo departamento de Controladoria, tendo em vista o Sistema da Qualidade do DAAE (ISO 9.001), conforme a **Figura 1**, a seguir.

Figura 1 - Apêndice A do Procedimento P41 – Auditoria Interna Governamental.



Fonte: Controladoria do DAAE de Araraquara, 2022.

O objetivo de pesquisa deste artigo é identificar e classificar quais foram as principais contribuições da implantação de programa de auditoria interna no DAAE de Araraquara, a partir de 2018.

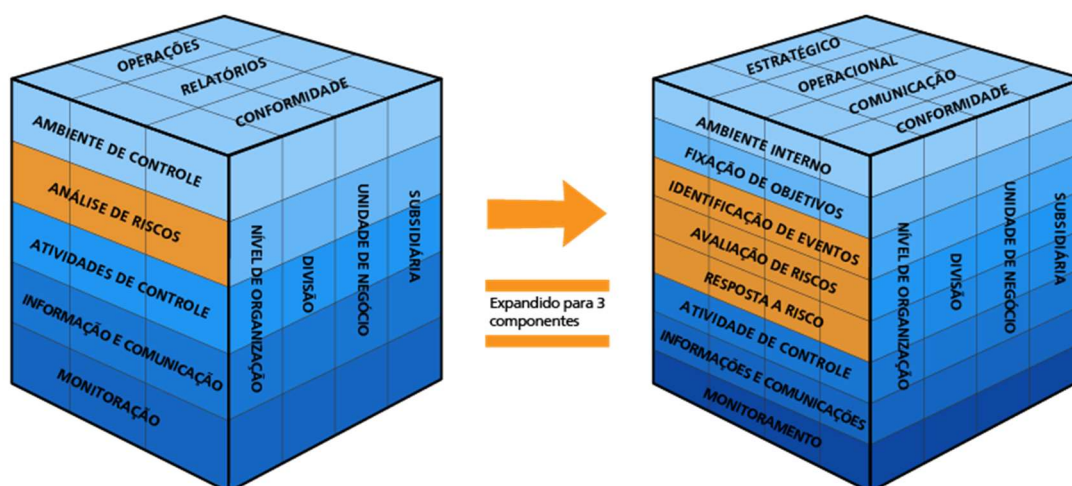
Para isso, o artigo está dividido em cinco seções. Na primeira, buscou-se contextualizar a temática, bem como o objetivo do estudo. Na segunda, o referencial teórico. Na terceira, são apresentados métodos utilizados na pesquisa. Na quarta os resultados são apresentados e discutidos. E, por fim, na última seção são feitas as conclusões do estudo realizado.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Gestão de Riscos no Setor Público

A gestão de riscos, integridade e controles internos da gestão (GIRC), conhecida como 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, que foi 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). Com a publicação 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), como é possível observar na figura abaixo.

Figura 2 - Modelos de gestão corporativa de riscos COSO IC x COSO ERM



Fonte: TCU, 2022.

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 relacionados aos temas e torna-se assim também 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 INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions, 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 a sua aplicabilidade pelo Controle Externo internacional em auditorias governamentais (TCU, 2022).

Apesar da gestão de riscos ser uma função da alta administração, cabe aqui destacar a importância do papel do auditor interno no assessoramento desta no processo de implantação, desenvolvimento e manutenção da Gestão de Riscos nos órgãos públicos. Cabe à AIG as funções de avaliação e de consultoria prestados 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).

## **2.2. Auditoria Interna Governamental no Brasil**

Segundo Castro, 2018, as empresas listadas nas bolsas de ações, que já se utilizavam dos serviços de auditores externos e independentes para a avaliação das demonstrações contábeis, obrigatoriedade surgida 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 então conhecida 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, e reduziu assim os riscos de auditoria dos auditores externos (risco de expressar uma opinião errada em relação à contabilidade empresarial). De acordo com Kewo e Afiah (2017) o sistema de controle interno e auditoria interna tem 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, 2013). 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, e 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 (responsabilização) pelo uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na administração pública” (INTOSAI, 2015).

Foi editada, 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, que determina 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, vêm 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. O TCE-SP é um órgão estadual independente que julga a regularidade das prestações de contas anuais da autarquia e realiza os apontamentos de recomendações ou ressalvas que devem ser sanadas pela Administração Indireta, assim como as recomendações descritas no Manual de Controles Internos do TCE-SP.

### 3. MÉTODOS E TÉCNICAS

A pesquisa, qualitativa no método, exploratória no propósito e delineada como estudo de caso único, teve seus dados coletados por meio da pesquisa-ação, da observação participante do autor e pesquisa documental. Complementarmente, para confirmação das conclusões qualitativas, foram utilizadas ferramentas quantitativas para a apuração do número de apontamentos do TCE-SP em relação ao tempo e a quantidade de citações de palavras selecionadas nos documentos analisados.

Foram realizadas as análises dos conteúdos 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 consultados através da 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.

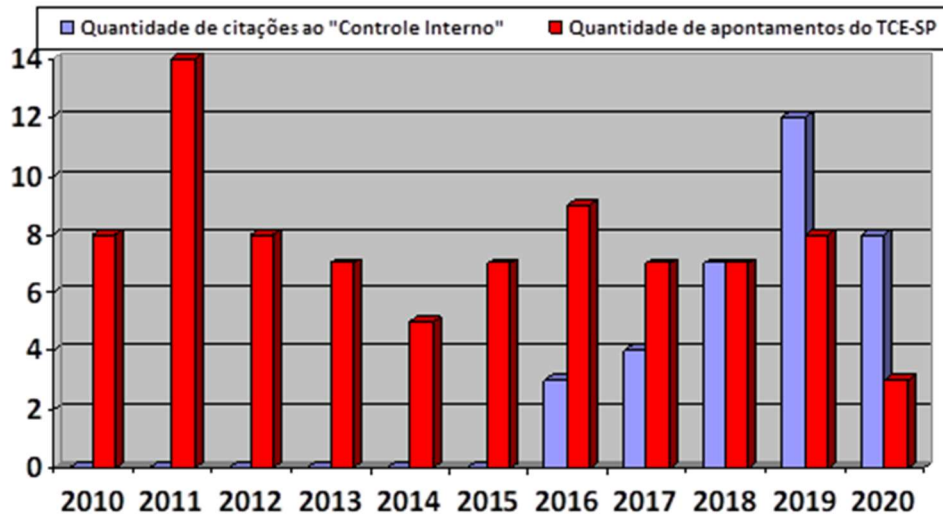
### 4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nessa seção foram realizadas as análises quantitativas 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 independente do Tribunal de Contas.

Os benefícios identificados na análise quantitativa das sentenças de 2010 a 2020 foram: **M1)** 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 **M2)** 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 na Gráfico 1:



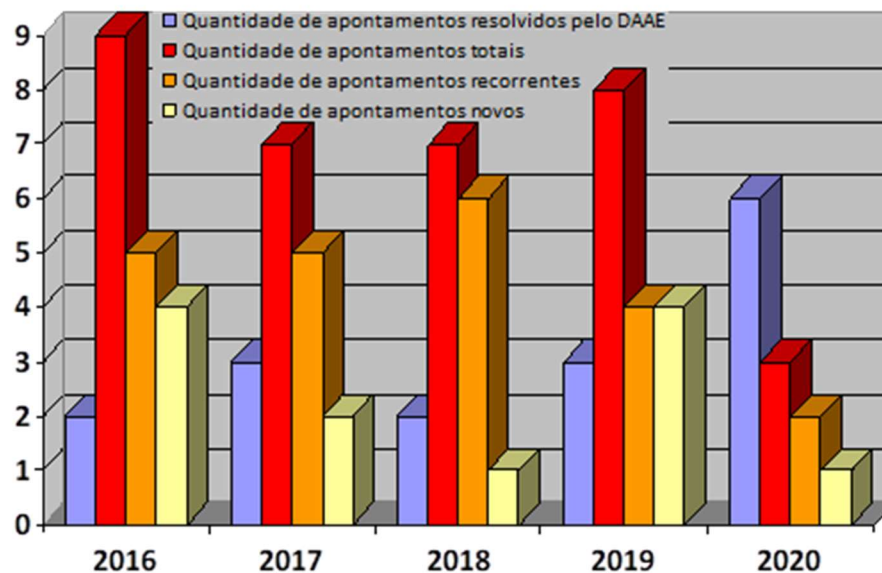
Gráfico 1 – Análise das Sentenças dos Auditores do TCE-SP sobre as contas do DAAE de Araraquara em relação ao tempo.



Fonte: Autores (2022)

Através da análise quantitativa e qualitativa dos apontamentos das sentenças de 2016 a 2020 foi identificado como principal benefício: **M3**) aumento da quantidade de apontamentos do TCE-SP solucionados pela Autarquia, como pode ser observado na Gráfico 2 a seguir:

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



Fonte: Autores (2022)

**2010 a 2015 – Ausência do SCI e da AIG.** 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 aquele 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, este período não foi objeto da análise qualitativa.

II. O Controle Interno da Autarquia, no cumprimento de suas funções, não promove específica verificação relativa à regularidade da execução do contrato: atestamos ausência de providências pela Origem, não obstante assunção de compromisso para acompanhamento, pelo Controle Interno, das inconformidades aqui suscitadas. (Relatório de Fiscalização, TC-1133.989.16, Fl.13).

Na mesma Sentença referente às contas de 2016, é transcrito às justificativas do responsável pelo Controle Interno: “quanto à fiscalização ordenada referente à vigilância, assegura que o Controle Interno é feito por amostragem a partir das avaliações de riscos, sendo que no exercício de 2016 o Controle Interno da autarquia”. Porém, as justificativas não afastaram o apontamento na Sentença de 2016. Para as contas de 2016, tanto o Relatório de Fiscalização de 02 de outubro de 2017, quanto a Sentença do Auditor de 16 de abril de 2018, não abordam o assunto Auditoria Interna.

Após o conhecimento da sentença, em maio de 2018, com base na experiência prévia do autor em Auditoria Interna e Externa, o responsável pelo Controle Interno autoriza o início da implantação de um programa de Auditoria Interna Baseada em Risco, que foi chamado de GRC – Governança, Riscos e Controles. Foi feito um planejamento plurianual da Auditoria Interna para a verificação, a pedido da superintendência, dos três maiores gastos com fornecedores e prestadores de serviços apurados na Autarquia, e foi definido a seguinte programação das auditorias: a gestão de resíduos sólidos em 2018 mesmo, o uso de produtos químicos no tratamento de água e esgotos em 2019, e finalmente o consumo de energia elétrica para o fornecimento de água em 2020.

**2017 – Reconhecimento do SCI, e apontamentos para a melhoria do SCI e falta de AIG.** O TCE-SP no Relatório de Fiscalização das contas de 2017, publicado em 15 de outubro de 2018, primeiramente reconhece a existência e a conformidade do SCI do DAAE no item “12 - manifestações dos órgãos que exercem Controle Interno e Externo. 12.1 - Controle Interno”:

A Autarquia instituiu o sistema de Controle Interno, de acordo com os artigos 31, 70 e 74 da Constituição Federal, bem assim do artigo 54, parágrafo único, e artigo 59, ambos da Lei de Responsabilidade Fiscal e também do artigo 38, parágrafo único, da Lei Orgânica desta Corte. (Relatório de Fiscalização, TC-1882/989/17-1, Fl.20).

Este reconhecimento da existência do SCI seguiu a partir daquela data como um item positivo apontado nas fiscalizações dos anos posteriores em estudo (anuais até 2020 e de acompanhamento semestral em 2021). Porém, devido à publicação da Instrução Normativa nº 02/2016 (TC-A-011476/026/16), em 03 de agosto de 2016 (SÃO PAULO, 2016) o Tribunal começou avaliar a qualidade e adequação do SCI da Autarquia para o apoio do Controle Externo utilizando como parâmetro as recomendações da nº 02/2016 e do Manual de Controle Interno do TCE-SP publicado em 2016 e depois atualizado em 2019 (SÃO PAULO, 2019):

Houve disponibilização de um relatório elaborado pelo sistema de Controle Interno, porém esse se encontra em desacordo com o disposto nos artigos (sic) 49 a 51 das Instruções nº02/2016, haja vista que referido relatório tratam-se, em verdade, de gráficos e tabelas relativos às atividades operacionais (...). Não há no relatório de controle interno análises relacionadas, por exemplo, a licitações, despesas da Autarquia, gastos com pessoal etc... Além disso, não foram elaborados relatórios com periodicidade mínima quadrimestral. Dessa forma, entendemos que o relatório do Controle Interno elaborado pela Autarquia não segue as diretrizes expressas no Manual de Controle Interno deste E. Tribunal de Contas (...). (Relatório de Fiscalização, TC-1882/989/17-1, Fl.20).

No Relatório de Fiscalização das contas de 2017, publicado em 15 de outubro de 2018, foi abordado pela primeira vez o item “12.4 - Auditoria Interna”, que recebeu o seguinte comentário “Prejudicado. Na estrutura administrativa da Autarquia não está prevista a auditoria interna” (R.F., TC-1882/989/17-1, Fl.20.). O programa de Auditoria Interna do DAAE de Araraquara iniciou seus trabalhos em maio de 2018, e, portanto, não havia nenhum Relatório de Auditoria Interna emitido em 2017.

**2018 - Apontamentos para a melhoria do SCI e reconhecimento da AIG.** No Relatório da Fiscalização recebido em 20 de novembro de 2019, sobre a avaliação das contas de 2018, segue os apontamentos de recomendações de melhorias do Relatório de Controle Interno de 2018, solicitando que o RCI tenha mais aderência á IN nº 02/2016 e ao Manual de Controle Interno do TCE-SP:

Analisando o Relatório do Controle Interno referente a 2018 (...) constatamos que se encontra em desacordo com o disposto nos artigos 49 a 51 das Instruções nº 02/2016, posto que não constam menções, por exemplo, da identificação dos processos de licitações examinados no exercício, dos adiantamentos, se foram ou não 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, não havendo ainda a elaboração da conclusão do relatório, em desacordo com o Manual de Controle Interno disponibilizado no site deste Tribunal (Relatório de Fiscalização, TC-2368/989/18, Fl.21).

Uma das dificuldades para a adequação tempestivas dos apontamentos do TCE-SP e o curto espaço de tempo entre as publicações dos Relatórios da Fiscalização (no caso das contas de 2017, em 15/10/18) da Sentença do Auditor sobre as contas de 2017 (em 31/01/2019) e o fechamento do relatório do SCI referentes à 31/12/2018. Sendo assim, muitas vezes vemos, por exemplo, apontamentos feitos no final de 2018 sobre as contas de 2017, que também ocorreram em 2018, e que foram novamente apontados no final de 2019. Sendo assim, é primordial que a Administração e o SCI, logo que recebam os apontamentos do TCE-SP de 2017 (por exemplo), já tomem medidas corretivas para que o mesmo ponto de fiscalização não reincida nos relatórios de 2018 e 2019.

Visando o atendimento das recomendações do TCE-SP, a Controladoria do DAAE aumentou a frequência da emissão do Relatório de Controle Interno – RCI de anual (até 2018) para quadrimestral (a partir de 2019), coincidindo assim com os períodos de publicação do RGF – Relatório de Gestão Fiscal, instituído pelos artigos 48 e 54 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que deve ser assinada pelo responsável pelo Controle Interno da Autarquia (BRASIL, 2000).

No Relatório de Fiscalização das contas de 2018, foi recebido e analisado pela primeira vez o Relatório de Auditoria Interna produzido pela Controladoria do DAAE e publicado em 24 de julho de 2018, com o título “Relatório de Governança, Riscos e Controles Internos”, sobre a gestão de resíduos sólidos pela Autarquia (ARARAQUARA, 2022). No item 12.4 - Auditoria Interna:

Como relatório de auditoria interna referente ao exercício 2018, a Origem apresentou o relatório de achados e planos de ação do setor “GRC – Governança, Riscos e Controles Internos”, juntado no Doc. 73. O referido relatório analisa questões técnicas referentes à estação de transbordo de resíduos sólidos. (Relatório de Fiscalização, TC-2368/989/18, Fl.22).

Na Sentença da Auditora de 22 de abril de 2020, de apuração das contas de 2018, é transcrita as justificativas do SCI referente à necessidade de normatização das atividades do Controle Interno, inclusive quanto à Auditoria Interna. Porém até a presente data, janeiro de 2022, ainda não foi aprovada e instituída a Instrução Normativa da Controladoria do DAAE apontada no item 12.1 – Controle Interna da Sentença, sendo uma barreira para o maior desenvolvimento do SCI:

Consignou que a autarquia busca, por meio de sua Controladoria a busca do atendimento às sugestões desta Corte de Contas, contudo, necessita da aprovação da minuta da Instrução Normativa da Controladoria, que regulariza as atividades do Controle Interno. Informou que tal norma foi proposta no dia

06/12/2019, e atualmente está sendo examinada pela Procuradoria da autarquia. (Sentença da Auditora, TC-2368/989/18-2, Fl.4).

**2019 – Destaque positivo para o SCI, apontamentos residuais para a melhoria do SCI e início de integração da AIG ao SCI.** No Relatório da Fiscalização recebido em 1 de setembro de 2020, sobre as contas de 2019, demonstra avanços e necessidades de melhoria dos Relatórios de Controle Interno de 2019, solicitando que o RCI tenha ainda mais aderência á IN nº 02/2016 e ao Manual de Controle Interno do TCE-SP, apesar da evolução em relação à 2018:

Apresentou os Relatórios Quadrimestrais do Controle Interno referente a 2019 (Docs. 30.1 e 30.2), cabendo destaque positivo ao fato do Setor realizar o acompanhamento da correção dos apontamentos registrados no relatório de fiscalização das contas de 2018 realizado por este Tribunal, TC-002368.989.18.

Por outro lado, não consta no citado relatório a verificação e acompanhamento de contratos, bem como uma 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 (Relatório de Fiscalização, TC-002740.989.19, Fl.21).

Então, foram feitas alterações em 2019, visando melhorias no RCI para a aceitação deste pelo TCE-SP: maior detalhamento das auditorias realizadas (em contratos, licitações, adiantamentos de despesas e no almoxarifado, por exemplo), e a inserção de um novo campo de conclusões, facilitando a visualização pela superintendência do DAAE e pelas fiscalizações do TCE-SP, quanto aos apontamentos do Controle Interno para a realização de medidas corretivas.

No Relatório de Fiscalização das contas de 2019, foi recebido e analisado pela primeira vez o Relatório de Auditoria Interna, produzido pela Controladoria do DAAE e publicado em 30 de junho de 2019, com o título “Relatório de Governança, Riscos e Controles Internos”, sobre o uso de produtos químicos pela Autarquia no tratamento de água e esgotos (ARARAQUARA, 2022). O Tribunal relatou, em relação ao trabalho de AIG que “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”.

Na Sentença do Auditor de 30/11/2020, de apuração das contas de 2019, é transcrita as justificativas do SCI referente à necessidade de normatização das atividades do Controle Interno, inclusive quanto à Auditoria Interna. Porém até a presente data, de publicação deste

artigo, ainda não foi aprovada e instituída a Instrução Normativa da Controladoria do DAAE apontada no item 12.1 – Controle Interna da Sentença, sendo uma possível barreira para o maior desenvolvimento do SCI:

Acerca do não atendimento às recomendações deste Tribunal, mais precisamente, o apontamento de que o Controle Interno da Autarquia, não vem promovendo a verificação relativa à regularidade da execução de contratos, 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. Consigna que a Controladoria da Autarquia busca a melhoria contínua e o atendimento às normas e sugestões do Tribunal, porém, 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. Notícia que a Controladoria da Autarquia também está realizando uma revisão das suas metodologias de trabalho para melhor utilização das Instruções TCE-SP nº 02/2016 e do seu Manual de Controle Interno. (Sentença do Auditor, TC–002740.989.19, Fl.4).

**2020 – SCI em conformidade com o TCE-SP, utilização do SCI pelo TCE-SP, apontamento para que a Administração siga as recomendações do SCI, e integração da AIG ao SCI.** No Relatório da Fiscalização, referente às contas de 2020, emitido em 31 de agosto de 2021, nota-se que o TCE-SP aumenta a frequência do acompanhamento das contas do DAAE de Araraquara de anual para semestral, tornando assim a fiscalização mais tempestiva, e possibilitando o pronto atendimento das recomendações do Tribunal ainda durante o exercício corrente, em exame concomitante. Assim como nas contas de 2020, o SCI está atendendo a Instrução Normativa nº 01/2020 (que substituiu a IN nº 02/2016), e está sendo utilizadas as recomendações do SCI dentro do próprio Relatório de Fiscalização. O TCE-SP também conclui que as recomendações do SCI estão sendo utilizadas para a tomada de decisões da Administração:

Apresentou Relatórios Quadrimestrais do Controle Interno referente ao exercício de 2020 (Arquivos 32 a 34, neste evento), de acordo com o disposto nos artigos 66 a 68 das Instruções TCE-SP nº 01/2020. O relatório referente ao 3º quadrimestre 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 TCE/SP referente às contas de anos anteriores.

De acordo com as informações encaminhadas pela Origem, 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 desta E. Corte de Contas. Desta forma, não restou comprovada pela Origem a atuação do gestor face aos outros apontamentos realizados pelo Controle Interno. (Relatório de Fiscalização, TC-004254.989.20-5, Fl.18-19).

No Relatório de Fiscalização das contas de 2020, apesar da entrega ao TCE-SP de Relatório de Auditoria Interna produzido pela Controladoria do DAAE e de 08 de outubro de 2020, sobre adiantamento de numerário, verificamos que houve uma incorporação do Relatório de Auditoria Interna para dentro do Sistema de Controles Interno, como pode ser visto no item 12.4 - Auditoria Interna:

Esclarecemos que a Auditoria Interna também é realizada pelo responsável pelo Controle Interno. (Relatório de Fiscalização, TC-004254.989.20-5, Fl.18-19).

Na Sentença do Auditor de 25 de Novembro de 2021, referente às contas de 2020, última Sentença possível de análise, em janeiro de 2021, é visível, de uma maneira não encontrada no resto da série histórica analisada (2010-2020) o aumento da relevância e uso das informações gerada pelo Sistema de Controle Interno da Autarquia para a sentença do Tribunal. Há uma integração e sinergia entre os Controles Interno e Externo pela primeira vez observada na pesquisa documental, e que continua no Relatório de Fiscalização parcial das contas de 2021:

Consoante a peça técnica, 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.

**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.**

Corroboram o presente decreto de regularidade aspectos positivos de administração revelados no relatório de fiscalização e que não se encontram acima abordados, a exemplo: 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 (...).

Nos termos explicados no corpo desta decisão, **DETERMINA-SE à Origem que: a) mantenha as ações necessárias à constante diminuição do desperdício de água; e b) avalie os apontamentos dimanados da sua controladoria interna e adote as sugestões que se afigurarem necessárias**

para o aperfeiçoamento da sua gestão. (Sentença do Auditor, TC-004254.989.20-5, Fl.7-8, grifo do Tribunal).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste artigo foi identificar e descrever quais foram as principais contribuições da implantação, a partir de 2018, de programa de auditoria interna no DAAE de Araraquara para o fortalecimento do Sistema de Controle Interno no apoio ao TCE-SP no exercício de sua missão institucional.

E constatou-se que houveram ganhos percebidos pelo TCE-SP no SCI durante o período de 2018 a 2020. Os benefícios identificados foram: **M1)** redução da quantidade de apontamentos do TCE-SP; **M2)** maior utilização das informações do SCI ao longo dos anos pelo TCE-SP; **M3)** aumento da quantidade de apontamentos do TCE-SP solucionados pela Autarquia; **M4)** 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; **M5)** início da utilização dos Relatórios de Auditoria Interna do SCI pelo TCE-SP; **M6)** maior acompanhamento das recomendações do TCE-SP pelo SCI e pelos dirigentes; e **M7)** maior uso das recomendações do SCI pela fiscalização do TCE-SP.

Também houve **M8)** melhoria do accountability a partir de 2018 até o momento (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 através da 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).

Como limitação da pesquisa, informamos que parte do Plano Plurianual de Auditoria Interna não foi cumprido por conta da epidemia de 2020 e 2021, reduzindo assim o período da observação participante do autor, 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)

Por fim, outra melhora no processo de análise dos contratos da Autarquia ocorreu a partir de 2021, com a implantação pela Controladoria de um software de gestão de custos, que permite verificar com mais precisão a eficiência da execução dos contratos, já que o referido programa proporciona um melhor confronto dos pagamentos feitos com os serviços realizados.

Como recomendações aos gestores da Autarquia, sugere-se a implementação da Instrução Normativa da Controladoria, assim como recomendou o TCE-SP. 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.

A pesquisa aponta então para um avanço 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 e desempenho da Gestão Pública do DAAE de Araraquara.

## 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 N°101**, 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.

COMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **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**. Acesso em 08 de mar. de 2022, 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>

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). **As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles**. São Paulo: IIA, 2013. Disponível em: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2022.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. INTOSAI GOV 9100. INTOSAI PSC Subcommittee on internal control standards. Brussels: Intosai, 2004. Disponível em: <http://www.issai.org/issai-framework/intosai-gov.htm>. Acesso em: 08 mar. 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\\_Bo](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_Bo)

letim Governet de Orçamento e Finanças Novembro 2020. Acesso em: 13 jan. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TCE-SP). **Instruções N° 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 N° 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-egestao/gestao-de-riscos/politica-de-gestao-de-riscos/modelos-de-referencia.htm>. Acesso em: 27 mar. 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: 14 jan. 2020.