



GOVERNANÇA PÚBLICA E UNIDADES DE CONTROLE INTERNO: NÍVEL DE ADERÊNCIA ÀS BOAS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA

Governance in the Public Sector and Internal Control Units: Adherence Level of good practices of Governance

Gilderlanio Alves Holanda

Mestre em Ciências Econômicas pela UFRN e Auditor interno governamental da UFRN.

Erivan Ferreira Borges

Doutor em Ciências Contábeis. Mestre em Administração. Graduado em Ciências Contábeis e em Investigação Forense e Perícia Criminal. Professor Efetivo (Associado) do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN, em nível de graduação e pós-graduação.

RESUMO

O estudo analisa e avalia a aderência das Unidades de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte à luz das boas práticas de governança pública. Para isso, discute o Modelo de Avaliação da Governança em órgãos e entidades da Administração Pública, elaborado pelo Tribunal de Contas da União, bem como a Lei Complementar Estadual 638/2018 e a Instrução Normativa 2/2018 da Controladoria Geral do Estado. A partir disso, elabora não só os critérios de avaliação e pontuação como também o questionário, estruturado nas dimensões: liderança; estratégia; e controle. O estudo revelou que há fragilidades nas estruturas de governança das Unidades de Controle Interno que podem comprometer não só a independência e a objetividade dos integrantes dessas unidades, como também a atividade de controle interno avaliativo. Conclui-se que, das 55 unidades de controle avaliadas, 19 foram classificadas no nível de aderência inicial e 36, básico.

PALAVRAS-CHAVE: Governança Pública. Unidade de Controle Interno. Poder Executivo do Rio Grande do Norte.



ABSTRACT

This study attempts to analyze and evaluate the adherence of the Internal Control Units of Rio Grande do Norte Government Executive Branch in the light of good practices of governance applied to the public sector. Using the Tribunal de Contas da União (TCU) Governance Evaluation Model, it discusses the concept of public governance, organs and entities of the Public Administration, in accordance with State Law 638/2018 and Normative Instruction 2/2018 – Control / RN. From this perspective, the study brings evaluation criteria and scores as well as a survey divided into three dimensions: Leadership, Strategy, and Control when applied to Internal Control Units in order to measure their adherence level by dimensions and globally. The study points out that some professional practices may compromise the independence and objectivity of these professionals in the Internal Evaluation Control Unit as well as in the daily evaluation activities. Overall, 19 units were ranked in the initial adherence level and 36 in a basic level.

KEYWORDS: Public Governance. Internal Control Units. Rio Grande do Norte Executive Branch.

1. INTRODUÇÃO

Apesar de constar, no art. 52 da Constituição do Estado do Rio Grande do Norte de 1989, autorização para cada Poder implantar seu sistema de controle interno, o Poder Executivo instituiu o seu apenas em 1997, por meio da Lei Complementar Estadual 150/97. Essa lei criou e organizou o sistema, formado pela Controladoria Geral do Estado – órgão central – e pelas Unidades de Controle Interno (UCIs) de cada órgão ou entidade pública, vinculadas tecnicamente ao órgão central. Em 2018, alterações significativas aconteceram no arcabouço jurídico desse sistema com a edição da Lei Complementar Estadual 638/2018 e da Instrução Normativa da Control 2/2018.

Na literatura nacional que trata sobre sistemas de controle interno na esfera estadual, não constam estudos relativos às UCIs do Rio Grande do Norte. Já em relação ao órgão central, encontram-se pesquisas que buscaram traçar um perfil sobre a política de recursos humanos, assim como a organização e funcionamento desse órgão. No entanto, tais pesquisas não abordaram as UCIs.

No âmbito federal, o Tribunal de Contas da União (TCU) analisou as estruturas de governança dos órgãos e das unidades de controle interno das unidades jurisdicionadas dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Ministério Público, do Ministério da Defesa e do Ministério das Relações Exteriores, com o intuito de obter subsídios para desenvolver uma metodologia de avaliação da estrutura de governança na Administração Pública Direta.

O Tribunal elaborou um modelo para avaliar a governança de órgãos e entidades da Administração Pública, a partir da formulação do entendimento acerca do termo “governança” no setor público. Dessa maneira, a governança pública compreende, em essência, os mecanismos de liderança, estratégia e controle colocados em ação, voltados para direcionar, avaliar e monitorar a gestão organizacional, com foco no interesse público.



Nessa perspectiva, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: qual o nível de aderência das estruturas de governança das unidades de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Norte à luz das boas práticas de governança aplicadas ao setor público?

Para tanto, o estudo tem por objetivo geral investigar e avaliar a aderência das estruturas de governança das UCIs do Poder Executivo do Rio Grande do Norte à luz das boas práticas de governança no setor público, sobretudo as contidas na Lei Complementar Estadual 638/2018, na Instrução Normativa da Control 2/2018 e em normas profissionais do Instituto de Auditores Internos (IIA), a partir do Modelo de Avaliação da Governança em Órgãos e Entidades da Administração Pública, elaborado pelo TCU (2014)¹.

Por fim, o estudo pretende contribuir para a aplicação de metodologias de avaliação não só nas unidades de controle interno, bem como para o planejamento estratégico da Control no tocante ao fortalecimento das estruturas de governanças das UCIs.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

Estudos sobre governança no setor público ganharam impulso a partir da crise fiscal dos estados nos anos 80 do século XX, sobretudo nos EUA e na Europa (BRASIL, 2014; OLIVEIRA, 2015; MARINHO, 2017). Um dos principais instrumentos para mitigar essa crise foi a reformulação político-administrativa e econômica do Estado com a finalidade de torná-lo “mais eficaz, eficiente e efetivo quanto às políticas estatais, a fim de entregar serviços públicos de maior qualidade à sociedade” (OLIVEIRA, 2015, p. 36).

Nos anos 2000, governos e instituições internacionais direcionaram esforços ao desenvolvimento de boas práticas de governança aplicadas ao setor público, com a finalidade de melhorar o desempenho organizacional e reforçar valores éticos.

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) (2013), não há consenso a respeito do conceito de governança no setor público, uma vez que ele varia conforme o arcabouço jurídico da instituição governamental. Apesar disso, não só os fundamentos da boa governança como também modelos de governança se encontram presentes nos mais diversos arcabouços.

Segundo o Australian National Audit Office (ANAO) (2006 apud IFAC, 2013), governança no setor público corresponde ao conjunto de responsabilidades, práticas, políticas e procedimentos realizados pelas agências executivas para fornecer direcionamento estratégico, assegurar que os objetivos sejam alcançados, gerenciar os riscos e usar os recursos de forma responsável e com accountability.

¹ Com adaptações à realidade das UCIs. De acordo com o Referencial Básico de Governança do TCU (BRASIL, 2014), esse modelo pode ser adotado em outras perspectivas de análise.

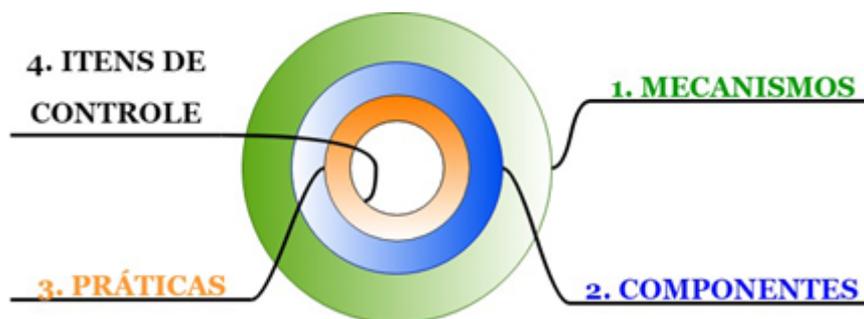
Ademais, o Instituto dos Auditores Internos (IIA) (2012 apud IFAC, 2013) acrescenta a essa tendência conceitual o comportamento ético e responsável. A governança no setor público abrange as políticas e procedimentos usados para direcionar as atividades organizacionais para fornecer segurança razoável para que os objetivos sejam alcançados e que as operações executadas de uma maneira ética e responsável.

No Brasil, para o TCU (BRASIL, 2014, p. 26), a governança aplicada nas organizações públicas pode ser entendida como “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”².

Esse conceito não só apresenta convergência com os sugeridos pelo ANAO (2006) e pelo IIA (2012), como também deu impulso à formulação do Modelo de Avaliação de Órgãos e Entidades da Administração Pública sob a luz das boas práticas de governança no setor público (BRASIL, 2014)³.

De acordo com o TCU (BRASIL, 2014), a análise se processa em quatro níveis: (1) mecanismos de governança; (2) componentes; (3) práticas; e (4) itens de controle. A figura 1 ilustra os níveis de análise do referencial básico de governança.

Figura 1 – Níveis de análise do referencial básico de governança



Fonte: elaboração própria.

Assim, com base no conceito adotado pelo Tribunal (BRASIL, 2014), os mecanismos de governança são: liderança, estratégia e controle. Por liderança, entende-se o “conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança” (BRASIL, 2014, p. 37). Ela envolve, portanto, os componentes: pessoas e competências; princípios e comportamentos; liderança organizacional; e sistema de governança.

2 No Referencial Básico de Governança, o TCU adota esse conceito para analisar os órgãos e entidades da Administração Pública sob a óptica das boas práticas de governança, que, segundo o referencial, pode ser adotado em outras perspectivas de análise, com as devidas adaptações.

3 O modelo proposto pelo TCU (2014) consta no Referencial Básico de Governança. Seus fundamentos provêm da experiência do próprio Tribunal, bem como das seguintes instituições: IFAC, OECD, INTOSAI, IIA, FMI e Banco Mundial.



Com relação à estratégia, pode-se caracterizá-la como “um caminho, ou maneira, ou ação estabelecida e adequada para alcançar os resultados da empresa, representados por seus objetivos, desafios e metas” (OLIVEIRA, 2013, p. 5). Dessa forma, ela abrange os componentes: relacionamento com partes interessadas, estratégia organizacional e alinhamento transorganizacional.

A respeito do mecanismo controle, de acordo com a Instrução Normativa TCU 63/2010 (BRASIL, 2010, p. 2), corresponde ao “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”. Dessa maneira, esse mecanismo envolve os componentes: gestão de riscos e controle interno; auditoria interna; e accountability e transparência.

Igualmente importante, dentro de cada componente, há “um conjunto de práticas de governança, (...) que têm a finalidade de contribuir para que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam alcançados” (BRASIL, 2014, p. 38). A respeito dessas boas práticas, destacam-se os princípios: *accountability*; equidade; legitimidade; transparência; eficiência e efetividade; respeito às leis; visão de futuro; probidade; e responsabilidade (GISSELQUIST, 2013; SLOMSKI, 2009; BRASIL, 2014).

Similarmente, “(...) vinculou-se a cada prática um conjunto de itens de controle” (BRASIL, 2014, p. 38. Grifo do autor). Vale destacar que tanto as práticas como os itens de controle decorrem dos princípios, códigos e normas elaboradas por governos, organizações sem fins lucrativos e instituições multilaterais.

Assim, em uma perspectiva de causalidade, o modelo proposto pelo Tribunal de Contas da União parte da premissa de que as boas práticas de governança, consubstanciadas em princípios, códigos e normas contidas nas dimensões liderança, estratégia e controle, exercem impactos positivos sobre o desempenho de entidades e de órgãos públicos.

2.2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

O Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo do Rio Grande do Norte foi instituído pela Lei Complementar Estadual 150 de 9 de janeiro de 1997, em observância ao disposto no art. 74 da Constituição Federal de 1988, bem como no art. 52 da Constituição Estadual de 1989.

Essa lei extinguiu o Departamento de Controle Interno e criou a Control (Controladoria Geral do Estado), órgão central do sistema de controle interno avaliativo, cujo objetivo consistia em exercer não só a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo, como também avaliar os resultados alcançados pelos gestores públicos estaduais.

Em 1998, o regimento interno da Control foi aprovado por meio do Decreto 13.745, que, dentre outros dispositivos, tratou da criação da Comissão de Controle Interno (CCI) no âmbito de cada



Unidade Orçamentária, de caráter permanente, integrante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. Nessas unidades, a competência para nomear os integrantes da comissão era do titular da pasta, que o fazia por meio de ato próprio, remetido para a Control, com vistas a acompanhar os trabalhos do controle interno avaliativo.

No ano de 2008, o Decreto 20.865/2008 revogou o art. 28 e seu parágrafo único do Decreto 13.745/1998. Então, além de regular as Comissões de Controle Interno (CCI), ele passou a especificar, pela primeira vez, as áreas de conhecimento necessárias para o preenchimento do quadro de membros das comissões: financeira, contábil, orçamentária e patrimonial.

Igualmente importante, acrescenta-se que o Decreto 20.865/2008 definiu, também pela primeira vez, não só a remuneração dos membros dessas comissões, como também o quantitativo deles, podendo ser em número de três a nove, dentre servidores efetivos do estado.

2.2.1 Nova Estrutura do Sistema

Em 2018, a legislação pertinente ao Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo do Rio Grande do Norte passou por transformações relevantes com a edição da Lei Complementar Estadual 638/2018, do Decreto Estadual 28.685/2018 e da Instrução Normativa da Control 2/2018.

Essa nova legislação alterou a denominação das comissões – de CCI para UCI (Unidade de Controle Interno) –, ampliou o quantitativo máximo de membros – de 9 para 17 –, permitiu a inclusão de servidores inativos (aposentados) no quadro permanente da UCI e adicionou uma regra temporal a fim de verificar a existência de impedimentos para nomeação de integrantes do Sistema de Controle Interno.

Além disso, definiu as competências das UCIs⁴, rol não exaustivo, cujo foco consiste em exercer o controle interno avaliativo sobre as atividades administrativas, em especial os processos de despesa e receita pública dos órgãos e das entidades das quais as unidades de controle fazem parte.

Nesse contexto, essas competências podem ser reunidas em quatro grupos: auditoria de conformidade, monitoramento das recomendações emanadas dos órgãos de controle interno e externo, avaliação de resultados alcançados pelo gestor público e apoio às atividades inerentes da Control.

Por fim, a nova configuração do sistema integrado serve de ferramenta de governança, tendo em vista que orienta o gestor público no processo de tomada de decisão, conforme art. 5º, incisos IV e X, bem como o art. 9º, inciso II, da Lei Complementar Estadual 638/2018:

4 As competências atribuídas às Unidades de Controle Interno compõem o quadro 2 – Critérios para Avaliação do Nível de Aderência das Unidades de Controle Interno.



Art. 5º A Controladoria-Geral do Estado é o Órgão Central do Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, a quem compete, sem prejuízo de outras atribuições:

IV – assessorar e orientar a Administração Estadual nos aspectos relacionados com os controles interno e externo;

X – instituir, manter e propor sistemas informatizados que melhorem a transparência e a eficiência da gestão pública;

Art. 9º O Regimento Interno da Controladoria-Geral do Estado regulamentará procedimentos, orientações e serviços mediante os seguintes instrumentos:

II – Orientações Circulares: destinadas a orientar os dirigentes dos Órgãos e Entidades sobre assuntos que reclamem a ação imediata e o atendimento de prazos e compromissos.

2.3 METODOLOGIA

De acordo com a tipologia de pesquisa apresentada por Beuren (2006), o estudo é exploratório quanto aos seus objetivos, como também qualitativo no tocante à abordagem da questão-problema. Os procedimentos realizados foram pesquisa documental, bibliográfica e levantamento ou survey. A população da pesquisa compreendeu os 259 servidores que atuam nas 58 Unidades de Controle Interno do Poder Executivo do Rio Grande do Norte.

O modelo para avaliar o nível de aderência das UCIs foi adaptado do Modelo Avaliação de Órgãos e Entidades da Administração Pública (TCU, 2014) e do Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (TCU, 2018), ambos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União. Dessa forma, adotou-se o conceito de governança aplicado ao setor público, bem como os mecanismos. Entretanto, optou-se por excluir os componentes, como também associar diretamente as práticas e os itens de controle às respectivas dimensões.

Presumiu-se, ainda, que tanto as práticas como os itens de controle estão contidos na Lei Complementar Estadual 638/2018 e na Instrução Normativa da Control 2/2018. Em consonância com a questão-problema, utilizaram-se, também, as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna, emitidas em 2017 pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA). Assim, o quadro 2 apresenta os critérios utilizados para analisar e avaliar a aderência das UCIs, como também para elaborar o questionário.



Quadro 2 - Critérios para Avaliação do Nível de Aderência das Unidades de Controle Interno

DIMENSÕES/CRITÉRIOS	FONTES DOS CRITÉRIOS
1. LIDERANÇA Nesta dimensão, busca-se avaliar as capacidades existentes nas UCIs em termos de competências pessoais, princípios, liderança e comportamentos profissionais, com a finalidade de mensurar o nível de aderência das habilidades dos membros dessas unidades de controle às normas, códigos de ética e práticas profissionais, que visam a contribuir para o exercício da boa governança.	
Competências das UCIs:	
1.1 Comunicar a existência de irregularidades ou ilegalidades à Control;	
1.2 Auxiliar as funções de auditoria, corregedoria, ouvidoria e prevenção de combate a corrupção, quando solicitado pela Control;	
1.3 Participar e colaborar não só com auditorias operacionais realizadas pela Control, quando demandado, como também com capacitações e treinamentos inerentes ao Sistema de Controle Interno;	Lei Complementar 638/2018, Instrução Normativa 2/2018 e IIA (Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna - 2017)
1.4 Mensalmente, encaminhar relatórios de atividades e análise processual à Control.	
Práticas profissionais do IIA:	
1.5 1100 – Independência e objetividade;	
1.6 1120 – Objetividade individual;	
1.7 1130 – Prejuízo à Independência ou à Objetividade;	
1.8 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido.	
2. ESTRATÉGIA Nesta dimensão, busca-se avaliar em que medida as ações adotadas no âmbito das UCIs convergem para as práticas profissionais em termos de governança e realização de análises financeira, orçamentária e patrimonial.	
Competências das UCIs:	
2.1 Realizar análises financeira, orçamentária e patrimonial, com foco na avaliação da aplicação de recursos públicos do órgão ou entidade da qual faz parte.	IIA (Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna/2017), Lei Complementar 638/2018 e Instrução Normativa 2/2018
Prática profissional do IIA:	
2.2 2110 – Governança.	



DIMENSÕES/CRITÉRIOS	FONTES DOS CRITÉRIOS
<p>3. CONTROLE</p> <p>Nesta dimensão, busca-se avaliar em que medida nas UCIs há execução de atividades de controle avaliativo alinhadas às boas práticas de governança, voltadas para verificar a consistência, a qualidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles internos administrativos no tocante à gestão patrimonial, contábil, financeira, operacional e orçamentária do órgão ou entidade de que fazem parte.</p>	
<p>Competências das UCIs:</p>	
<p>3.1 Exercer o controle de legalidade, de legitimidade e de economicidade no tocante à qualidade, à eficiência, à eficácia e à efetividade dos atos de gestão patrimonial, financeira, orçamentária, operacional e contábil;</p>	
<p>3.2 Exercer os controles avaliativos sobre o uso e a guarda de bens públicos, a execução de contratos, convênios e instrumentos congêneres, bem como realizar tomada de contas especial, quando requisitado pela Control;</p>	
<p>3.3 Monitorar a execução das recomendações dos órgãos de controle interno e externo;</p>	<p>Lei Complementar 638/2018 e Instrução Normativa 2/2018</p>
<p>3.4 Solicitar informações, processos e documentos para a realização das atividades de controle interno avaliativo;</p>	
<p>3.5 Analisar todos os processos concernentes à despesa pública, como também os atos de gestão que ocasionem direitos e vantagens a servidores do órgão ou entidade de que fazem parte;</p>	
<p>3.6 Realizar auditoria de conformidade nos processos de despesa pública do órgão ou entidade de que fazem parte, em observância às normas e aos procedimentos dos controles interno e externo.</p>	

Fonte: Elaboração própria.

O questionário foi elaborado pelos autores da pesquisa a partir dos critérios elencados no quadro 2, com 19 perguntas estruturadas nas dimensões: liderança, estratégia e controle, cujas respostas receberam pontos a fim de determinar o grau de aderência das UCIs por dimensão e global às boas práticas de governança pública. O quadro 3 evidencia o questionário.



Quadro 3 – Questionário

1. Órgão/Entidade:

LIDERANÇA

2. Em sua opinião, o presidente da UCI tem acesso direto e irrestrito ao responsável pelo órgão/entidade? NÃO SIM

Como você se avalia em relação a: competências pessoais, princípios e comportamento profissional?
(Marque com X na coluna respectiva conforme a legenda: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = nem concordo nem discordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
3. Abstenho-me de analisar processos que envolvam diretamente familiares, amigos íntimos ou inimigos meus					
4. Não sofro interferências para alterar minha opinião acerca dos resultados da análise que fiz					
5. Tenho livre acesso aos documentos necessários para execução dos meus trabalhos					

6. Em sua opinião, você possui o conhecimento necessário para desempenhar os trabalhos na UCI? NÃO SIM

7. A UCI encaminha relatórios de atividade à CONTROL mensalmente? NÃO SIM

ESTRATÉGIA

8. Na sua opinião, o parecer da UCI é um instrumento de apoio à tomada de decisão do gestor público de seu órgão/entidade? (gestor público: secretários, chefias dos setores financeiro, contratos)

(1) Não.

(2) Não, porém ele já foi utilizado em reunião para decidir sobre ações/atividades a serem tomadas no âmbito de um processo.

(3) Sim, o gestor lê o parecer e faz as correções no processo. No entanto, os mesmos erros voltam a se repetir em outros processos e/ou no mesmo processo, futuramente.

(4) Sim, ele é utilizado como fonte para a tomada de decisão referente a: racionalização dos processos; modificação de fluxo processual; criação de modelos; lista de documentos necessários para compor o processo.

Como você se avalia no tocante às práticas profissionais para realizar análises financeira, orçamentária e patrimonial?
(Marque com X na coluna respectiva conforme a legenda: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = nem concordo nem discordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
9. Uso <i>checklist</i> (lista de verificação) para analisar os processos.					
10. Escrevo os procedimentos usados para analisar o processo e os arquivos no computador.					
11. Monitoro o cumprimento das recomendações contidas no parecer da UCI.					

12. Quando você possui dúvidas técnicas para analisar determinado processo, qual(is) sua(s) fonte(s) de informação(ões)? (PODE MARCAR MAIS DE UMA ALTERNATIVA)

(1) Colega de trabalho (2) Grupo do WhatsApp (3) CONTROL/RN (4) Manual de procedimentos (5) Internet



CONTROLE					
13. Na sua opinião, a UCI de sua lotação realiza o monitoramento da execução das recomendações dos órgãos de controle interno e externo? (Ministério Público, CONTROL, TCE, TCU)	NÃO		SIM		
14. Na sua opinião, a UCI verifica se o órgão/entidade está observando as normas do TCE/RN referentes à ordem cronológica de forma adequada?	NÃO		SIM		
Como você se avalia em relação à atividade de controle interno avaliativo? (Marque com X na coluna respectiva conforme a legenda: 1 = discordo totalmente; 2 = discordo; 3 = nem concordo nem discordo; 4 = concordo; 5 = concordo totalmente)	1	2	3	4	5
15. Analiso todos os processos relativos à despesa pública, bem como aos atos de gestão que ocasionam direitos e vantagens a servidores do órgão ou entidade de que a UCI faz parte.					
16. Analiso os processos de forma ordenada, confrontando as informações contidas no processo com as normas e procedimentos pertinentes aos controles interno e externo.					
17. Na análise da licitação, sempre verifico a consistência das informações contidas no termo de referência, no parecer jurídico e nos orçamentos dos processos de despesa pública.					
18. As atividades da UCI devem observar práticas profissionais direcionadas para a melhoria da qualidade do exercício de controle interno avaliativo. Assim, uma prática recomendável seria evidenciar formalmente, de maneira coerente e concisa, as irregularidades, o amparo legal (norma violada), a evidência (achado) e a recomendação (sugestão de soluções).					
(1) Não adoto essa prática.					
(2) Não a adoto na integralidade porque há situações nas quais não traço, coerentemente, a relação da evidência com a recomendação ou da evidência com a norma violada, por exemplo.					
(3) Procuo adotar essa prática nos processos que analiso. No entanto, há situações em que tenho dificuldades em evidenciar as recomendações, por exemplo.					
(4) Adoto essa prática na integralidade.					
19. O Relatório de Auditoria do Controle Interno que integra as Contas de Gestão Anual do responsável pelo órgão/entidade é um instrumento avaliativo da gestão pública, que contempla a execução de auditorias ao longo do ano pela UCI. Os membros da UCI devem dominar as boas práticas profissionais necessárias para realizar as auditorias de: conformidade, execução orçamentária-financeira, controle patrimonial, bem como de pessoal. Como você se avalia em relação a essas práticas profissionais?					
(1) Não domino essas práticas profissionais.					
(2) Não as domino na integralidade, porém faço com habilidade adequada auditorias de conformidade ou de controle patrimonial, por exemplo.					
(3) Conheço as práticas profissionais para realizar auditorias. No entanto, possuo dificuldades em como fazê-las.					
(4) Domino essas práticas na integralidade porque realizo as auditorias de forma adequada.					

Fonte: Elaboração própria.

Acerca das escalas de pontuação, elas foram construídas a partir do tipo de pergunta formulada no questionário (quadros 4, 5, 6 e 7). Quanto às escalas dos quadros 8 e 9, o conteúdo foi adaptado e combinado entre o Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos (TCU, 2018) e o Referencial Básico de Governança (TCU, 2014).



Assim, o cálculo do nível de aderência por dimensão correspondeu ao somatório dos pontos decorrente da escolha das alternativas. O índice de aderência global por UCI foi mensurado e interpretado mediante a média aritmética das dimensões, conforme os quadros 8 e 9.

A fim de comparar e investigar a aderência das UCIs às boas práticas de governança, após o cálculo do nível de aderência por dimensão, elas foram distribuídas em quartis. Assim, o primeiro grupo foi composto pelas unidades de controle cuja pontuação atingiu até 25%; o segundo, 25 a 50%; o terceiro, 50 a 75%; e o quarto, acima de 75%, conforme quadro 9. Essa separação contribuiu para a interpretação dos dados.

Quadro 4 - Escala de Pontuação de Questões Fechadas com Vários Itens de Resposta

FATOR DE AVALIAÇÃO	RESPOSTA
0,20	ITEM 1
0,20	ITEM 2
0,20	ITEM 3
0,20	ITEM 4
0,20	ITEM 5

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 5 - Escala de Pontuação de Questões Likert

FATOR DE AVALIAÇÃO	RESPOSTA
1	Discordo totalmente
2	Discordo
3	Nem concordo nem discordo
4	Concordo
5	Concordo totalmente

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 6 - Escala de Pontuação das Questões do Tipo Likert

FATOR DE AVALIAÇÃO	BOA PRÁTICA	DESCRIÇÃO	RESPOSTA
0	Inexistente	Não existe boa prática	Não absoluto
1	Fraca	Boa prática não documentada, individualizada, não disseminada.	Não com aspectos positivos
2	Mediana	Boa prática documentada, conhecida, adotada, pode ser aprimorada	Sim com aspectos negativos
3	Forte	Boa prática documentada, conhecida, agrega valor ao órgão, eficaz, efetiva	Sim absoluto

Fonte: Elaboração própria.



Quadro 7 - Escala de Pontuação de Questões do Tipo Dicotômica

FATOR DE AVALIAÇÃO	BOA PRÁTICA	RESPOSTA
0	Inexistente	Não
5	Existente	Sim

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 8 - Nível de Aderência por Dimensão

DIMENSÃO	PONTOS
Liderança	
Estratégia	
Controle	
Aderência Global	

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 9 - Resultado do Nível de Aderência por UCI

PONTUAÇÃO MÉDIA %	NÍVEL DE ADERÊNCIA	DESCRIÇÃO
00 a 25,00	Inicial	Profissionais com habilidades precárias. Realizam auditoria de conformidade com imperícias. Não fazem análises orçamentária, patrimonial e financeira de forma adequada. Boas práticas não são formalizadas, porém documentadas de forma precária.
25,01 a 50,00	Básico	Profissionais com habilidades deficientes. Realizam apenas auditoria de conformidade de forma adequada. Não fazem análises orçamentária, patrimonial e financeira de forma adequada. Boas práticas não são formalizadas, mas documentadas na forma de checklist, por exemplo.
50,01 a 75,00	Intermediário	Profissionais com habilidades deficientes. Realizam auditoria de conformidade, de pessoal e de controle patrimonial. Fazem análises orçamentária, patrimonial e financeira com imperícias. Boas práticas não são formalizadas, porém documentadas na forma de checklist, planilhas e outros papéis de trabalho.
75,01 a 100,00	Avançado	Profissionais com habilidades eficientes e eficazes. Realizam auditoria participativa com viés de consultoria de forma adequada, bem como fazem análises orçamentária, patrimonial e financeira com zelo profissional. Boas práticas são formalizadas e documentadas.

Fonte: Elaboração própria.

2.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta pesquisa qualitativa, o instrumento de pesquisa foi disponibilizado aos integrantes das UCIs no formato do Google Forms, via WhatsApp, para ser respondido no período de 21 a 24 de maio de 2019. Obtiveram-se 142 respostas, que permitiram avaliar a aderência de 55 (cinquenta e cinco) Unidades de Controle Interno.

2.4.1 Dimensão Liderança

A pesquisa revelou uma relação positiva entre a pontuação das UCIs e a variável “acesso direto e irrestrito do presidente ao responsável pelo órgão/entidade” (questão 2). Os percentuais por grupo foram: 46% no primeiro; 84% no segundo; 98% no terceiro; e 96% no quarto. No entanto, vale destacar que o primeiro apresenta uma baixa aderência, visto que 54% dos integrantes das UCIs desse grupo afirmaram que o presidente não possui acesso.

Segundo o IIA (2017), a condução imparcial dos trabalhos de auditoria interna depende do atributo independência, cujo requisito, dentre outros, é o acesso direto e irrestrito do chefe da unidade de controle ao responsável pelo órgão/entidade.

A respeito da autoavaliação dos membros das UCIs em relação às competências pessoais, aos princípios e ao comportamento profissional, a tabela 1 aborda as questões que tratam de conflitos de interesses (questão 3), interferências na emissão de opinião no exercício dos trabalhos de controle interno avaliativo (questão 4), bem como livre acesso aos documentos necessários à execução das atividades (questão 5).

Tabela 1 - Percentual de resposta de discordo totalmente a discordo por grupo

QUESTÕES	PRIMEIRO	SEGUNDO	TERCEIRO	QUARTO
3	42,86%	44,74%	27,66%	8,33%
4	21,43%	34,21%	14,89%	0,00%
5	10,71%	2,63%	8,51%	4,17%

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

A partir dessa tabela, sobressaiu-se, nos grupos primeiro (42,86%) e segundo (44,74%), a existência de conflitos de interesses em relação à análise de processos nas circunstâncias em que o integrante da UCI deveria declarar-se impedido ou suspeito. Esse resultado encontra-se incompatível com o disposto no art. 3º, inciso III, da Lei Complementar Estadual 638/2018.

Adicionalmente, com base nas normas profissionais do IIA (2017), essa constatação prejudica a imparcialidade do integrante da unidade de controle no exercício profissional, uma vez que “o conflito de interesses é uma situação na qual um auditor interno, que esteja em uma posição de confiança, tenha um interesse profissional ou pessoal conflitante” (IIA, 2017, p. 5).



Por outro lado, quanto a interferências na emissão de opinião técnica, a pesquisa revelou que os grupos segundo (34,21%) e quarto (0,00%) se destacaram⁵. Ademais, acerca do livre acesso aos documentos, sobressaiu-se o primeiro grupo (10,71%).

Essas respostas demonstram que podem não só representar ameaças à independência ou à objetividade individual do membro da UCI como também violar o disposto no art. 24, inciso II, da Lei Complementar Estadual 638/2018 (questão 5): “acesso a todos os documentos, informações e dados existentes ou sob a guarda de órgãos, entidades e unidades, ainda que o acesso a esses locais, documentos e informações esteja sujeito a restrições”.

O conhecimento necessário para desempenhar os trabalhos na UCI (questão 6) será discutido na dimensão controle, em conjunto com as questões 18 e 19, visto que, isoladamente, pode conduzir a um resultado inadequado. O inciso XIII do art. 1º da Instrução Normativa da Control 2/2018 prevê o encaminhamento do relatório mensal de atividades e de análise processual à Control. Assim, as respostas demonstram que cerca de 44% não o envia, o que viola a referida instrução.

2.4.2 Dimensão Estratégia

A pesquisa revelou que há uma relação negativa entre a variável “utilização do parecer da UCI como instrumento de apoio à tomada de decisão pelo gestor público” e a pontuação por grupo, salvo o quarto, conforme tabela 2.

As respostas das alternativas de 0 a 2 da tabela 2 demonstram que o parecer da UCI não representa um instrumento de apoio à tomada de decisão pelo gestor (questão 8), o que pode configurar uma não aderência da UCI ao que preceitua o IIA. “A atividade de auditoria interna deve avaliar e propor recomendações apropriadas para melhorar os processos de governança da organização” (IIA, 2017, p. 12).

Nesse sentido, no primeiro (64,28%), no segundo (52,63%) e no terceiro (53,19%), a pesquisa revelou que o parecer da UCI não é um instrumento de apoio à decisão. Entretanto, os integrantes do quarto grupo (66,67%) responderam que o referido parecer constitui uma ferramenta de apoio à tomada de decisão.

Tabela 2 - Percentual de resposta quanto ao uso do parecer da UCI como instrumento de apoio a tomada de decisão por grupo

RESPOSTAS	PRIMEIRO	SEGUNDO	TERCEIRO	QUARTO
0	21,43%	7,89%	12,77%	4,17%
1	7,14%	0,00%	12,77%	4,17%
2	35,71%	44,74%	27,66%	25,00%
3	35,71%	47,37%	46,81%	66,67%

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

⁵ O percentual 0,00% do quarto grupo pode ser caracterizado como *outlier*.

Com base na tabela 3, avaliaram-se as seguintes práticas profissionais para realizar análises financeira, orçamentária e patrimonial: questão 9 – uso checklist para analisar processos –; questão 10 – escrevo os procedimentos usados para analisar o processo e os arquivos no computador –; e questão 11 – monitoro o cumprimento das recomendações contidas no parecer da Unidade de Controle Interno.

Tabela 3 - Percentual de resposta concordo por grupo

QUESTÕES	PRIMEIRO	SEGUNDO	TERCEIRO	QUARTO
9	46,43%	39,47%	63,83%	54,17%
10	53,57%	55,26%	57,45%	50,00%
11	42,86%	42,55%	55,26%	37,50%

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

Quanto ao uso de lista de verificação, a pesquisa revelou que o segundo (39,47%) e o terceiro (63,83%) se destacaram por apresentarem, respectivamente, o menor e o maior percentual de concordância no que se refere ao uso de checklist. A respeito das questões 10 e 11, as respostas demonstram que o quarto (50%) e o terceiro (57,45%) se sobressaíram, uma vez que evidenciaram, respectivamente, o menor e o maior percentual.

Por fim, acerca da variável “fontes para tirar dúvidas técnicas” (questão 12), as respostas demonstram que a maioria afirmou que utiliza como canal de comunicação para dirimir dúvidas os colegas de trabalho (76,1%) e a Control/RN (75,4%).

2.4.3 Dimensão Controle

Em relação ao monitoramento das recomendações dos órgãos de controle interno e externo (questão 13), a pesquisa revelou que, apesar de a maioria ter afirmado que monitora a execução dessas recomendações, os grupos primeiro (25%) e terceiro (26%) se destacaram quanto ao percentual de resposta negativa. Vale destacar que o monitoramento das recomendações se encontra disposto no inciso VI do art. 1º da Instrução Normativa 2/2018 da Control/RN⁶.

No que diz respeito à observância das normas do TCE/RN referente à ordem cronológica de pagamento pelo órgão/entidade (questão 14), apesar de a maioria dos integrantes das unidades de controle ter afirmado que a UCI verifica, os grupos segundo (29%) e primeiro (18%) se destacaram em relação ao percentual de resposta negativa.

Com fundamento na tabela 4, avaliaram-se, em relação à atividade de controle interno das UCIs, as questões 15, 16 e 17. Em relação à questão 15, os grupos terceiro (46,81%) e quarto (41,67%) se destacaram porque apresentaram, respectivamente, o maior e o menor percentual

6 VI – acompanhar a implementação das recomendações emitidas pelos órgãos de controle interno e externo, reportando-se à Control em caso de eventuais irregularidades.



de concordância da sentença. Esse resultado contraria o disposto no inciso IX do art. 1º da Instrução Normativa da Control 2/2018⁷.

Tabela 4 - Percentual de resposta concordo por grupo

QUESTÕES	PRIMEIRO	SEGUNDO	TERCEIRO	QUARTO
15	42,86%	63,16%	46,81%	41,67%
16	46,43%	63,16%	61,70%	50,00%
17	50,00%	63,16%	46,81%	50,00%

Fonte: Pesquisa de campo (2019).

No tocante à questão 16, a pesquisa revelou que os grupos primeiro (46,43%) e terceiro (61,70%) se destacaram, visto que apresentaram, respectivamente, o menor e o maior percentual de concordância da sentença. Esses resultados apontam para a necessidade de melhorar a aderência das unidades de controle nesse quesito, visto que contrariam o disposto no inciso X do art. 1º da Instrução Normativa da Control 2/2018⁸.

A respeito da questão 17, as respostas demonstram que o terceiro grupo (46,81%) apresentou o menor percentual de concordância da sentença. Ademais, percebeu-se, também, que apenas a metade (50%) dos respondentes dos outros grupos conferem a consistência das informações contidas nos processos de despesa pública.

Por fim, acerca da análise das questões 18 e 19 combinada com a questão 6, a pesquisa revelou que, apesar de a maioria dos integrantes nos grupos (primeiro – 68% –, segundo – 87% –, terceiro – 94% – e quarto – 100%) ter afirmado que possui o conhecimento necessário para desempenhar os trabalhos na UCI, a análise agregada com as questões 18 e 19 demonstra um resultado completamente diferente.

Em outras palavras, as respostas apenas da questão 6 indicariam que os integrantes das UCIs estariam aderentes à norma profissional do IIA (2017) que trata da proficiência⁹. No entanto, 59,86% possuem conhecimento deficiente no tocante à prática profissional de evidenciar

7 Art. 1º inciso IX - Analisar todo e qualquer processo que trate sobre direitos e vantagens atribuídas aos servidores públicos estaduais da administração direta, autárquica e fundacional e de contratação de despesa pública realizada por parte dos órgãos da Administração Direta, Autárquica e Fundacional.

8 Art. 1º inciso X - Proceder com a auditoria de conformidade dos procedimentos de despesa, examinando sua documentação, formalização processual e a regularidade da aplicação dos recursos orçamentários, tudo de conformidade com as normas e procedimentos dos controles interno e externo.

9 De acordo com o IIA (2017, p. 6) “os auditores internos devem possuir o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.”



formalmente (questão 18), de maneira coerente e concisa, as irregularidades, o amparo legal (norma violada), a evidência (achado) e a recomendação (sugestão de soluções).

A respeito da questão 19, a pesquisa revelou que 38,03% dos integrantes das UCIs não dominam práticas profissionais necessárias para realizar as auditorias de conformidade, execução orçamentária-financeira, controle patrimonial bem como pessoal. Já para 36,62% dos respondentes, as respostas demonstram que eles conhecem essas práticas profissionais, porém possuem dificuldades em como fazê-las, e 7,75% não possuem conhecimento.

2.4.4 Nível de Aderência Global por UCI

A classificação das Unidades de Controle do Poder Executivo do Rio Grande do Norte por nível de aderência global buscou responder ao problema de pesquisa formulado para o desenvolvimento deste estudo. Dessa forma, os resultados do estudo propiciaram a mensuração do nível de aderência das estruturas de governança por unidade de controle interno avaliativo, que derivou na qualificação de 19 UCIs no nível inicial e 36 no básico.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve por objetivo investigar e avaliar a aderência das estruturas de governança das UCIs do Poder Executivo do Rio Grande do Norte à luz das boas práticas de governança no setor público, sobretudo as contidas na Lei Complementar Estadual 638/2018, na Instrução Normativa da Control 2/2018 e em normas profissionais do IIA, a partir do Modelo de Avaliação da Governança em Órgãos e Entidades da Administração Pública, elaborado pelo TCU (2014).

No tocante à investigação, a análise dos resultados apontou que há fragilidades nas estruturas de governança das UCIs que comprometem não só a independência e a objetividade dos integrantes dessas unidades de controle, como também a atividade de controle interno avaliativo.

Com relação à avaliação, os resultados do estudo possibilitaram mensurar o nível de aderência das estruturas de governança por unidade de controle interno avaliativo, que derivou na qualificação de 19 UCIs no nível inicial e 36 no básico.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública**. Versão 2 – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014. Acesso em: 10 jan. 2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos**: Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018. Acesso em: 10 jan. 2019.



BEUREN, Ilse Maria & LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo, Atlas, 3ª ed., 2006.

MARINHO, Leonardo Lins Câmara. **A institucionalização da atividade de auditoria interna no executivo federal brasileiro.** Dissertação apresentada ao Núcleo de Pós-graduação em Administração. Salvador: UFBA, 2017.

OLIVEIRA, Jayr Figueiredo & MARINHO, Robson M. **Liderança: uma questão de competência.** São Paulo: Saraiva, 2006.

RIO GRANDE DO NORTE. **Instrução Normativa nº 02, de 01 de outubro de 2018.** Dispõe sobre a competência das Unidades de Controle Interno dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo e dá outras providências. Legislação Brasileira. Disponível em: <http://www.control.rn.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei Complementar nº 638, de 28 de junho de 2018.** Dispõe sobre o Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Legislação Brasileira. Disponível em: <http://www.control.rn.gov.br>. Acesso em: 10 jan. 2019.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. 2017.** Disponível em: <https://iiabrasil.org.br//ippf/normas-internacionais>. Acesso em: 10 jan. 2019.

Os conceitos e interpretações emitidos nos trabalhos assinados são de exclusiva responsabilidade de seus autores.

