

# PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

## PROPOSAL OF A SELF-ASSESSMENT INSTRUMENT OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN A MUNICIPALITY IN THE STATE OF PIAUÍ

**Cristiana Aragão Marques Correia Lima**

Prof. Efetiva UESPI  
Doutoranda FUCAPE

**Diego Rodrigues Boente**

Prof. FUCAPE  
Doutor em contabilidade

**Larissa Sepúlveda de Andrade**

Prof. Efetiva UESPI  
Doutoranda FUCAPE

### RESUMO

O diagnóstico do sistema de controle interno é uma importante ferramenta para a avaliação das unidades de controle interno. Pensando nisso, o TCE-PI diagnosticou por meio de uma avaliação as unidades de controle interno municipais no ano de 2019 e verificou que apenas 20 municípios do estado atingiram 70% ou mais da pontuação, que é a média desejada. Nesse sentido, o objetivo proposto por este estudo consiste na elaboração de um modelo de autoavaliação do sistema de controle interno que possibilite o atendimento das prerrogativas indicadas pelo modelo de avaliação proposto no diagnóstico desenvolvido pelo TCE-PI junto aos municípios piauienses. Para a implementação do instrumento de autoavaliação, será selecionado um único município do estado do Piauí que obteve uma pontuação abaixo da média desejada. O instrumento de autoavaliação segue um macroprocesso de controle que tem como etapas principais a criação do modelo de controle e criação do fluxograma baseado na notação BPMN. Após o recebimento da avaliação oficial, o município passa por três etapas: o controle pós-avaliação, a autoavaliação e o controle pós-autoavaliação. Essas etapas são utilizadas com o fim de realizar a melhoria continuada dos itens despontuados diante da avaliação aplicada pelo TCE-PI para que os municípios consigam atingir um melhor desempenho. Dessa forma, o foco deste trabalho ocorre na melhoria do desempenho das unidades de controle interno, em que oportunidades de aperfeiçoamento no controle interno serão identificadas.

**Palavras-chave:** instrumento de autoavaliação; sistema de controle interno; avaliação externa; TCE-PI.

### ABSTRACT:

The diagnosis of the internal control system is an important tool for the evaluation of control units. TCE-PI diagnosed, through an evaluation, the municipal internal control units in 2019 and found that only 20 municipalities in the state reached 70% or more of the score, which is the desired average. From this perspective, the main objective proposed by this study is to develop a self-assessment model of the internal control system that makes it possible to meet the prerogatives indicated by the evaluation model proposed in the diagnosis developed by TCE-PI with the municipalities of Piauí. To implement the self-assessment instrument, a single municipality in the state of Piauí was selected that obtained a score below the desired average. The self-assessment instrument follows a macro control process whose main steps are the creation of the control model and creation of the flowchart based on the BPMN notation. After receiving the official assessment, the municipality went through three stages: post-assessment control, self-assessment and post-self-assessment control. These steps are used in order to carry out continuous improvement of the items scored in the evaluation applied by TCE-PI so that municipalities can achieve better performance. Therefore, the focus of this work is on improving the performance of internal control units, in which opportunities for improvement in internal control will be identified.

**Keywords:** self-assessment instrument; internal control system; external evaluation; TCE-PI.

**PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ**

## 1 INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado do Piauí (TCE-PI) diagnosticou a situação dos Sistemas de Controle Interno (SCI) com base na aplicação do questionário “Controle Interno”, um levantamento direcionado aos 224 municípios do Estado do Piauí. O estudo, aplicado com referência ao ano de 2019, foi guiado por perguntas dicotômicas (sim ou não), abertas (texto livre), de resposta única (seleção de uma única opção, entre várias) e questões de múltipla escolha (possibilidade de seleção de uma ou mais opções simultaneamente). Além das informações primárias, a pesquisa valeu-se de fontes secundárias de dados (Piauí, 2020).

Os critérios da elaboração do diagnóstico envolveram três áreas temáticas, a Independência Técnico-Funcional, Estrutura Adequada e o Desempenho Regular das Atribuições que atingem no máximo 26 pontos. Dessa forma, no ranking de avaliação global dos municípios, apenas 20 cidades atingiram 70% ou mais da pontuação, que é a média desejada. Assim o estudo identifica a urgência no aperfeiçoamento do ciclo de controle municipal, com destaque na transparência, comunicação entre controle e controlados e entre aquele e a sociedade (Piauí, 2020).

No que se refere à fiscalização e à transparência, algumas instituições públicas brasileiras utilizam sistemas de inteligência artificial para otimizar as operações, como é o caso do Tribunal de Contas da União, que, com o auxílio dos robôs Alice, Sofia e Mônica, identificou possíveis irregularidades em contratos públicos envolvendo recursos federais. Um dos robôs, Alice, ajudou os auditores a deter vários processos licitatórios disfuncionais em todo o país, demonstrando a contribuição da agência para um serviço público otimizado, ágil e eficiente (Desordi; Della Bona, 2020). Porém a aquisição e a manutenção de um recurso computacional como o citado acima, para muitos municípios, é ainda uma realidade distante em razão do alto custo e da complexidade.

Assim, o objetivo deste estudo consiste em propor um modelo de autoavaliação do SCI que possibilite corresponder às prerrogativas indicadas pelo modelo de avaliação proposto no diagnóstico elaborado pelo TCE-PI que atenda aos municípios piauienses e possibilite uma sistematização de baixo custo para esses municípios. Para tanto, será selecionado um único município de baixa performance, de forma que o foco deste trabalho ocorra na melhoria em que oportunidades de aperfeiçoamento da ferramenta proposta sejam identificadas.

Diante dessa preocupação, a simples implantação e funcionamento do SCI não garantem que a gestão atingirá todos os seus objetivos ou afastará qualquer hipótese de desvio de recursos. A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de fraude é da gestão, que, mediante a elaboração de planejamento, implementação e manutenção de um SCI eficiente, deveria identificar e mitigar sua ocorrência (INTOSAI, 2017).

Em outras palavras, o problema da corrupção no Brasil exige um movimento de reforma nacional para tornar obrigatória a avaliação de risco e criar condições para combater a corrupção administrativamente, mesmo em cidades pequenas. Embora necessário, não basta, se não houver atores locais com capacidade, autonomia e fiscalização. A inexistência de atores internos e de fiscalização, sua incapacidade e o desvio de finalidade evidenciam essas fragilidades, impactando na eficácia e eficiência do sistema anticorrupção. Estudos futuros podem estender a pesquisa para cidades de outros estados brasileiros, segundo apresenta em pesquisa (De Bona, 2022).

Nesse sentido, o movimento chamado *New Public Management* (NPM), ou Nova Gestão Pública (NGP), incentivou os governos a adotarem a medição de desempenho e o uso de relatórios para avaliar questões como eficiência, eficácia e responsabilidade da gestão pública (Taylor, 2007). Desde a década de 1980, o NPM orienta as reformas do setor público, defendendo que o controle de uma gestão eficaz tem como base três pilares principais: cultura orientada e com

foco nos resultados; introdução da gestão de desempenho baseada em metas, monitoramento e incentivos; e descentralização dos direitos de decisão, reduzindo a dependência de regras e procedimentos (Verbeeten; Speklé, 2015).

Nesse contexto, a ideia de normatizar a temática do controle interno na administração pública visa, principalmente, a afastar da rotina dos gestores o mau uso dos recursos públicos. A aplicação desse tipo de recurso requer uma prestação de contas transparente, de forma que a sociedade observe e fiscalize o cumprimento das determinações legais, como preceitua a Lei nº 4320/64 (Brasil, 1964), da Constituição Federal Brasileira (Brasil, 1988), pela Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), das normas do Tribunal de Contas da União (TCU), do TCE, das orientações do COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) e da INTOSAI.

No Brasil, as instituições formadas pelo TCE e TCU utilizam modelos de controle subsidiados de forma teórica para a elaboração dos modelos de Controle Interno (CI). Ademais, a existência do SCI e das Unidades de Controle Interno (UCI) fornecem um ambiente adequado para as boas práticas de governança pública e obedecem aos preceitos legais para o funcionamento adequado dos municípios.

Para o TCU, o funcionamento de maneira efetiva dos SCI proporciona um ambiente ideal de uso dos princípios que regem a boa governança pública, definidos no TCU como: a *accountability* (prestação de contas), *diclosure* (transparência), *responsability* (valorização da ética e da responsabilidade) e *equity* (equidade) (Piauí, 2020). No âmbito das normas legais, o TCE e TCU, são os órgãos que regulamentam as estruturas de controle e adotam os modelos propostos pelo COSO e INTOSAI (TCU, 2021), instituições que emitem normas internacionais e introduzem conceitos de CI adotados por instituições normatizadoras pelo mundo.

No estudo apresentado por Soares e Rodrigues Júnior (2019), foi aplicado um questionário para mensurar a percepção que servidores de uma autarquia federal têm em relação ao seu sistema de controle interno, tomando como base os princípios da metodologia COSO. Verificou-se que 90% dos respondentes não conhecem a metodologia COSO e que, dos que a conhecem, avaliaram a aderência quanto aos princípios como pouco aderente. Sendo assim, os respondentes que conhecem a metodologia transparecem maior exigência em suas avaliações. A gestão pública tem adotado técnicas de controle da iniciativa privada a fim de atingir seus objetivos.

Especificamente para o TCE-PI, as diretrizes para implantação do SCI no âmbito das unidades jurisdicionadas são apresentadas pela Instrução Normativa nº 05 de 2017, que esclarece que o SCI é um processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, organizado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança para a consecução da missão, objetivos e das metas institucionais e que os princípios constitucionais da administração pública sejam obedecidos (Piauí, 2017).

Como observado no diagnóstico mais recente para os SCI municipais do estado do Piauí, demonstra-se a fragilidade dos ambientes de controle interno, com menos de 1/6 das UCI possuindo normas técnicas, manuais de procedimento, código de ética e regimento interno. Isso posto, a presente pesquisa contribui inicialmente com os SCI municipais de baixa performance, pois foram identificadas oportunidades de melhoria no controle interno dessas cidades.

Para alcançar o objetivo deste trabalho, optou-se por dividir o artigo em quatro seções incluindo esta introdução. A próxima seção apresenta o diagnóstico da situação-problema e, na seguinte, é apresentado o modelo proposto. Por fim, o modelo é discutido com foco na análise dos benefícios e riscos. Além disso, são recomendadas sugestões de futuras pesquisas.

---

## PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

## 2 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Este capítulo busca identificar as ferramentas e as metodologias que auxiliam as organizações a avaliar a eficácia, eficiência e adequação de seus controles internos e, adiante, analisa o processo em que uma organização revisa e avalia seus próprios controles internos para garantir que estejam funcionando de maneira eficaz.

### 2.1 MODELOS DE AVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

A maioria das organizações normatizadoras em nível internacional, como o COSO e a INTOSAI, e em nível nacional, como a Controladoria-Geral da União (CGU) e o TCU, chega a um consenso quanto à abordagem conceitual sobre o controle interno, estabelecendo inicialmente uma estrutura organizacional bem definida como meio eficiente para combater os eventos adversos considerados fatores de riscos (Silva, 2017).

Na linha teórica, o modelo de avaliação dos controles internos desenvolvido pelo COSO pode auxiliar os gestores a classificar as estruturas de controles internos de acordo com suas competências, o que permitirá a comparação das estruturas de municípios distintos. Mediante a comparação entre as unidades analisadas produzidas pelos estudos, pode-se incentivar a concorrência para a busca da melhoria contínua em seus sistemas de controle interno (Silva, 2017).

Das experiências internacionais, Batisda e Benito (2007) avaliaram a transparência nas práticas orçamentárias em uma amostra de 41 países da OCDE que atendem às melhores práticas da transparência orçamentária. Dos achados, a transparência está negativamente associada à corrupção e positivamente relacionada ao desenvolvimento econômico. Além disso, países membros da OCDE não satisfazem mais às sugestões das melhores práticas da transparência orçamentária do que os não associados.

Por outra abordagem, a das auditorias, Gendron, Cooper e Townley (2001) investigaram a função do auditor estadual na cidade de Alberta. Por meio da análise dos relatórios anuais do gabinete de auditoria, os pesquisadores mostraram que as atribuições do gabinete mudaram para promover e encorajar a implementação no setor público de um atributo específico da responsabilidade designada pela NGP. Todavia, quando o gabinete se torna mais poderoso, torna-se mais vulnerável a reclamações da falta de independência do poder executivo.

O estudo empírico efetuado por Silva (2017) nos municípios do estado de Alagoas propõe melhorias a partir das fragilidades encontradas nos municípios avaliados por dois modelos de questionários estabelecidos como ferramentas de coleta de dados. Um dos questionários é originário do TCU e, atualizado pelo autor, o outro foi desenvolvido a partir de documentos de referência com o objetivo de avaliar o plano de maturidade do SCI ao nível de entidade. Neste estudo, identificaram-se fragilidades diversas nos componentes estabelecidos como fundamentais à estrutura do SCI pelo COSO.

Hinojoza (2020), em sua investigação dos controles internos e seus efeitos nas demonstrações contábeis das urbanizações, cujo objetivo foi propor etapas de controle interno para gerenciar o sistema contábil e financeiro das organizações para melhorar a entrega das demonstrações contábeis, teve como uma de suas conclusões propor a implementação de funções, processos e políticas para obter um melhor estudo das informações consideradas nos relatórios financeiros e garantir a eficácia dos controles internos através do desenho de sistemas contábil-financeiros.

De acordo com Taylor (2009), muitos órgãos públicos enfrentam pressões para corresponder às avaliações externas e ao mesmo tempo para melhorar seu desempenho interno. Em relação a

isso, o autor busca examinar, em um pequeno grupo de agências e autoridades de responsabilidade pública na Austrália, se esses órgãos atendem às demandas apenas para as avaliações externas ou buscam utilizar os indicadores de desempenho para melhoria interna, e, assim, encontrou evidências de que esses órgãos se utilizavam dos indicadores de desempenho principalmente para dar suporte às demandas externas.

Adicionalmente, Angeli, Silva e Santos (2020) observaram os fatores que estão associados ao melhor ou pior desempenho das controladorias municipais alagoanas. Além disso, avaliou-se o quanto esses fatores impactam a gestão dos entes. Como fonte dos dados fez-se uso da pesquisa de Silva (2017) e, partir desta, obtiveram-se respostas das 61 de 102 controladorias municipais. A análise revelou que 49% das controladorias possuem atuação ruim ou nula. Ademais, os recursos materiais e humanos das controladorias afetam mais o desempenho do que atributos legais e organizacionais. Os fatores socioeconômicos testados não demonstraram afetar significativamente a atuação das controladorias municipais.

Seguindo os passos de Silva (2017), o TCE do estado de Minas Gerais adotou os questionários elaborados do estudo supracitado. No processo de avaliação dos municípios mineiros, foram respondidos dois questionários, o “Questionário de Avaliação de Controles Internos” (QACI), respondido pelo prefeito, e o “Questionário de Diagnóstico da Unidade de Controle Interno (QDUCI)”, respondido pelo responsável da unidade central de controle interno. O TCE-MG aponta que obteve resposta dos 779 prefeitos e 794 controladores internos, totalizando 768 municípios que enviaram ambas as pesquisas. Por meio do estudo, os controles internos foram classificados em inexistente, fraco, mediano e forte. Por fim, o relatório individual aborda os pontos fortes e fragilidades que precisam ser trabalhadas em cada local (Minas Gerais, 2021).

Ainda no eixo de pesquisa sobre os diagnósticos dos SCI, foi elaborado pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM-PA) e o TCU, em 2018, um levantamento com o objetivo de verificar a instituição, a estrutura e o funcionamento das unidades de controle interno em 144 municípios paraenses. O trabalho, conduzido no âmbito da Rede de Controle da Gestão Pública no Estado do Pará, possibilitou a avaliação das auditorias municipais e se estas estão corretamente instituídas e ainda se atuam com efetividade, conforme a legislação pertinente (Brasil, 2018).

Como subsídio, o estudo do TCM-PA incorporou as diretrizes para as normas de Controle Interno do Setor Público da INTOSAI, seguindo em seu conteúdo os modelos COSO I e COSO II (Brasil, 2018). Dessa maneira, revela-se inegável a qualidade dos normativos que regulamentam os sistemas de controle interno, também servidos como base para o Governo Federal.

O diagnóstico do TCM-PA visou a apoiar ações de capacitação dos controladores internos, bem como ações de fortalecimento da cultura de gestão dos riscos no âmbito municipal, estabelecimento de uma estrutura sólida de governança, prevenção de fraudes e a eficiência da gestão dos recursos públicos sob responsabilidade do município. Assim, os benefícios se estendem à sociedade local, favorecendo o controle externo a cargo dos tribunais de conta (Brasil, 2018).

Essa fiscalização buscava respostas a quatro perguntas de auditoria, sendo estas: a) existe unidade de controle interno formalmente instituída e em funcionamento? b) A unidade de controle interno atua com vistas a comprovar a legalidade e a avaliar os resultados da gestão municipal? c) A unidade de controle interno age para dar transparência a seu trabalho, de modo a favorecer o controle social? d) A unidade de controle interno realiza funções que visam a assegurar a governança, a gestão de riscos, a ética e a prevenção de fraude na gestão municipal? Para cada uma das quatro questões de auditoria, havia perguntas específicas aplicadas em questionário eletrônico que buscavam compor o entendimento da questão principal em avaliação (Brasil, 2018).

---

## PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

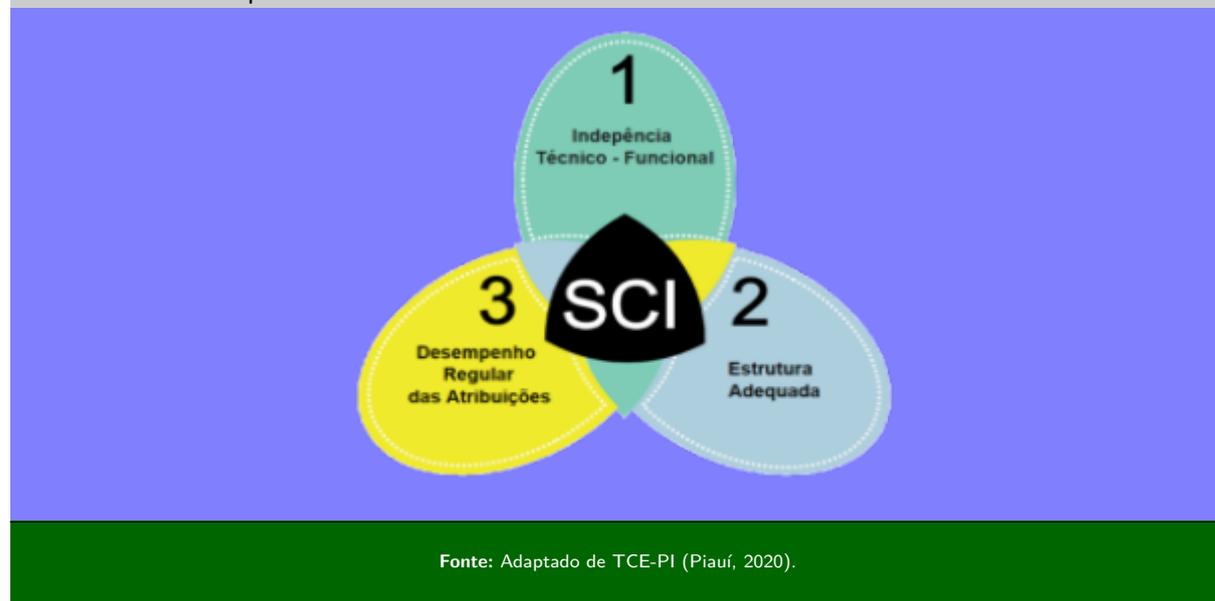
Das conclusões observou-se que as unidades de controle interno dos municípios do Estado do Pará estão em sua maior parte devidamente constituídas, entretanto são deficientes de dirigente e corpo técnico com autonomia, capacitação e com melhores condições de trabalho. Como efeito potencial, a pesquisa elucida que a baixa autonomia e as condições insatisfatórias de trabalho da controladoria propiciam disfunções no ambiente institucional e impedem a correta atuação e avaliação da gestão municipal (Brasil, 2018).

Como constatado nas pesquisas supracitadas, os modelos de avaliação dos sistemas de controle internos municipais apresentam questionários fundamentados nas orientações internacionais do COSO e INTOSAI. Entretanto verifica-se que os sistemas de controle internos municipais não possuem instrumentos de planejamento para que as unidades de controle possam atingir uma pontuação adequada dos questionários aplicados, sugerindo que um alinhamento seja necessário para obter melhores resultados.

Em sentido contrário, o diagnóstico proposto para os sistemas de controle interno das prefeituras piauienses publicado em 2020 (Piauí, 2020) não usou os componentes COSO e/ou INTOSAI como principal ponto de estruturação das perguntas do questionário, como realizado pelo TCE-MG, e nem as questões de auditoria norteadoras, como proposto nos TCU e TCM-PA. Mesmo com essa diferença metodológica, as unidades de controle interno tiveram uma avaliação distante do que se imagina ser uma média desejada, demonstrando que estas precisam de melhorias urgentes.

O diagnóstico mapeou a realidade dos SCI de acordo com 42 perguntas criadas no questionário aplicado no estado do Pará. Os principais aspectos da avaliação dos SCI foram agrupados em três dimensões relevantes do controle como: a independência técnico-funcional dos controladores, disposição de estrutura e apoio técnico, bem como regular desempenho das atribuições legais e constitucionais (**Diagrama 1**).

DIAGRAMA 1 – Aspectos avaliados do controle interno



## PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

## 2.2 AUTOAVALIAÇÃO DOS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS E FERRAMENTAS DE QUALIDADE

A autoavaliação pode ser entendida como uma habilidade que deve ser desenvolvida pelos gestores. O processo de autoavaliação permite ao gestor identificar acertos e falhas nas organizações que comprometam seu desempenho, deficiências técnicas que prejudiquem a integridade da instituição, e assim utilizar estratégias e planejamento para melhorar a eficácia e eficiência dos serviços prestados pela gestão pública.

A autoavaliação consiste em uma das funções dos sistemas de controle interno. É uma atividade que busca preservar os interesses das organizações contra erros, irregularidades e ilegalidades, realizar as metas estipuladas e recomendar os ajustes necessários para que as organizações possam manter sua eficiência e eficácia (Oliveira, 2014).

Alguns estudos foram elaborados por meio de quadros de autoavaliação dos sistemas de controle interno. Destaca-se entre eles o estudo de Cannavina e Parisi (2015), que identificaram, através da autoavaliação dos órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo Federal, a percepção dos gestores em relação ao quanto seus sistemas de controle interno foram utilizados para alcançar os objetivos institucionais. Os autores chegaram à conclusão de que os órgãos da administração pública direta do Poder Executivo Federal não conseguiram utilizar de forma efetiva os controles internos como uma ferramenta para melhoria do seu desempenho e alcance dos objetivos.

Nessa mesma linha de pesquisa, Souza e Silva (2016) avaliaram a qualidade das práticas de controle interno apontadas pelos relatórios da gestão nas Superintendências dos estados brasileiros por meio de quadros de autoavaliação reportados ao Tribunal de Contas da União anualmente. Os resultados do estudo mostraram que há aspectos e conceitos de controles internos mais bem gerenciados, como ambiente de controle, informação e comunicação, ao passo que outros aspectos trazem discordância entre os gestores e deficiências evidenciadas de acordo com as respostas da autoavaliação. Encontraram ainda que alguns aspectos do controle interno necessitam de maior atenção, como a avaliação de riscos, os procedimentos de controle e o monitoramento.

Ferreira, Santos e Vasconcelos (2021) analisaram a relação entre avaliação do controle interno e o tamanho dos entes jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará (TCE/CE). A avaliação do controle interno foi feita através dos formulários da Instrução Normativa 03/2015 que institui que cada órgão deve realizar a autoavaliação dos seus controles internos e é baseada no framework do COSO. Foram identificados seis componentes de controle interno, em que os mais relevantes foram a atuação e responsabilidade da gestão. Os componentes tiveram correlação significativa com o orçamento, a despesa empenhada e o número de funcionários. O tamanho dos órgãos apresentou influência negativa na avaliação do controle interno. Os resultados mostram a necessidade de definir modelos realistas de gestão frente ao ambiente econômico, social, político e tecnológico e a priorização de instrumentos de monitoramento, prevenção e correção de falhas.

Existem tecnologias importantes e eficazes denominadas de ferramentas da qualidade que podem fornecer informações precisas ou dados utilizáveis relacionados ao processo gerenciado. Como exemplo de ferramentas que podem ser utilizadas no processo têm-se ciclo PDCA, diagrama Ishikawa, 5 porquês, matriz GUT, 5W2H. Quando usadas na forma de plano de ação e folha de verificação, essas ferramentas fornecem a base e os fundamentos necessários para a implantação das etapas de controle da autoavaliação (Campos, 1994; Werkema, 1995).

---

### PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

O ciclo PDCA é composto por quatro etapas. A fase inicial *Plan* refere-se às etapas de identificação do problema; observação e reconhecimento da caracterização do problema; análise do processo, em que serão observadas as causas que impedem que as metas sejam atingidas; e, por último, o plano de ação, que irá especificar as medidas que serão tomadas para alcançar as metas (Campos, 1992). A fase *Do* refere-se às ações ou atuações de acordo com o plano de ação para o alcance das metas da instituição. A fase *Check* está associada à verificação e confirmação da efetividade do plano de ação para bloquear as causas que comprometem o alcance dos resultados. Por último, na fase *Action* são feitas duas etapas: a padronização e a conclusão. Na etapa de padronização é feita a eliminação definitiva das causas que geram problemas, e na etapa de conclusão ocorre a revisão das atividades e planejamento de atividades futuras (Campos, 1992).

O diagrama de Ishikawa, também conhecido como diagrama de causa e efeito, consiste em uma ferramenta gráfica utilizada para analisar a representação de fatores de influência (causas) sobre um determinado problema (efeito) (Miguel, 2006). Os passos para elaboração do diagrama são: determinar o problema que será analisado; relatar e registrar as causas no diagrama; construir o diagrama, agrupando as causas em mão de obra, método, matéria-prima, medida e meio ambiente; identificar as verdadeiras causas por meio do diagrama e, por fim, corrigir o problema (Miguel, 2006).

Os 5 porquês é uma ferramenta simples de resolução de problemas para identificar sua causa raiz e implica formular a pergunta “por quê” cinco vezes para a compreensão do problema (OHNO, 1997). De acordo com Weiss (2011), os 5 passos para aplicar esse método são: iniciar a análise afirmando a situação que deseja entender; perguntar por que essa afirmação é verdadeira, para a resposta descrita que afirma que a afirmação é verdadeira; perguntar “Por quê?” de novo; continuar esse processo até que não possam ser feitas outras perguntas; acessar as respostas dos porquês para identificar a causa raiz do problema.

A matriz de GUT é um método que serve para priorizar os problemas que a gestão deve dar ênfase em sua solução e analisar atividades prioritárias que devem ser realizadas e desenvolvidas (Periard, 2011). A sigla GUT significa Gravidade, Urgência e Tendência. Segundo Periard (2011), a grande vantagem de utilizar a matriz de GUT é o auxílio ao gestor, que consegue analisar de maneira quantitativa os problemas da entidade, possibilitando a priorização de ações de correção e prevenção.

A 5W2H é uma ferramenta prática que permite identificar as rotinas mais importantes de um projeto e quais os atores da organização, quais ações eles devem realizar e por quê (Nakagaw, 2014). Essa ferramenta envolve a elaboração de um plano de ação para realizar atividades pré-estabelecidas que necessitam que seu desenvolvimento seja feito com clareza. A 5W2H faz o mapeamento dessas atividades. Consiste em sete perguntas: “O quê?”, “Quem?”, “Onde?”, “Quando?”, “Por quê?”, “Como?” e “Quanto custa?”. Seu objetivo principal é respondê-las e organizá-las (Veiga; Polacinski; Silva; Tauchen; Pires, 2013).

### 3 MODELO PROPOSTO

O objetivo principal deste estudo refere-se ao desenvolvimento de uma ferramenta de autoavaliação do sistema de controle interno dos municípios. A ferramenta de autoavaliação será capaz de realizar a melhoria continuada dos itens despontuados diante da avaliação aplicada pelo TCE-PI para que os municípios consigam atingir um melhor desempenho. Utilizou-se para a primeira aplicação um município no estado do Piauí que obteve, assim como a maioria dos jurisdicionados, uma avaliação distante do que se imagina ser uma média desejada. Essa primeira

---

#### PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

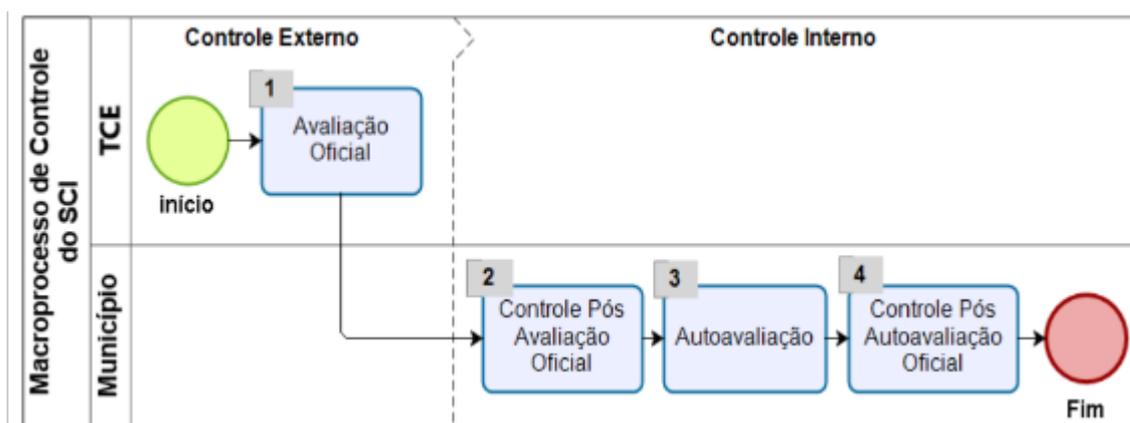
aplicação terá o intuito de fazer melhorias na ferramenta e oportunizar o seu aperfeiçoamento para aplicação nos demais municípios do estado do Piauí que possuem uma estrutura mínima de sistema de controle interno.

A ferramenta será fundamentada pelo ciclo PDCA e a implementação das ferramentas de qualidade diagrama de Ishikawa, 5 porquês, matriz de GUT e 5W2H. Através da aplicação dessa ferramenta será possível avaliar e monitorar o sistema de controle interno municipal para que este realize suas ações de acordo com a legislação e com as exigências do modelo da avaliação externa realizada pelo TCU.

O modelo proposto segue o macroprocesso de controle que tem como etapas principais a criação do modelo de controle e criação do fluxograma baseado na notação BPMN (*Business Process Model and Notation*). O BPMN é uma representação gráfica para especificar processos em um modelo de negócios.

O processo inicia-se com a avaliação oficial, realizada pelo TCE-PI, representada conforme a **Fluxograma 1**, que apresenta duas “piscinas” (controle externo e interno), divididas em duas “raias” que funcionam como uma sub-partição dentro de um processo para organizar e categorizar atividades, são frequentemente utilizadas para identificar papéis internos, sistemas e departamentos e estão representadas pelo TCE na primeira e, na outra, pelo município.

FLUXOGRAMA 1 – Macroprocesso de Controle do SCI



Fonte: Elaborado pelos autores.

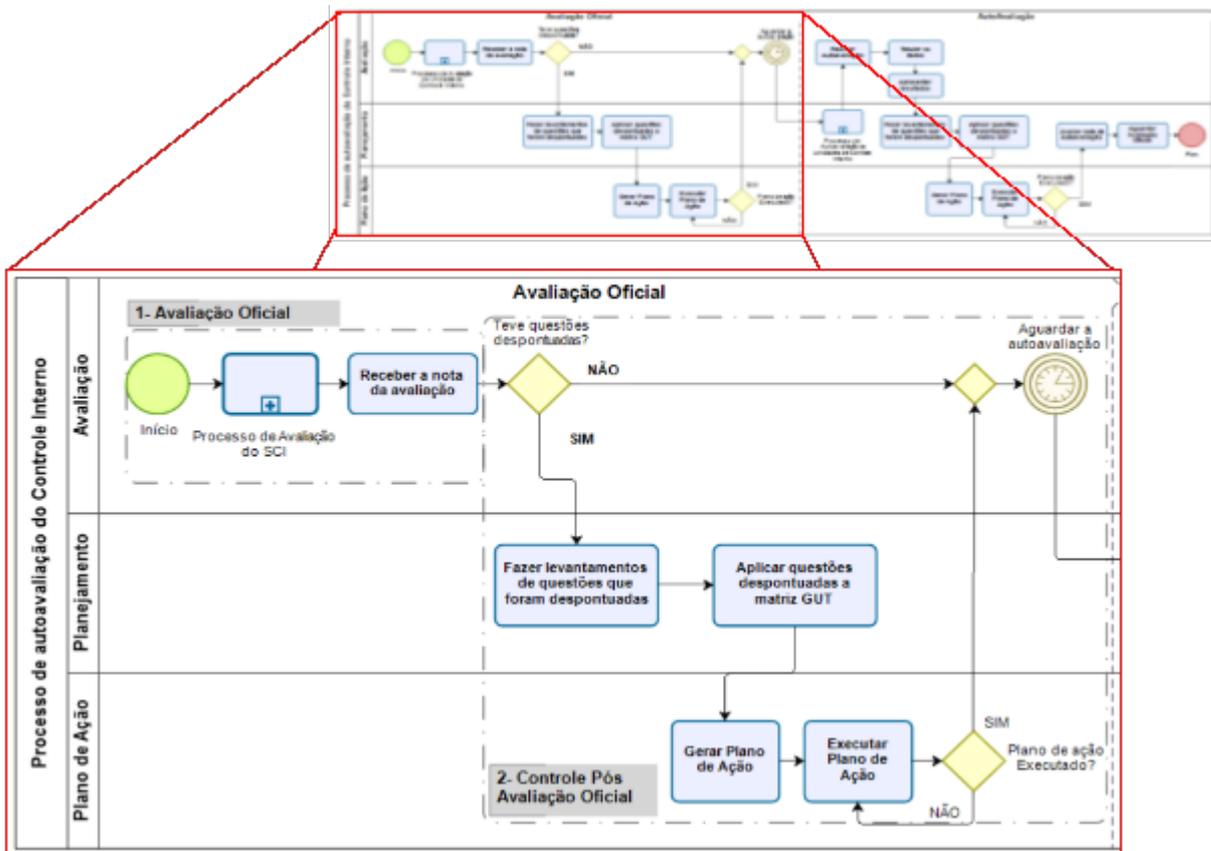
Após o recebimento da avaliação oficial, passa-se por três etapas. São elas: controle pós-avaliação; em seguida, uma autoavaliação; e, por fim, o controle pós-autoavaliação.

A estratificação dos itens 1 e 2 do **Fluxograma 1** é representada no recorte do **Fluxograma 2**, que possui 3 “raias”: avaliação, planejamento e plano de ação. Na avaliação, primeira “raia”, encontra-se o processo de “avaliação oficial” aplicado ao município.

Após receber a nota, o município aplicará o questionário oficial a um sistema de controle, primeiramente efetuando um levantamento das questões chamadas de “despontuadas”; depois irá aplicá-las a uma matriz GUT para a priorização dessas questões ao fazer a análise. Essa análise consiste na utilização de ferramentas de qualidade. Propõe-se à junção do diagrama de Ishikawa e dos 5 porquês após a identificação da causa raiz dos problemas que foram encontrados e, a partir disso, a criação e execução de um plano de ação estruturado no modelo 5W2H.

## PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

**FLUXOGRAMA 2 – Etapa de Controle Pós Avaliação Oficial**



Fonte: Elaborado pelos autores.

No **Fluxograma 3**, a proposta descrita no **Fluxograma 1** é mantida, porém, nesta etapa, a avaliação será feita pelo próprio município, configurando-se como uma etapa de autoavaliação.

A mudança irá ocorrer no processo de autoavaliação, representado pelo **Fluxograma 4**. A autoavaliação necessita que seja criada uma comissão interna para avaliar o SCI e, em seguida, procurar identificar o questionário aplicado na última avaliação oficial. A comissão deverá receber treinamento para realizar uma avaliação no município, e, para isso, a comissão deve montar um cronograma de avaliação e realizá-la, conforme mostra o **Fluxograma 4**.

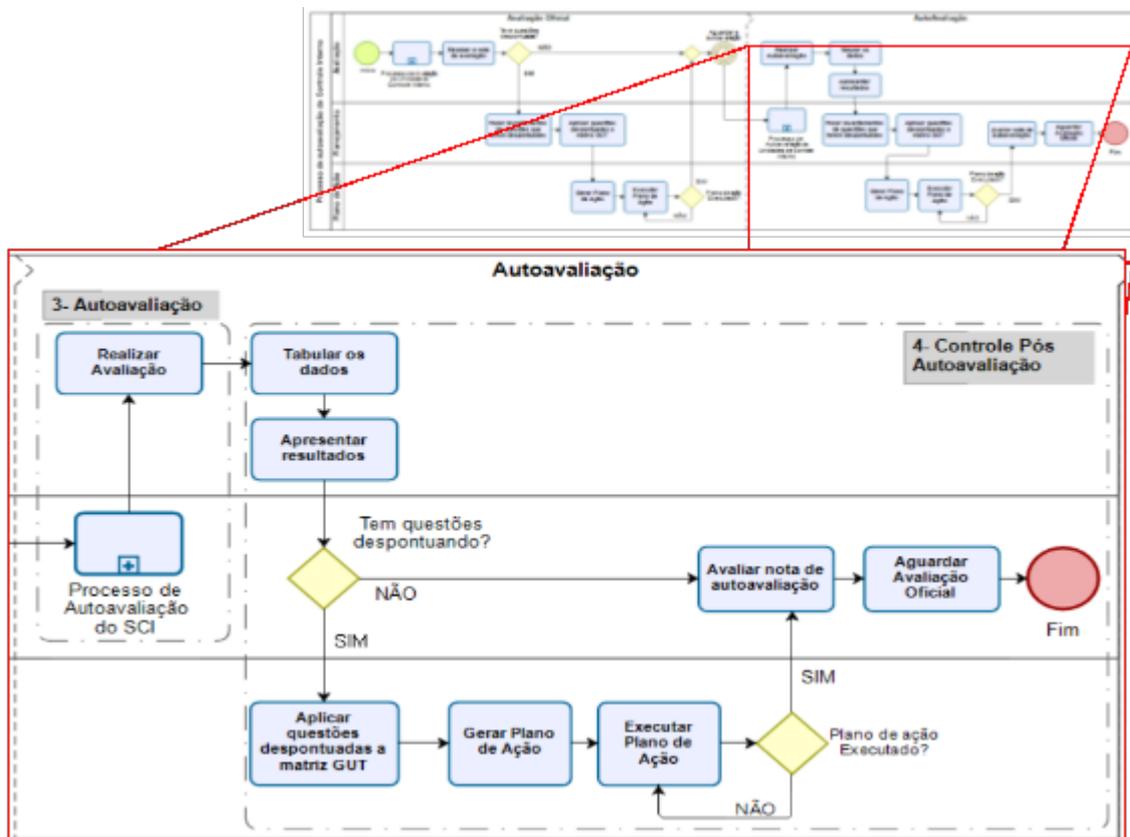
Após a conclusão de todas as etapas do macroprocesso e com os resultados das avaliações, espera-se que os municípios sejam capazes de identificar os principais fatores que devem ser melhorados e realizar um plano de ação para executar as atividades que o levem ao alcance de suas metas, aumentando seu desempenho tanto na avaliação externa quanto em melhorias internas. Na próxima seção será apresentada a discussão a respeito dos riscos e benefícios do modelo.

**4 DISCUSSÃO DO MODELO (BENEFÍCIOS E RISCOS): CONSIDERAÇÕES FINAIS**

De maneira diferente dos demais estudos pesquisados, este artigo pretende criar dentro da sua estrutura um modelo/instrumento de autoavaliação capaz de fazer que o ente, já conhecendo

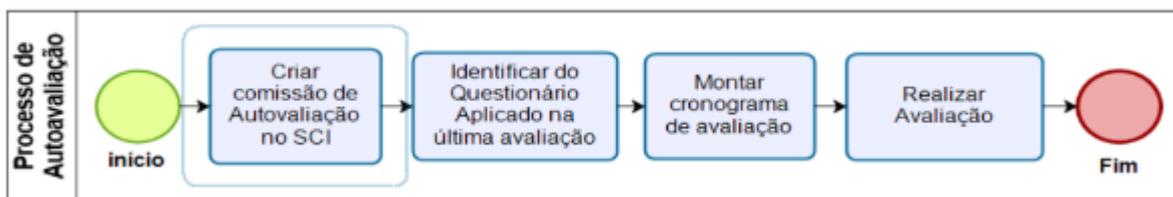
**PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ**

FLUXOGRAMA 3 – Etapa de Realização e Controle de Autoavaliação



Fonte: Elaborado pelos autores.

FLUXOGRAMA 4 – Macroprocesso de Autoavaliação



Fonte: Elaborado pelos autores.

o modelo de avaliação aplicado pelo TCE-PI, seja capaz de atingir um desempenho regular a ótimo. Para o estudo piloto pretende-se aplicar o modelo de autoavaliação em um município no estado do Piauí que obteve, assim como a maioria dos jurisdicionados, uma avaliação distante do que se imagina ser uma média desejada.

A proposta inicial é que o sistema de autoavaliação seja aplicado duas vezes ao ano, no período de seis meses, para que o município possa ter tempo de corrigir os pontos relacionados

**PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ**

às questões antes despontuadas. O escopo mostra que a autoavaliação deve ser aplicada dentro da controladoria, deixando de fora as secretarias pertencentes à prefeitura, exceto quando algum item do plano de ação envolver tais órgãos. Dessa forma, é possível minimizar o risco de não execução, pois as verificações se limitariam a um único órgão de controle, reduzindo prazos e gastos com deslocamentos, envolvendo apenas um departamento do Sistema de Controle Interno.

A legislação interna municipal deve ser alterada para contemplar a proposta e ainda deve montar o cronograma com o período de autoavaliação. A prefeitura do município deve fazer a convocação de servidores internos para a realização das avaliações, assim como a criação de planos de ações e o acompanhamento das ações realizadas até a data estabelecida para o fechamento do ciclo de avaliação.

Em relação aos benefícios da aplicação do modelo de autoavaliação, pode-se afirmar que a implantação do modelo não irá acarretar prejuízos na agilidade do processo decisório dos gestores nem na prestação de contas; só o tornaria mais robusto e eficiente. Destaca-se que, para as organizações públicas e para os gestores, ter um sistema auditável e eficiente que trate seus problemas através de um controle interno é um ponto obrigatório a se cumprir.

Nesse sentido, os municípios poderiam usar a aplicação do modelo de autoavaliação como exemplo de boa gestão pública, garantindo um funcionamento transparente e auditável, adequado ao sistema de controle no contexto de fiscalizações para o setor público. Quando o órgão e o SCI passam a conhecer e acompanhar de perto os problemas dos sistemas de controle interno, ajudam a instituição no mapeamento dos riscos e na busca de soluções para minimizar os impactos dessas falhas.

No que se refere aos riscos da implantação do modelo de autoavaliação, destaca-se o impacto que a instituição poderá sofrer a princípio, que é comum a todos os órgãos que passam por uma curva de aprendizagem. Podem aparecer também problemas relacionados à implementação da proposta na realização das ações. Existe a possibilidade de que as ações para a implementação do modelo dependam de mais energia e recursos do que um único órgão consiga realizar. Caso isso ocorra, pode acontecer de o período estabelecido para que as ações sejam cumpridas ser ultrapassado.

Outro ponto a destacar é que a implantação do sistema de controle de autoavaliação proposto envolve custos, como a convocação dos avaliadores e o treinamento, para realizar o cronograma e a autoavaliação. Porém estima-se que os benefícios gerados com a aplicação desse modelo são capazes de superar esses custos.

O objetivo proposto neste estudo se reflete na criação de um modelo de autoavaliação para auxiliar os municípios que tiveram pontuações abaixo da desejada na avaliação externa realizada pelo TCE-PI. A ideia principal da aplicação do modelo de autoavaliação é fazer com que os municípios, por meio dessa ferramenta, possam identificar os principais pontos que precisam ser melhorados dentro do seu sistema de controle interno e que foram despontuados nas questões da avaliação realizada pelo TCE-PI. Através dessa identificação o município poderá criar e planejar ações que possam melhorar o seu sistema de controle interno e conseqüentemente a sua pontuação na avaliação.

Neste estudo piloto, utilizou-se a aplicação do modelo de autoavaliação em um município do estado do Piauí com o intuito de que este apresente uma melhor pontuação na avaliação externa realizada pelo TCE-PI, e, dessa forma, se comprovem os benefícios da implementação do modelo de autoavaliação. Com isso amplia-se o emprego do modelo de autoavaliação em outros municípios do estado do Piauí, almejando um melhor desempenho do mesmo, como um todo, e futuramente de todo o país.

---

## PROPOSTA DE UM INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EM UM MUNICÍPIO DO ESTADO DO PIAUÍ

Espera-se que este estudo possa contribuir para a literatura relacionada à criação de modelos que sejam capazes de auxiliar os gestores dos municípios a melhorar o desempenho de seus sistemas de controle interno, tendo como foco as avaliações externas e, principalmente, visando ao bom funcionamento do sistema de controle interno em sua integralidade, desenvolvendo ações municipais cada vez mais claras e eficientes.

Como sugestão de estudos futuros, seria interessante tentar mensurar o impacto da aplicação do modelo de autoavaliação nos municípios utilizando como medida de análise as pontuações obtidas por estes na avaliação externa realizada pelo TCE-PI antes e depois da implementação do modelo.

## REFERÊNCIAS

- ANGELI, A. E.; SILVA, J. W. G.; SANTOS, R. A. As Controladorias municipais em perspectiva analítica: diagnóstico da atuação das unidades de controle interno dos municípios de Alagoas. *Revista da CGU*, Brasília, v. 12, n. 21, p. 23–44, 2020.
- BATISDA, F.; BENITO, B. Central Government Budget Practices and Transparency: an International Comparison. *Public Administration*, v. 85, n. 3, p. 667–716, 2007.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 set. 2021.
- BRASIL. *Lei Complementar n.º 101 de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 21 set. 2021.
- BRASIL. *Lei n.º 4320 de 17 de março de 1964*. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm). Acesso em: 21 set. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). *Relatório de Levantamento de Auditoria dos Municípios Paraenses*. Brasília, DF: TCU, 2018. Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/590394109/relatorio-de-levantamento-rl-527520180/relatorio-590394127>. Acesso em: 18 set. 2021.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). *Gestão de riscos: modelos de referência*. Brasília, DF: TCU, 2021. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/gestao-de-riscos/modelos.htm##LARANJA>. Acesso em: 18 set. 2021.
- CAMPOS, V. F. *Gerenciamento da rotina do trabalho do dia-a-dia*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1994.
- CAMPOS, V. F. *TQC: Controle da Qualidade Total (no Estilo Japonês)*. 2. ed. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni; Rio de Janeiro; Bloch Ed., 1992.

- CANNAVINA, V. C.; PARISI, C. Gestão pública em entidades brasileiras: adequação dos procedimentos de controles internos às normas COSO/INTOSAI. *Revista Universo Contábil*, v. 11, n. 3, p. 6–26, 2015.
- COSTA, M. *A computerized performance measurement system for city administrations*. In: EUROPEAN CONFERENCE ON E-GOVERNMENT UNIVERSITY OF ANTWERP, 5., 2005, Belgium. Anais [...]. Belgium: ECEG, 2005, p. 519–528.
- DE BONA, R. Sistema de integridad local en Brasil: Análisis de actores internos en pequeñas ciudades de Santa Catarina. *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 27, n. 86, p. 1–20, 2022. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cgpc/article/view/82898>. Acesso em: 10 nov. 2024.
- DESORDI, D.; DELLA BONA, C. A inteligência artificial e a eficiência na administração pública. *Revista de Direito*, v. 12, n. 2, p. 1–22, 2020.
- FERREIRA, G. J. B. C.; SANTOS, J. G. C.; VASCONCELOS, A. C. Avaliação do Controle Interno e tamanho dos órgãos sob jurisdição do Tribunal de Contas do Ceará (TCE/CE). *Administração Pública e Gestão Social*, v. 13, n. 2, 2021.
- GENDRON, Y.; COOPER, G. J.; TOWNLEY, B. In the name of accountability state auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 14, n. 3, p. 278-310, 2001.
- HINOJOZA, Verónica Raquel V. *Control interno y su efecto en los estados financieros de las urbanizaciones*. 2020. 140 f. Tesis (Maestría en Contabilidad y Auditoría) – Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, Guayaquil, 2020.
- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). *ISSAI 4000: Norma para Auditoria de Conformidade*. 2017. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25D576099015D57>. Acesso em: 18 set. 2021.
- MIGUEL, P. A. C. *Qualidade: enfoques e ferramentas*. São Paulo: Artliber, 2006.
- MINAS GERAIS. Tribunal de Contas (TCE-MG). *Relatórios do Controle Interno*. 2021. Disponível em: <https://www.tce.mg.gov.br/espacodocontroleinterno/###canal>. Acesso em: 18 set. 2021.
- NAKAGAWA, M. Ferramenta: 5W2H – Plano de Ação para Empreendedores. In: SEBRAE. [S. l.], 2014. Disponível em: [https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Anexos /5W2H.pdf](https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/5W2H.pdf). Acesso em: 10 set. 2021.
- OHNO, T. *O sistema Toyota de produção além da produção em larga escala*. Porto Alegre: Bookman, 1997.
- OLIVEIRA, D. F. O controle interno e auditoria governamental comparativo. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, v. 12, n. 1, p. 196–211, 2014.
- PERIARD, G. *Matriz Gut: guia completo*. 3 nov. 2011. Disponível em: [http://www .sobreadministracao.com/matriz-gutguia-completo/](http://www.sobreadministracao.com/matriz-gutguia-completo/). Acesso em: 18 set. 2021.

- PIAUÍ. Tribunal de Contas (TCE-PI). *Instrução Normativa nº 05/2017, de 16 de outubro de 2017*. Dispõe sobre as diretrizes para implantação do Sistema de Controle Interno no âmbito das unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas do Estado do Piauí e dá outras providências. Teresina, PI: TCE-PI, 2017. Disponível em: <https://www.tce.pi.gov.br/wp-content/uploads/2017/11/Instrução-Normativa-nº-05-17-dispõe-sobre-diretrizes-para-implantação-do-Sistema-de-Controle-Interno.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.
- PIAUÍ. Tribunal de Contas (TCE-PI). *Sistemas de Controle Interno Municipais: Exercício de 2019*. Teresina-PI: TCE-PI, 2020. Disponível em: <https://www.tce.pi.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/document-6.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.
- SILVA, J. W. G. *Avaliação dos Sistemas de Controle Interno dos Municípios do Estado de Alagoas: aplicação da metodologia do COSO 2013*. 2017. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2017.
- SOARES, F. C. V. C.; RODRIGUES JÚNIOR, M. S. Percepção dos servidores de uma autarquia federal quanto à aderência de seu sistema de controle interno baseado na metodologia COSO. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, v. 17, n. 1, p. 225–251, 2019.
- SOUZA JR., M.; SILVA, M. Z. Gestão pública estadual: percepção dos gestores sobre a qualidade dos controles internos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 15, n. 46, p. 47–60, 2016.
- TAYLOR, J. The Usefulness of key performance indicators to public accountability authorities in East Asia. *Public Administration and Development*, v. 27, p. 341–352, 2007.
- TAYLOR, J. Strengthening the link between performance measurement and decision making. *Public Administration*, v. 87, n. 4, 853–871, 2009.
- VEIGA, R. S.; POLACINSKI, E.; SILVA, V. B.; TAUCHEN, J.; PIRES, M. R. Implantação dos 5Ss e proposição de um SGQ para uma indústria de erva-mate. *Revista ADMpg Gestão Estratégica*, Ponta Grossa, v. 6, n. 1, p. 71–78, 2013. Disponível em: <https://revistas.uepg.br/index.php/admpg/article/view/14018/209209211137>. Acesso em: 23 maio 2018.
- VERBEETEN, F. H. M.; SPEKLÉ, R. F. Management control, results-oriented culture and public sector performance: empirical evidence on new public management. [\(Organization Studies\)](#) v. 36, n. 7, p. 1–26, 2015.
- WEISS, A. E. [\(Key business solutions\)](#): essential problem-solving tools and techniques that every manager needs to know. Grã-Bretanha: Pearson Education Limited, 2011.
- WERKEMA, M. C. C. *As ferramentas da qualidade no gerenciamento de processos*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1995.