

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM FINANÇAS PÚBLICAS
E ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA**

CRISTINA TAMIKO NAKANO

**AUDITORIA INTERNA:
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO PÚBLICA**

**BRASÍLIA
MAIO 2017**

CRISTINA TAMIKO NAKANO

**AUDITORIA INTERNA:
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO PÚBLICA**

Trabalho apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção título de Especialista na área Finanças Públicas e Administração Orçamentária.

Orientador: Bruno Magalhães D'Abadia

**BRASÍLIA
MAIO 2017**

-

CRISTINA TAMIKO NAKANO

**AUDITORIA INTERNA:
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO PÚBLICA**

Trabalho apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para obtenção título de Especialista na área Finanças Públicas e Administração Orçamentária.

Brasília-DF, 25 de maio de 2017.

Prof. Me. Bruno Magalhães D'Abadia
Professor Orientador

**AUDITORIA INTERNA:
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO PÚBLICA**

**INTERNAL AUDIT:
THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDIT FOR PUBLIC MANAGEMENT**

Cristina Tamiko Nakano¹

RESUMO

O presente artigo enfoca a importância da auditoria interna no setor público e tem por objetivo demonstrar sua contribuição para a gestão e evidenciar o seu novo papel no sentido de agregar valor à administração e mitigar os riscos. Para verificar essa atribuição da auditoria interna, utilizaram-se das seguintes metodologias: pesquisas bibliográfica e documental e estudo de caso. A análise dos dados evidencia que a auditoria interna permitiu a proposição de medidas corretivas que atingiram as causas essenciais necessárias à solução de problema e o apontamento de alternativas para melhoria do desempenho na gestão. Além disso, a auditoria interna contribuiu não apenas para correção de erros, mas, sobretudo, para a agregação de valor por meio do aprimoramento dos controles internos da organização auditada.

PALAVRAS-CHAVE: Controle interno. Auditoria interna. Gestão Pública.

ABSTRACT:

This article focuses on the importance of internal auditing in the public sector and aims to demonstrate its contribution to management and highlight its new role in adding value to management and mitigating risks. In order to verify this attribution of the internal audit, the following methodologies were used: bibliographic and documentary researches and case study. The analysis of the data shows that the internal audit allowed the proposition of corrective measures that reached the essential causes necessary to solve the problem and the indication of alternatives to improve management performance. In addition, internal audit has contributed not only to error correction, but, above all, to adding value by improving the internal controls of the audited organization.

KEYWORDS: Internal Control. Internal Audit. Public Administration.

INTRODUÇÃO

Os termos controle interno e auditoria interna são frequentemente utilizados como sinônimos, embora os seus significados sejam distintos.

A terminologia controle interno refere-se ao conjunto de procedimentos adotados por uma organização para auxiliar que os objetivos sejam alcançados.

¹ Pós Graduanda em Finanças Públicas e Administração Orçamentária pelo Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Nesse contexto, é importante realizar a diferenciação entre o controle interno avaliativo e o controle interno administrativo. O primeiro possui função essencialmente fiscalizatória e é de responsabilidade dos órgãos de controle interno enquanto o segundo visa reduzir os riscos e é realizado pelo próprio gestor.

Já a auditoria interna avalia os controles internos de uma organização, de modo a aprimorar a gestão, os métodos e os próprios controles. Por meio da atividade de assessoramento, a auditoria interna contribui para a prevenção de erros e fraudes.

Dessa forma, a importância da auditoria interna, exercida pelos órgãos de controle interno, advém da oportunidade de prover a administração pública de meios que auxiliem, entre outros, a observância de normativos, a proteção do patrimônio, a eficiência na aplicação dos recursos públicos, o atingimento dos resultados e, principalmente, o alcance do interesse social.

Para que os órgãos de controle interno pudessem exercer suas funções de forma satisfatória, o Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI em parceria com o Banco Mundial promoveu em 2015 capacitação de diversos órgãos de estados e municípios quanto ao Modelo de Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM para o setor público, demonstrando relevância do tema no contexto atual.

Essa capacitação objetivou orientar os órgãos de controle interno a alinhar suas auditorias internas às normas e às práticas internacionais por meio inicialmente de suas autoavaliações, identificando suas deficiências e, portanto, o nível em que se encontram em relação ao modelo apresentado e instigando, por conseguinte, as ações necessárias para se alcançar níveis superiores, as quais foram consolidadas mediante a elaboração dos respectivos Planos de Ação.

Impende destacar que a relevância do tema também é verificada ao se analisar o cenário atual do país, no qual a sociedade se mobiliza e cobra por melhores resultados na administração pública, exigindo o retorno daquilo que contribui para o Estado.

Além disso, a pesquisa apresenta-se passível de ser realizada, uma vez que existem várias produções sobre o assunto.

Importante mencionar que a pretensão do presente estudo é demonstrar a necessidade de atuação da auditoria interna na sua forma precípua, evidenciando impactos relevantes para o setor público e para a sociedade. Para isso, será realizado o estudo de duas fiscalizações concluídas pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás - CGEGO, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

O objeto de estudo é o papel que a auditoria interna exerce no aprimoramento da administração pública. Em outras palavras, de que forma a auditoria interna concorre para o alcance dos objetivos da administração de maneira eficaz, eficiente, efetiva e econômica. Assim, a essência da questão seria: como a auditoria interna contribui com a administração pública?

Para Renato Santos Chaves, o objetivo da auditoria interna é “agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades apontadas nos relatórios.”²

Diante disso, os fatores que podem ser indicados como responsáveis pela contribuição da auditoria interna à administração pública seriam: a proposição de medidas corretivas que atinjam as causas essenciais necessárias à solução de problema e o apontamento de alternativas para melhoria do desempenho na gestão.

As principais técnicas a serem utilizadas para abordar o problema são as pesquisas bibliográfica e documental e o estudo de caso.

O desenvolvimento da análise possui como sustentação a contextualização e os objetivos do controle interno e a conceituação e a identificação do atual estágio do conhecimento sobre auditoria interna, buscados mediante a realização de pesquisa bibliográfica.

Além disso, com o propósito de responder à questão e testar as hipóteses, realizou-se pesquisa documental de resultados de auditorias internas realizadas pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás.

² CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público**: Fortalecimento dos controles internos – com jurisprudência do TCU. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011. p. 25.

Ressalta-se que a CGEGO possui gerências de auditorias divididas por áreas de conhecimento. Dessa forma, a seleção da amostra de dois relatórios de auditoria para estudos de caso foi realizada em trabalhos de responsabilidade da Gerência de Auditoria Governamental, que tem por finalidade, dentre outras, avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos/entidades da administração direta e indireta.

A auditoria governamental é uma atividade de avaliação que visa à comprovação da legalidade e legitimidade dos atos da administração, da conformidade dos controles internos e da eficácia, eficiência e economicidade da gestão dos recursos públicos.

Segundo Peter e Machado o objetivo da auditoria governamental é “examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da Administração Direta e Indireta.”³

Nessa esteira, Antônio Lopes de Sá enaltece a importância da auditoria governamental:

O ideal é que cada nação tenha sua auditoria geral, competente para socorrer, como órgão vinculado às presidências das repúblicas, as necessidades de opiniões sobre as contas públicas, execução orçamentária e assuntos de interesse social que requeiram a intervenção do poder, em favor da sociedade (como, por exemplo, o controle de preços, os casos especiais de lesão à economia e ao patrimônio público).⁴

Observa-se ainda, que para a auditoria interna exercer suas atividades com independência e autonomia, essa atividade deve estar posicionada no mais alto nível da Administração.

1 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E CONTROLE INTERNO

Os textos dos artigos 70 e 74 da Constituição Federal de 1988 demonstram a preocupação do legislador em estabelecer controles na administração pública:

³ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 97.

⁴ SÁ, Antônio Lopes De. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 44.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

[...]

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

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

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

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

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

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.⁵

Importante mencionar que a Constituição do Estado de Goiás de 1989 também previu a fiscalização exercida pelo sistema de controle interno de cada Poder:

Art. 25 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, no que se refere à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.⁶

Considerando que o texto constitucional faz referência às expressões “sistema de controle interno” e “controle interno”, faz-se necessário realizar a distinção de significado entre os dois termos.

Rodrigo Pironti Aguirre de Castro define o sistema de controle interno como

o conjunto de órgãos descentralizados de controle interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central de controle, com vistas à fiscalização e a avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e eficiência de seus atos.

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008. p. 28 e 29.

⁶GOIÁS. Constituição (1989). **Constituição do Estado de Goiás**. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm>. Acesso em: 01 mai. 2017.

O sistema de controle interno é formado por vários subsistemas – unidades descentralizadas de controle – que devem agir de forma harmoniosa, multidisciplinar,²⁹⁰ integrada e sob a égide de uma norma comum que lhes confira segurança jurídica.⁷

Nesse contexto, observa-se que o sistema de controle interno se caracteriza pela complexidade de unidades e de atuação.

Já o controle interno é conceituado pelo mencionado autor como

parte integrante do sistema de controle interno, que comporta (minimamente), além dos órgãos de controle interno, uma estrutura central orientadora das regras de controle e outras estruturas necessárias ao complexo de controle de um ente.

É o sistema de controle interno gênero do qual o controle interno (representado pelo respectivo órgão de controle que o engendra) é espécie.⁸

Para o Tribunal de Contas da União “a expressão ‘sistema de controle interno’, utilizada nos artigos 70 e 74, é mais abrangente, englobando tanto o controle interno avaliativo (atividades exercidas pelos órgãos de controle interno), quanto o controle interno administrativo”.⁹

1.1 Controle Interno Administrativo e Controle Interno Avaliativo

O controle interno administrativo, nas palavras de Renato Santos Chaves, “é todo o conjunto de atividades e procedimentos executados pela Administração Pública cotidianamente para garantir que os atos sejam realizados em conformidade com a norma”.¹⁰

Idalberto Chiavenato também entende que o controle está inserido no ato de administrar ao estabelecer que “a administração é um processo contínuo e sistêmico que envolve atividades impulsionadoras como planejar, organizar, dirigir e controlar recursos e competências para alcançar metas e objetivos”.¹¹

⁷ CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre De. **Sistema de controle interno**: Uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 132.

⁸ Ibid., p. 136.

⁹ CARVALHO NETO, Antônio Alves De; PAPARIELLO, Bruno Medeiros. **Avaliação de controles internos**: Aula 1: Bases conceituais. 2. ed. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012. p. 19.

¹⁰ CHAVES, 2011, passim.

¹¹ CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4. ed. Compacta. São Paulo: Manole, 2014. p. 10.

Domingos Poubel de Castro ao discorrer sobre controle interno administrativo lembra que “O administrador precisa estabelecer controle em todos os níveis, e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios.”¹²

O controle interno administrativo é, portanto, exercido por todos da organização, ou seja, de responsabilidade dos gestores das diversas áreas como almoxarifado, jurídico e gestão de pessoas, apresentando um foco prévio.

Já Hely Lopes Meirelles ao afirmar que "controle, em tema de Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional do outro" demonstra que o controle pode ser exercido com a finalidade avaliativa da ação do outro.¹³

O controle interno avaliativo tem por função examinar os controles internos instituídos na organização e fiscalizar a aplicação dos recursos públicos.

A CGEGO, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo do Estado de Goiás, criada por meio da Lei Estadual nº 17.257/2011, exerce o controle interno avaliativo por meio, dentre outras atividades, da auditoria interna.

Segundo Abrão Blumen, “a auditoria interna é um braço importantíssimo do controle interno”, pois essa proporciona ao gestor razoável segurança de que os controles internos permitem que as operações se realizem de forma econômica, eficiente e eficaz.¹⁴

O Tribunal de Contas da União caracteriza a auditoria interna “por ser uma função composta de atividades avaliativas realizadas sobre os próprios controles internos e as atividades administrativas em que eles estão inseridos.”¹⁵

¹² CASTRO, Domingos Poubel De. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 364.

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. Malheiros: São Paulo, 2005. p. 659.

¹⁴ BLUMEN, Abrão. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 25.

¹⁵ CARVALHO NETO; PAPARIELLO, 2012, passim.

2 AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna, conforme destaca a Controladoria-Geral da União, “constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada.”¹⁶

O enfoque da auditoria interna é a análise da eficácia, eficiência e efetividade dos controles internos da organização.

Nessa esteira, Sérgio Jund define:

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidos para as mesmas.¹⁷

Ainda de acordo com o autor, a auditoria interna da forma conceituada é uma atividade relativamente nova dada o seu novo papel dentro da organização.

O momento não é mais só de procurar erros, apontar culpados e também dos posicionamentos do tipo “não pode ser feito” ou “está errado”. A necessidade, cada vez mais crescente, exige do auditor interno participação na estratégia da empresa, opinando com alternativas factíveis para o atendimento do cliente, se elas existirem.

Uma máxima a esse respeito estabelece que “**a Auditoria Interna tem que ser parte da solução e não mais parte do problema.**” (Grifo do autor)¹⁸

Essa atribuição da auditoria interna permite que a entidade aprimore o controle interno administrativo e promova a correção de erros e fraudes. Assim, a auditoria interna assume uma função preventiva e orientadora, possibilitando melhoria no desempenho da organização.

Nesse sentido, Franz Uhl e João Teodorico F. S. Fernandes expõem a nova atribuição da auditoria interna:

¹⁶ CORREIA, Conceição Policarpo; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen (org.). **Manual de controle interno:** Um guia para a implementação e operacionalização de unidades de controle interno governamentais. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2007. p. 5.

¹⁷ JUND, Sérgio. **Auditoria:** conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 600 questões – Estilo ESAF, UNB e outras. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002. p. 26.

¹⁸ Ibid., p. 27.

Inicialmente, os “auditores internos” tinham a responsabilidade, quase que exclusiva, de revisar e conferir valores e documentos, sendo a função uma extensão da dos auditores públicos.

Todavia, com o desenvolvimento da indústria e do comércio, verificou-se que os auditores internos tinham na realidade funções mais amplas, além da conferência de valores e documentos, transformando-se, de meros “conferentes e revisores”, em “olhos e ouvidos” da Administração, de força atuante para obter controles internos funcionais, análise de contas de despesas e rendas, e hoje até de setores de produção, colaborando com a diretoria para um melhor desempenho administrativo geral, em todos os setores da entidade.¹⁹

Corroborando a definição acima, a Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 da Controladoria-Geral da União dispôs como conceito de auditoria interna a:

atividade independente e objetiva **de avaliação e de consultoria**, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a realizar seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controles internos, de integridade e de governança.²⁰ (Grifo nosso)

A atividade de avaliação consiste na obtenção de evidências que demonstrem ao gestor a opinião do auditor quanto a uma questão.

Para o Instituto dos Auditores Internos – IIA, “Os serviços de avaliação (*assurance*) compreendem a avaliação objetiva da evidência pelo auditor interno, a fim de fornecer opiniões ou conclusões a respeito de uma entidade, operação, função, processo, sistema ou outros assuntos importantes.”²¹

Segundo Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho, usualmente, três partes integram os trabalhos de avaliação:

- a pessoa ou grupo diretamente responsável pelo processo, sistema ou outro assunto correlato – o proprietário do processo;
- a pessoa ou grupo que faz a avaliação – o auditor interno; e
- a pessoa ou grupo que faz uso da avaliação – o usuário.²²

¹⁹ UHL, Franz; FERNANDES, João Teodorico F. S. (dir. e coord.). **Auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1976. p. 16.

²⁰ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. In_cgu_mpog_01_2016.pdf. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2017.

²¹ INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Estrutura internacional de práticas profissionais (IIPF)**: Introdução às normas. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

²² RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 69.

Importante assinalar que na avaliação a natureza e o escopo são definidos pelo auditor.

Já a consultoria refere-se a uma assessoria e, por isso, decorre de um acordo entre o auditor e a organização. Na consultoria, ainda de acordo com os mencionados autores, comumente dois grupos participam dos serviços: “a pessoa ou grupo que oferece a consultoria – o auditor interno; e a pessoa ou grupo que necessita e recebe a consultoria – o cliente do trabalho.”²³

A Instrução Normativa Conjunta nº 01/2016 ainda delinea a auditoria interna como um instrumento importante para que a organização alcance seus objetivos:

Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;²⁴

Importante ressaltar que, no processo de gerenciamento de riscos, a auditoria interna representa a terceira linha de defesa das organizações ao verificar se os controles internos foram efetivos e reportar os resultados à alta administração e aos órgãos de governança:

As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos).²⁵

O Tribunal de Contas da União reforça: “não cabe à auditoria interna a responsabilidade por estabelecer e manter controles internos, cabendo-lhe, no entanto, monitorar, examinar, avaliar, reportar e recomendar melhorias.”²⁶

Renato Santos Chaves assim consolida os conceitos de auditoria interna:

²³ RIBEIRO; COELHO, 2013, *passim*.

²⁴ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. In_cgu_mpog_01_2016.pdf. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2017.

²⁵ MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. In_cgu_mpog_01_2016.pdf. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2017.

²⁶ CARVALHO NETO; PAPARIELLO, 2012, *passim*.

Compreende	Metodologicamente estruturados para	Com vistas a
<ul style="list-style-type: none"> • os exames • análises • avaliações • levantamentos e • comprovações 	<ul style="list-style-type: none"> • avaliação da integridade • adequação • eficácia • eficiência • economicidade 	<ul style="list-style-type: none"> • avaliar e assistir a administração da entidade (consultoria) no cumprimento de seus objetivos.

Fonte: CHAVES, 2011.

Nessa mesma linha de pensamento, Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho apresentam as atividades que podem compor a auditoria interna:

- Monitoramento do controle interno – compreendem as responsabilidades específicas de revisão dos controles, monitoramento de sua operação e recomendação de melhorias nestes;
- Exame das informações contábeis e operacionais – compreendem as responsabilidades pela revisão dos meios usados para identificar, mensurar, classificar e reportar informações contábeis e operacionais e fazer indagações específicas sobre itens individuais, incluindo o teste detalhado de transações, saldos e procedimentos.
- Revisão das atividades operacionais – compreendem as responsabilidades por revisar a economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais, incluindo as atividades não financeiras de uma entidade.
- Revisão da conformidade com leis e regulamentos – compreendem as responsabilidades por revisar a conformidade com leis, regulamentos e outros requerimentos externos e com políticas e normas da administração e outros requerimentos internos.
- Gestão de risco – corresponde a ajudar a organização mediante a identificação e avaliação das exposições significativas a riscos e a contribuição para a melhoria da gestão de risco e dos sistemas de controle.
- Governança – consiste em avaliar o processo de governança quanto à realização de seus objetivos de ética, valores, administração de desempenho e prestação de contas, comunicando informações sobre risco e controle para as áreas apropriadas da organização, e da eficácia da comunicação entre as pessoas responsáveis pela governança, os auditores internos e independentes e a administração.²⁷

Depreende-se das conceituações que a auditoria interna deve avaliar de forma indireta o funcionamento dos controles da organização, fornecendo análises independentes, para otimizar o desempenho organizacional e estimular práticas sustentáveis.

²⁷ RIBEIRO; COELHO, 2013, passim.

Observa-se também que a auditoria interna é uma importante ferramenta de gestão, auxiliando o órgão ou entidade no cumprimento de seus objetivos e propondo melhorias nos controles internos.

Ressalta-se que o fortalecimento dos controles internos colabora para a consolidação de planos de Estado e não de planos de governo, minimizando o impacto de trocas de gestão.

Nessa perspectiva, Maria da Glória Arrais Peter e Marcus Vinícius Veras Machado exploram que “A falta de continuidade administrativa em órgãos e entidades governamentais, decorrente de modificações dos membros eleitos dos órgãos legislativos e de outros dirigentes do governo, aumenta a necessidade de um controle interno efetivo.”²⁸

A preocupação em se ter uma auditoria interna efetiva no setor público fez o CONACI em parceria com o Banco Mundial realizar capacitação de diversos controles internos quanto ao modelo de Avaliação da Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM, que orienta como uma atividade de auditoria interna pode evoluir.

Segundo esse modelo, a avaliação perpassa por níveis, estruturados em diversos elementos, sendo estes relacionados em sua maioria à gestão e às práticas da atividade de auditoria interna. Não obstante a isso, os elementos incluem a relação da auditoria interna com a organização que apoia e os ambientes internos e externos.

Com base no modelo disponibilizado pelo Banco Mundial, cada órgão de controle interno participante do treinamento realizou sua autoavaliação, obteve subsídios para identificar o estágio em que se encontra, o patamar que pretende alcançar e as atividades que devem ser implementadas. Assim, busca-se o aprimoramento da auditoria interna da instituição.

Importante ressaltar que a autoavaliação realizada por um órgão de controle interno foi validada por outro órgão de controle interno, também participante desse processo, com objetivo de verificar se as informações constantes da autoavaliação estavam suportadas por documentos que as comprovassem e garantir que o plano de ação apresentado fosse realista.

²⁸ PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 185.

O plano de ação apresentado pelo respectivo órgão de controle interno para atingir e, principalmente, manter o nível que se propõe alcançar, contempla atividades de curto, médio e longo prazo.

O modelo de Avaliação da Capacidade de Auditoria Interna - IA-CM identifica 5 níveis progressivos de capacidade:

- Nível 1 – Inicial;
- Nível 2 – Infraestrutura;
- Nível 3 – Integrado;
- Nível 4 – Gerenciado;
- Nível 5 – Otimizado.

O nível de capacidade identifica macroprocessos-chave - KPAs que deverão ser implementados em cada um dos seis elementos de uma atividade de auditoria interna. Segundo o modelo IA-CM, “KPAs são os principais blocos de construção que determinam a capacidade de uma atividade de AI. Eles identificam o que deve ser colocado em prática e sustentado antes que o nível da capacidade da atividade de AI possa avançar para um próximo nível.”²⁹

Os seis elementos do IA-CM são:

- serviços e papel da auditoria interna;
- gerenciamento de pessoas;
- práticas profissionais;
- gerenciamento do desempenho e responsabilização;
- cultura e relacionamento organizacional;
- e estruturas de governança.

No quadro a seguir, apresentam-se os cinco níveis progressivos de capacidade e práticas essenciais que devem ser implementadas/institucionalizadas de acordo com os seis elementos de atividade de auditoria interna.

²⁹ TREINAMENTO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DA CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA - IA-CM, 2015, Brasília. **Modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público**. Brasília: Banco Mundial, CONACI, 2015. p. 22.

Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna						
	Serviços e Papel da AI	Gerenciamento de Pessoas	Práticas Profissionais	Gerenciamento do Desempenho e Responsabilização	Cultura e Relacionamento Organizacional	Estrutura de Governança
Nível 5 – Otimização	AI reconhecido como agente-chave de mudança	Envolvimento da Liderança com Organizações Profissionais	Melhoria Contínua em Práticas Profissionais Estratégia de Planejamento de AI	Relatório Público sobre sua efetividade	Relações efetivas e permanentes	Independência, Poder e Autoridade da Atividade de AI
		Projeção da MO				
Nível 4 – Gerenciado	Asseguração da governança, gestão de riscos e controles	AI contribui para o desenvolvimento da gestão	Estratégia de Auditoria alavanca a gestão de risco da organização	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas	CAE Aconselha Influencia a Mais Alta Gerência	Supervisão Independente das atividades de AI
		A Atividade de AI Apoia Classes Profissionais				CAE Informa à Autoridade de Mais Alto Nível
		Planejamento de Mão-de-obra				
Nível 3 – Integrado	Serviços de Consultoria	Construção de Equipe e Competência	Estrutura de Gestão da Qualidade	Medidas de Desempenho	Coordenação com Outros Grupos de Revisão	Supervisão gerencial da Atividade de AI
	Auditorias de desempenho/ Operacionais	Profissionais Qualificados	Planos de Auditoria baseados em riscos	Informações de Custos	Componente Essencial da Equipe de Gestão	Mecanismos de Financiamento
		Coordenação de força de trabalho		Relatórios de Gestão de AI		
Nível 2 – Infraestrutura	Auditoria de conformidade	Desenvolvimento Profissional Individual	Práticas Profissionais e Processos Estruturais	Orçamento Operacional de AI	Gerenciamento Dentro da Atividade de AI	Acesso Pleno às Informações da Organização, Ativos e Pessoas
		Pessoas Habilidosas Identificadas e Recrutadas	Plano de auditoria Baseado em Prioridades da gestão e stakeholders	Plano de Negócio de AI		Fluxo de relatórios de auditoria estabelecido
Nível 1 – Inicial	Ad hoc e sem estrutura; auditorias isoladas e únicas ou revisões de documentos e transações para exatidão e conformidade; saídas dependentes de habilidades de indivíduos específicos segurando a posição; sem práticas específicas de profissionais estabelecidos a não esses fornecidos por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; ausência de infraestrutura; auditores provavelmente participantes de uma unidade de organização maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, sem áreas específicas de processo.					

Fonte: Treinamento do Modelo de Avaliação da Capacidade de Auditoria Interna, 2015.

Outrossim, o modelo não preconiza necessariamente o alcance do nível mais alto, mas a estruturação em cada nível, haja vista o custo do progresso e a dependência de fatores externos.

Os níveis de capacidade no modelo fornecem um guia para a melhoria contínua dentro da atividade de AI. No entanto, uma atividade de AI pode optar por permanecer em qualquer nível e ainda representar uma melhor prática naquele nível para que a atividade de AI em qualquer determinada organização e ambiente.³⁰

Em linhas gerais, a estruturação da atividade de auditoria interna preconiza capacitações atreladas a um plano de desenvolvimento profissional, oferta de suprimentos de materiais, equipamentos e logística aos auditores internos e normatizações e planejamento de práticas e procedimentos, os quais devem ser comuns a todos e executados por toda organização, de forma a torná-los uniformes, sustentáveis e repetíveis, independente de esforços individuais, agregando informação e proporcionando a melhoria contínua da gestão pública.

Ressalta-se que a efetiva implementação das recomendações da auditoria interna depende do acompanhamento das ações a serem realizadas pelo auditado e, em caso de negativa, de providências dos devidos encaminhamentos. Pode-se denominar essa atividade da auditoria interna de monitoramento.

Segundo Maria da Glória Arrais Peter e Marcus Vinícius Veras Machado, “Monitoramento é a observação e o respectivo registro, mediante um processo rotineiro de acúmulo de informações sobre um determinado objeto ou sobre determinados aspectos desse objeto.”³¹

Esses mesmos autores ainda enunciam que “Monitorar consiste em observar sistematicamente e com propósitos definidos, implicando dar retorno aos interessados sobre o assunto-objeto dessa ação.”³²

³⁰ TREINAMENTO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DA CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA - IA-CM, 2015, Brasília. **Modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público**. Brasília: Banco Mundial, CONACI, 2015. p. 15.

³¹ PETER; MACHADO, 2014, passim.

³² PETER; MACHADO, 2014, passim.

Apesar da responsabilidade do gestor em elaborar o plano de ação, o auditor deve estabelecer prazo para confecção e avaliar a efetividade das ações propostas, conforme elenca José Maffei:

1. O auditor deve estabelecer um prazo para que o gestor elabore o plano de ação após tomar conhecimento do relatório e das recomendações dos auditores; esse prazo, via de regra, não deve ultrapassar de 20 a 30 dias, considerando que a temporalidade do relatório de auditoria é um requisito fundamental. Muitas vezes, o prazo já está definido no estatuto de auditoria.
2. Ao receber o plano de ação, o auditor analisará a validade deste e discutirá com o autor para ajustar o que eventualmente for necessário; é um processo de negociação (...).³⁴

Importante assinalar a necessidade do auditor interno se colocar como colaborador da gestão para comprometimento do auditado com as mudanças necessárias, seja para correção de inconformidades, seja para aperfeiçoamento da gestão.

Observa-se, pelo exposto, que a auditoria interna não encerra seus trabalhos com a emissão do relatório, devendo verificar se as ações corretivas foram efetivadas pela organização. Essa função da auditoria foi denominada de follow-up por Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho. Conforme esses autores, follow-up “consiste na auditoria das ações que foram implementadas pela administração após tomar conhecimento das evidências de distorções existentes e devidamente incluídas no relatório.”³⁵

Convém mencionar que, no caso de não adoção das ações corretivas pelo auditado, a equipe de auditores deve abrir novo prazo para a sua implementação.

O monitoramento das medidas adotadas pelo gestor deve, preferencialmente, ser realizado pela equipe responsável pela auditoria, como forma de facilitar o acompanhamento.

Nessa mesma linha, Osni Moura Ribeiro e Juliana Moura Ribeiro Coelho entendem que “Para facilitar o desempenho da auditoria de acompanhamento das ações corretivas, é recomendável que ela seja feita pela mesma equipe de auditores que realizou a auditoria inicial.”³⁶

³⁴ MAFFEI, 2015, *passim*.

³⁵ RIBEIRO; COELHO, 2013, *passim*.

³⁶ RIBEIRO; COELHO, 2013, *passim*.

Acompanhando esse raciocínio, de forma impositiva, o Manual de Auditoria Governamental da Controladoria-Geral do Estado de Goiás dispôs:

Caso a comissão de auditoria entenda ser cabível poderá, facultativamente, no intuito de sanar as irregularidades/impropriedades encontradas em cada achado da auditoria, recomendar que seja solicitado ao órgão/entidade que apresente um plano de ação, conforme modelo abaixo delineado, estabelecendo os prazos, metas e atividades necessárias para efetivar a implementação das recomendações da auditoria. O órgão auditado, após a confecção do Plano de Ação, deverá encaminhar cópia à Controladoria para fins de acompanhamento, **que ficará a cargo da própria equipe de auditoria.**³⁷ (Grifo nosso)

Ressalta-se que o monitoramento permite averiguar a efetividade da auditoria, ao verificar se as deficiências apontadas foram corrigidas, mediante adoção das recomendações ou outras medidas julgadas pertinentes pelo órgão/entidade auditado.

No intuito de evidenciar os impactos da auditoria interna para a gestão pública foram objetos de estudo de duas auditorias realizadas pela Controladoria-Geral do Estado de Goiás, cujos resultados foram consolidados nos Relatórios Conclusivos nº 146/2015-SCI/CGE³⁸ e nº 093/2016 – GAG/SCI³⁹, relativos ao Corpo de Bombeiros Militar do Estado de Goiás – CBMGO e à Secretaria de Estado de Educação, Cultura e Esporte – SEDUCE, respectivamente.

Convém mencionar que nos dois trabalhos utilizou-se a técnica da amostragem. Os autores Maria da Glória Arrais Peter e Marcus Vinícius Veras Machado expõem os motivos para a utilização de amostra:

Em geral, os exames de auditoria não podem ser realizados sobre a totalidade dos atos e fatos (exame exaustivo) devido à necessidade de levar em conta os seguintes aspectos:

- a) a exequibilidade;
- b) a custo do trabalho; e
- c) o prejuízo à tempestividade.⁴⁰

Dessa forma, os mencionados aspectos foram observados para a realização das auditorias por amostragem. Considerou-se que os trabalhos deveriam ser de implementação

³⁷ RIBEIRO, Antônio Fábio Jubé *et alii*. **Manual de auditoria governamental**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás, 2013, p. 72.

³⁸ RIBEIRO, Elisabete Fernandes *et alii*. **Relatório conclusivo nº 146/2015-SCI/CGE**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás. 2015.

³⁹ RODRIGUES, Claudia Rezek *et alii*. **Relatório conclusivo de inspeção nº 093/2016 – GAG/SCI**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás. 2016.

⁴⁰ PETER; MACHADO, 2014, *passim*.

factível (exequibilidade), seu custo deveria ser menor que o benefício que se pretendia alcançar (custo do trabalho) e os resultados da auditoria deveriam ser informados em tempo hábil para que fossem úteis àqueles que caberiam tomar decisões (prejuízo à tempestividade).

3 AUDITORIAS INTERNAS REALIZADAS PELA CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

A seguir se expõem os dados obtidos em pesquisa realizada sobre as auditorias realizadas no CBMGO e na SEDUCE, bem como confronta as informações obtidas com a fundamentação teórica.

3.1 Auditoria realizada no corpo de Bombeiros Militar do Estado de Goiás - CBMGO

A auditoria concluída em 2015 verificou a regularidade dos procedimentos de arrecadação, contabilização e aplicação dos recursos advindos de taxas pagas por serviços prestados pelo Corpo de Bombeiros Militar do Estado de Goiás e os controles internos relativos a pagamentos de diárias.

Da realização da auditoria, foram constatados a “Arrecadação de taxa de serviços estaduais por meio de Documento Único de Arrecadação Municipal - DUAM” e o “Recebimento de diárias em duplicidade”.

A equipe de auditoria observou que os municípios de Rio Verde e Anápolis editaram leis (Lei municipal de Rio Verde nº 3.131/94 e Lei municipal de Anápolis nº 2.464/97) criando taxa para serviços realizados pelo Estado de Goiás, por meio do Corpo de Bombeiros Militar, denominadas Taxa Anual de Vistoria de Segurança e Prevenção contra Incêndio e Taxa Anual de Vistoria de Segurança contra incêndio, respectivamente.

Outrossim, foi observado que por meio de leis municipais (Lei municipal de Rio Verde nº 3.131/94 e Lei municipal de Anápolis nº 2.563/98) houve a criação de fundos municipais, denominados Fundo Especial de Reequipamento do Bombeiro - FEMBOM, para os quais os recursos arrecadados a título dessas taxas eram recolhidos mediante DUAM.

Acrescenta-se, ainda, a previsão nas legislações municipais de que os bens adquiridos pelo respectivo fundo seriam incorporados ao patrimônio municipal.

Os mencionados fundos municipais têm a seguinte denominação: Fundo Especial Municipal para a fração do Corpo de Bombeiros (FEMBOM/Prefeitura Municipal de Rio Verde) e Fundo Municipal de Reequipamento do Corpo de Bombeiros do Estado de Goiás, Fração de Anápolis.

Foi constatada, ainda, a celebração de convênios para a execução de vistoria de segurança contra incêndio sem outorga da Procuradoria-Geral do Estado - PGEGO.

Destaca-se, contudo, que os serviços relativos à prevenção e extinção de incêndios e da defesa civil são atribuídos ao Corpo de Bombeiros, por força do art. 125 da Constituição Estadual, cabendo a esse ente federado a iniciativa de instituir taxa por tais serviços e não aos municípios.

Além disso, embora o Código Tributário Nacional preveja a delegação da capacidade tributária ativa da taxa de incêndio aos municípios, por meio de convênios, a Procuradoria-Geral do Estado informou não haver conhecimento da referida delegação no âmbito do Estado de Goiás. Ressaltou que a existência de convênio não tem o condão de autorizar a instituição da taxa pelos municípios.

Ante a constatação da auditoria interna, houve a recomendação ao CBMGO de regularizar a arrecadação da taxa de incêndio.

A Corporação procedeu, então, à unificação da arrecadação estadual de taxas que tenham o Corpo de Bombeiros Militar como beneficiário, por meio de Documento de Arrecadação Estadual - DARE.

Para tanto, apresentou anteprojeto de lei ao Governador do Estado com vistas à celebração de convênios com prefeituras, que possuam fundos municipais para a Corporação, de forma que a arrecadação fosse efetivada pela Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, centralizando-a no fundo estadual, denominado Fundo de Reparelhamento e Modernização do Corpo de Bombeiros Militar do Estado de Goiás - FUNEBOM para, depois, proceder repasses aos respectivos fundos municipais. O mencionado anteprojeto previu também a

obrigatoriedade de os bens móveis e imóveis acaso adquiridos serem incorporados ao patrimônio do Estado de Goiás.

Em 22 de julho de 2016, foi promulgada a Lei Estadual nº 19.418, que introduziu alterações no texto da Lei Estadual nº 15.802/2006 (Código Estadual de Segurança contra Incêndio e Pânico) e da Lei Estadual nº 17.488/2011, que introduziu alterações no texto do Código Tributário do Estado de Goiás - CTE.

Além disso, mediante Despacho nº 02/2015 – Comando Geral foi determinado aos Batalhões de Rio Verde e Anápolis a regularização dos convênios celebrados com os respectivos municípios sedes, bem como foi determinado à Seção de Planejamento e Orçamento do CBMGO a análise dos convênios celebrados no âmbito da Corporação, a fim de verificar se há outros instrumentos na mesma situação, e providências para a devida regularização.

Nesse caso, observa-se que a auditoria interna cumpriu seu papel de contribuir para a correção dos erros, uma vez que permitiu a adequação da arrecadação da taxa, o que possibilitou o conhecimento, o controle e o usufruto do montante arrecadado de um serviço prestado pelo próprio Estado, bem como a incorporação dos bens adquiridos com o recurso proveniente dessa taxa. Mais ainda, as mudanças realizadas foram decorrentes de alterações legislativas, garantindo a legalidade e a instituição das mudanças no âmbito da Corporação, ou seja, permite que essa prática se sustente independente da gestão da organização.

Outra constatação refere-se ao “Recebimento de diárias em duplicidade” por parte de servidores lotados em Batalhão situado em município que possui o fundo municipal para a Corporação. Foi constatado que no exercício de 2012 servidores de um Batalhão do Corpo de Bombeiros receberam, para empreenderem viagem de mesmo destino e período, diárias custadas pelo fundo municipal e pelo fundo estadual. Foram detectados nove recebimentos de diárias em duplicidade, uma vez que foram custeadas com recurso do FUNEBOM e com recurso do FEMBOM.

Diante disso, houve recomendação ao CBMGO para adotar medidas visando ao ressarcimento ao Erário; proceder à averiguação da concessão de diárias a bombeiros militares lotados em batalhões do interior do Estado, confrontando as diárias pagas com recurso estadual com aquelas custeadas com recursos dos fundos municipais; bem como

estabelecer mecanismos que permitam verificar se a diária solicitada por bombeiro militar lotado em unidade no interior do Estado foi também requerida com recursos dos Fundos Municipais.

A Corporação determinou a instauração de procedimento administrativo, que culminou com o ressarcimento ao erário das importâncias, mediante desconto em folha de pagamento dos bombeiros.

A Seção de Folha de Pagamento do CBMGO passou a realizar lançamento de todas as requisições de diárias feitas no âmbito da Corporação em planilhas contábeis e financeiras.

Além dessa fiscalização, o Comando de Gestão e Finanças passou a realizar, antes do depósito dos valores nas contas dos beneficiários, auditoria em todas as planilhas de pagamento, de forma a confrontar os dados lançados com as solicitações de diárias oriundas das unidades do CBMGO.

O CBMGO também editou a Norma Administrativa nº 10, que trata “Da Concessão de Diárias e da Indenização de Transporte” no âmbito da Corporação, na qual determina aos Comandantes da região metropolitana e do interior do Estado, que remetam ao Comando de Gestão e Finanças até o dia 5 de cada mês, planilha contendo todas as viagens realizadas pelos militares da sua unidade no mês anterior, o que permite verificar a incidência de possível lançamento em duplicidade.

Editou ainda a Portaria nº 140/2016, de 19 de abril de 2016, que determina aos Comandantes de Unidades o encaminhamento de solicitações de diárias a serem pagas por meio de recursos não provenientes do Tesouro Estadual ao Comando de Gestão e Finanças da Corporação, para cruzamento dos comparativos de pagamentos realizados pelo Estado e pelos Municípios.

A auditoria interna alertou quanto à fragilidade na concessão de diárias para bombeiros lotados em unidade que possui fundo municipal, propiciou o ressarcimento ao erário dos valores pagos em duplicidade, por meio de desconto na folha de pagamento, e, sobretudo, ensejou no fortalecimento dos controles internos dos pagamentos de diárias e na edição de normativas e procedimentos com objetivo de mitigar os riscos.

Dessa forma, a auditoria interna realizou a essência de sua atribuição ao avaliar o controle interno administrativo, permitindo melhorias nos mecanismos de controle existentes.

Além disso, a edição de normas estabelecendo regras para a concessão de diárias permite que essas sejam observadas independentemente da gestão da instituição.

Importante mencionar, nesse caso, a necessidade de monitoramento das ações implementadas pelo CBMGO, para verificar a aderência da Corporação às regras por ela editadas, garantindo assim a efetividade das ações tomadas.

3.2 Auditoria realizada na Secretaria de Estado de Educação, Cultura e Esporte - SEDUCE

A auditoria concluída em 2016 fiscalizou os procedimentos de controle de recebimento, qualidade, armazenamento, estoque, utilização dos gêneros alimentícios e as condições de preparo dos alimentos da merenda escolar.

O Programa Nacional de Alimentação Escolar, conhecido como “Merenda Escolar”, tem papel fundamental para a formação de hábitos alimentares saudáveis, mediante a oferta de alimentos nutritivos, seguros, higienizados e que respeitem a cultura alimentar local, o que reflete no ambiente familiar e na frequência escolar.

Esse programa é custeado com recursos federal e estadual. Como regra geral, o governo federal repassava o valor de R\$ 0,30 (trinta centavos) por aluno e o Estado contribuía com R\$ 0,14 (quatorze centavos) per capita.

Em inspeção a cinco unidades escolares selecionadas pela equipe de auditoria, constataram-se:

- dificuldades no cumprimento do cardápio devido ao alto custo dos alimentos e ao valor per capita congelado desde 2009;
- porção individual da merenda servida com pouca quantidade de alimentos;
- cardápio contemplando itens proibidos por serem de baixo valor nutricional, a exemplo de refresco em pó;

- ausência de capacitação das manipuladoras de alimentos;
- necessidade de adequações na estrutura física da cozinha e do local de armazenamento dos gêneros alimentícios, uma vez que foram observados rachaduras nas paredes, buracos no forro do gesso, infiltrações, paredes parcialmente revestidas de azulejo e pisos manchados;
- espaço disponível para horta;
- ausência de eletrodomésticos e utensílios para preparar e servir a merenda;
- manipuladoras de alimentos que também executam atividades de limpeza das salas de aula.

Diante das constatações, a equipe de auditoria recomendou à SEDUCE:

- demonstrar a reavaliação do valor per capita repassado pelo Estado para oferta adequada da alimentação escolar;
- realizar estudos periódicos para manter o valor per capita repassado pelo Tesouro Estadual atualizado em termos de poder aquisitivo, de forma a adequá-lo aos custos de aquisição de gêneros alimentícios e ao cumprimento das metas nutricionais estabelecidas no Programa Nacional de Alimentação Escolar;
- capacitar e proporcionar quantitativo suficiente de manipuladoras de alimentos, com objetivo de promover a segurança dos alimentos e o maior grau de satisfação da merenda escolar, bem como evitar que essas profissionais executem atividade de limpeza das salas de aula;
- favorecer condições para o cultivo de horta nas escolas que possuam espaço disponível e adequado para o plantio;
- elaborar um diagnóstico criterioso da situação em que se encontra a estrutura física, sanitária e mobiliária das escolas e planejar as ações a serem realizadas, os custos estimados e o respectivo prazo para execução.

O órgão informou que por meio do Memorando nº 672/2016 encaminhado à Secretaria de Estado da Fazenda, houve a solicitação para análise de aumento do valor per capita da merenda escolar, bem como apresentou Plano de Trabalho a ser executado no período de novembro de 2016 a dezembro de 2017, que contempla, dentre outros aspectos, a capacitação das manipuladoras de alimentos em 6 pólos e a realização do Projeto de Horta na Escola, com

parceria da Agência Goiana de Assistência Técnica, Extensão Rural e Pesquisa agropecuária – EMATER e Prefeituras.

Corroborando a constatação da auditoria de que o valor per capita encontrava-se insuficiente, observa-se que no início deste exercício houve o anúncio⁴¹ de reajuste da merenda escolar por conta do governo federal.

Além disso, conforme notícia veiculada no sítio da SEDUCE⁴², o Governo do Estado de Goiás autorizou o reajuste de 20% no valor da merenda escolar. Assim, essa providência vai ao encontro da recomendação realizada pela auditoria interna de que o Estado reavaliasse o valor per capita de sua competência.

A SEDUCE, também, orientou as unidades escolares a adquirir, com verba de manutenção, os equipamentos; substituir itens do cardápio, quando necessário, desde que atendidas às orientações da nutricionista; bem como instruiu as escolas a encaminhar à respectiva Subsecretaria solicitação de adequação e reparos na estrutura física.

Observa-se, no comunicado constante do sítio da Secretaria, que o governador autorizou reajuste de 58% no Programa Estadual Dinheiro Direto na Escola - PROESCOLA, programa que permite ao diretor realizar reformas emergenciais e pequenos reparos nas instituições de ensino. Por conseguinte, essa medida proporcionará melhorias na infraestrutura da cozinha das unidades escolares.

No intuito de dispor de maior número de manipuladores de alimentos, a Secretaria de Estado de Gestão e Planejamento - SEGPLAN, por meio da Escola de Governo Henrique Santillo, publicou o Edital 001/2017 referente ao processo seletivo simplificado para contratação de merendeiras ainda que em caráter temporário para a Secretaria de Estado da Educação, Cultura e Esporte.

Nesse sentido, evidencia-se que o órgão adotou providências para contemplar as recomendações da auditoria interna, como a autorização de reajuste do valor per capita para

⁴¹ SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO, CULTURA E ESPORTE. **Raquel Teixeira e alunos da rede participam do anúncio de reajuste da merenda escolar.** Disponível em: <<http://site.seduca.go.gov.br/educacao/raquel-teixeira-e-alunos-da-rede-participam-do-anuncio-de-reajuste-da-merenda-escolar/>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

⁴² SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO, CULTURA E ESPORTE. **Governo anuncia pacote histórico de benefícios para educação.** Disponível em: <<http://site.seduca.go.gov.br/educacao/governo-anuncia-pacote-de-medidas-com-reajuste-e-vale-alimentacao-para-servidores-da-educacao/>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

aquisição de gêneros alimentícios, a elaboração do Projeto de Horta na Escola, a realização de processo seletivo para contratação de merendeiras, a adequação da infraestrutura necessária ao preparo da merenda escolar e a programação para capacitação das manipuladoras de alimentos em diversas regiões do estado.

Nesse caso, observa-se que a auditoria interna contribuiu para a adoção de ações visando à melhoria do Programa Nacional de Alimentação Escolar no âmbito do Estado de Goiás.

Desse modo, observa-se que a auditoria interna impactou positivamente na gestão do programa e, principalmente, para a sociedade.

Por fim, verifica-se a necessidade de acompanhamento de várias ações propostas pelo gestor, uma vez que a implementação dessas requer prazo para conclusão ou apresenta caráter periódico.

CONCLUSÃO

A temática da importância da auditoria interna tem se destacado no cenário nacional quanto ao setor público como uma atividade a ser fortalecida, pautada nas melhores práticas.

Os resultados dos trabalhos da auditoria interna além de possibilitar à organização o alcance de seus objetivos, auxilia o gestor na tomada de decisões.

Salienta-se que a auditoria interna fortalecida permite que não só as práticas visando ao aprimoramento da gestão sejam institucionalizadas como sejam mantidas mesmo com a troca de líderes.

Como resultados da auditoria interna objeto desse estudo observam-se a devolução de valores de diárias pagos indevidamente, o reconhecimento de receitas de serviços estaduais, a incorporação de bens ao patrimônio estadual, a orientação para uma adequada oferta da merenda escolar e, ainda, a ocorrência de edição de normativas e de alterações legislativas.

Essas ações por parte dos gestores demonstram não apenas a correção de erros, mas, sobretudo, a agregação de valor por meio do aprimoramento dos controles internos do órgão/entidade auditado, de forma a mitigar os riscos.

Dessa forma, confirmam-se as hipóteses de que a auditoria interna por meio de proposição de medidas corretivas que atinjam as causas essenciais necessárias à solução de problema e do apontamento de alternativas para melhoria do desempenho contribui para a gestão pública.

Nota-se que a auditoria interna apoia a melhoria da gestão pública ao buscar a correta alocação do recurso estadual e ao fornecer subsídios para o aperfeiçoamento dos processos e dos controles internos da organização.

Não obstante os resultados já evidenciados, observam-se a necessidade de negociação com o auditado mediante o permanente diálogo, de se fazer como colaborador da gestão e, principalmente, de monitoramento das ações propostas pelo gestor.

Ressalta-se que o monitoramento das medidas adotadas pela instituição objetiva não somente verificar se as recomendações da auditoria interna foram implementadas, mas também constatar o impacto que as ações resultaram na gestão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BLUMEN, Abrão. **Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.

CARVALHO NETO, Antônio Alves De; PAPARIELLO, Bruno Medeiros. **Avaliação de controles internos**: Aula 1: Bases conceituais. 2. ed. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

CASTRO, Domingos Poubel De. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre De. **Sistema de controle interno**: Uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

CHAVES, Renato Santos. **Auditoria e controladoria no setor público**: Fortalecimento dos Controles Internos – com jurisprudência do TCU. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4. ed. Compacta. São Paulo: Manole, 2014.

CORREIA, Conceição Policarpo; SPINELLI, Mário Vinícius Claussen (org.). **Manual de controle interno**: Um guia para a implementação e operacionalização de unidades de controle interno governamentais. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2007.

GOIÁS. Constituição (1989). **Constituição do Estado de Goiás**. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/constituicoes/constituicao_1988.htm>. Acesso em: 01 mai. 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Estrutura internacional de práticas profissionais (IIPF)**: Introdução às normas. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

JUND, Sérgio. **Auditoria**: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 600 questões – Estilo ESAF, UNB e outras. 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

MAFFEI, José Luiz, **Curso de auditoria**: Introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas. São Paulo: Saraiva, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. Malheiros: São Paulo, 2005.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA, FISCALIZAÇÃO E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **In_cgu_mpog_01_2016.pdf**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2017.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RIBEIRO, Antônio Fábio Jubé *et alii*. **Manual de auditoria governamental**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás, 2013.

RIBEIRO, Elisabete Fernandes *et alii*. **Relatório conclusivo nº 146/2015-SCI/CGE**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás. 2015.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RODRIGUES, Claudia Rezek *et alii*. **Relatório conclusivo de inspeção nº 093/2016 – GAG/SCI**. Goiânia: Controladoria-Geral do Estado de Goiás. 2016.

SÁ, Antônio Lopes De. **Curso de auditoria**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO, CULTURA E ESPORTE. **Raquel Teixeira e alunos da rede participam do anúncio de reajuste da merenda escolar.** Disponível em: <<http://site.seduc.ce.gov.br/educacao/raquel-teixeira-e-alunos-da-rede-participam-do-anuncio-de-reajuste-da-merenda-escolar/>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

SECRETARIA DE ESTADO DE EDUCAÇÃO, CULTURA E ESPORTE. **Governo anuncia pacote histórico de benefícios para educação.** Disponível em: <<http://site.seduc.ce.gov.br/educacao/governo-anuncia-pacote-de-medidas-com-reajuste-e-vale-alimentacao-para-servidores-da-educacao/>>. Acesso em: 01 mai. 2017.

TREINAMENTO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DA CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA - IA-CM, 2015, Brasília. **Modelo de capacidade de auditoria interna (IA-CM) para o setor público.** Brasília: Banco Mundial, CONACI, 2015.

UHL, Franz; FERNANDES, João Teodorico F. S. (dir. e coord.). **Auditoria interna.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1976.