



# INDICADORES DE QUALIDADE DO CONTROLE INTERNO CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADO

## Adriano Corrêa de Sousa

Doutor em Teoria e Filosofia do Direito pela UERJ  
Professor da Universidade Cândido Mendes

## Carlos Leandro dos Santos Reginaldo

Mestrando em Educação pela Universidad SEK de Santiago-Chile  
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

## Siddharta Legale Ferreira

Doutor pela UERJ em Direito Constitucional.  
Professor da Faculdade Nacional de Direito-UFRJ

## Talita Dourado Schwartz

Mestre em Saúde Coletiva pela Universidade Federal do Espírito Santo-UFES  
Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

**Resumo:** Os controles internos são mecanismos de garantia de que os processos necessários à execução das ações, projetos, políticas e programas governamentais sejam realizados de forma a reduzir os riscos ao alcance de seus objetivos, muito embora essa garantia seja razoável e não absoluta. Neste diapasão, os controles internos são instrumentos que contribuem para que os bens e serviços públicos resultem em benefícios sociais, econômicos, tecnológicos ou de outra natureza para os seus usuários, motivo pelo qual uma eventual inadequação legal e constitucional de sua estrutura e organização pode contribuir para que esses produtos e serviços públicos tenham sua eficiência, qualidade e efetividade comprometidas, prejudicando o exercício de direitos fundamentais. Por esse motivo, a proposição de um indicador de avaliação dos sistemas de controles internos pelos Tribunais de Contas apresenta-se como relevante e necessária, pois não apenas servirá como um elemento de avaliação e cálculo de risco de controle, mas também como instrumento de fortalecimento dos processos de prestação de direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Sistema de controle interno; Avaliação; Indicador; Tribunais de Contas.

**Abstract:** Internal controls are mechanisms to ensure that the processes necessary for the execution of government actions, projects, policies and programs are carried out in order to reduce the risks to the achievement of its objectives, even though this guarantee is reasonable and not absolute. In this tuning fork, internal controls are instruments that contribute for public goods and services to result in social, economic, technological or other benefits for their users, which is why an eventual legal and constitutional inadequacy of their structure and organization may contribute so that these public products and services have their efficiency, quality and effectiveness compromised, impairing the exercise of fundamental rights. For this reason, the proposal for an indicator of evaluation of internal control systems by the Courts of Accounts is relevant and necessary, as it will not only serve as an element of evaluation and calculation of control risk, but also as an instrument for strengthening processes for the provision of fundamental rights.

**Keywords:** Internal control system; Assessment; Indicator; Courts of Accounts.

## INTRODUÇÃO

A legislação nacional vem avançando na regulamentação de medidas que visam ao fortalecimento de controles internos de empresas privadas. Com a publicação da Lei Federal nº 12.846/13, também denominada “lei anticorrupção”, que entrou em vigor em 2014, as empresas brasileiras ficaram sujeitas a graves consequências civis e administrativas, caso pratiquem atos lesivos à administração pública, nacional ou estrangeira. A prática de atos de corrupção ou de fraudes em licitações e contratos com o Poder Público passou a ser objeto de severas punições, exigindo-se das empresas o fortalecimento de seus sistemas de controle interno para evitar sua ocorrência.

Essa legislação foi elaborada em um cenário de desconfiança política, de déficit democrático e de falta de representatividade em um discurso de crise cada vez mais intenso no cotidiano da sociedade brasileira: escândalos de corrupção envolvendo empresas, agentes públicos e entidades governamentais associados a movimentos de massa que negavam aos partidos políticos o caráter de representatividade (“eles não nos representam!”) são alguns aspectos deste cenário que colocavam em cheque a credibilidade das instituições e dos órgãos e entidades públicas, o que exigia uma resposta de curto prazo à sociedade.

No entanto, não obstante a publicação da Lei nº 12.846/13, na última década não foram registrados avanços significativos na legislação federal que estabelecessem orientações mínimas quanto à estruturação e à organização dos sistemas de controles internos dos entes da federação, muito embora no bojo do movimento anticorrupção que o país vem experimentando neste período a produção legislativa tenha se voltado aos controles internos de empresas privadas que licitam e contratam com a administração pública. As exposições anteriores não significam que os controles internos têm por única finalidade a prevenção e o combate à corrupção. Por isso, é relevante destacar que eles também são mecanismos de governança, que auxiliam no processo de tomada de decisões na medida em que avaliam, direcionam e monitoram a gestão das políticas e dos serviços públicos visando atender, com maior efetividade, as demandas e necessidades dos cidadãos.

A propósito, foi a edição da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que inaugurou o marco do controle interno no âmbito da administração pública brasileira, instituindo a verificação prévia, concomitante e posterior aos atos de gestão orçamentária, e o controle de legalidade dos atos do poder público, dentre outras medidas de controle. Por sua vez, a reforma administrativa veiculada pelo Decreto nº 200/1967 introduziu os controles de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na administração pública bra-

sileira, em contraponto à cultura de controle de legalidade até então vigente, o que mais uma vez reforça a proposição de que a finalidade dos controles internos não se resume ao tema “corrupção” e às formas de preveni-la ou combatê-la (TRAVAGLIA & CESAR, 2016). Posteriormente, a Constituição de 1988 e as reformas gerenciais ocorridas na década de 90 do século passado reforçaram os princípios da eficiência, da economicidade e da efetividade das políticas públicas, mas isto não foi acompanhado de medidas legislativas de orientação relativamente à estruturação e organização dos controles internos dos denominados entes subnacionais. O advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também veiculou normas que privilegiaram o fortalecimento do controle interno como instrumento fundamental de uma gestão fiscal responsável.

A deficiência de normas de caráter geral com orientações sobre adequação da estrutura, organização e funcionamento dos sistemas de controle interno, especialmente no âmbito municipal, gera impacto significativo, não apenas na prevenção e combate à corrupção, mas também no fortalecimento da governança pública e na qualidade e efetividade dos produtos e serviços públicos oferecidos à população.

Além disso, a adequada organização, funcionamento e estruturação dos sistemas de controle interno privilegiam o alcance dos objetos dos programas, políticas e projetos públicos, instrumento de efetivação de direitos fundamentais como educação, saúde e segurança pública, dentre outros.

Ao contrário, sistemas de controle interno que apresentam fragilidades em sua forma de organização e funcionamento podem representar riscos à efetivação desses mesmos direitos fundamentais. Portanto, o fortalecimento dos controles internos é uma forma de proteger e garantir, ainda que com razoável segurança, que os objetivos das políticas, programas e projetos públicos sejam alcançados, o que poderá resultar em bens e serviços efetivos e de qualidade oferecidos à sociedade.

É neste cenário que os Tribunais de Contas possuem um papel fundamental na medida em que, no exercício de sua função pedagógica, podem se valer de instrumentos de controle externo de caráter orientativo que contribuam para que os sistemas de controle interno de seus jurisdicionados possam apresentar uma estrutura, organização e funcionamento que observem os princípios que lhes são aplicáveis.

A criação de um indicador de avaliação de controles internos pode ser uma boa alternativa para o exercício dessa função pedagógica, pois a realização de avaliações periódicas, com base nesse indicador, pode fomentar um movimento de melhoria contínua nos sistemas de controles internos dos jurisdicionados desses Tribunais, especialmente os municípios brasileiros, o

que pode resultar em maior efetividade e qualidade dos serviços e bens de produção pública, agregando, ainda, maior valor à atividade de controle externo de competência dos Tribunais de Contas.

Além disso, a metodologia e o modelo conceitual adotado pelo Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEGM) podem ser utilizados na construção do indicador proposto neste trabalho, pois ele permite a utilização por qualquer Tribunal de Contas do país e confere maior eficiência ao processo de avaliação, tendo em vista que a avaliação dos sistemas de controle interno se dará no âmbito do processo de aplicação do IEGM.

Assim, o presente trabalho busca desenvolver os critérios e os itens de avaliação para o referido indicador, fomentando o debate sobre sua aplicação no âmbito dos Tribunais de Contas. Para tanto, questionou-se:

“Que aspectos e dimensões da administração pública devem ser considerados na concepção de um indicador de avaliação de sistemas de controles internos municipais?”

A ênfase nos sistemas de controles internos municipais decorre da finalidade de apresentar uma proposta de indicador compatível com a metodologia adotada no âmbito do IEGM.

## METODOLOGIA

Inicialmente foi realizada uma ampla pesquisa bibliográfica sobre o tema controle interno e governança pública. Também foram pesquisados relatórios de auditorias realizadas pelos Tribunais de Contas nesta temática. A pesquisa bibliográfica permitiu identificar as principais dimensões que poderiam compor os critérios de avaliação do indicador proposto.

Posteriormente, com a finalidade de conferir maior validade ao indicador a ser elaborado, foi realizada uma pesquisa junto aos controladores internos dos municípios fluminenses para identificar o peso que eles atribuíam a cada uma das dimensões identificadas a partir da pesquisa bibliográfica, assim como verificar junto a esses profissionais se alguma outra dimensão ou aspecto relevante da atividade de controle interno não haviam sido contemplados e que deveriam estar presentes em um indicador de avaliação de sistemas de controles internos.

Por fim, foi realizado um estudo bibliográfico sobre a construção de indicadores bem como uma pesquisa documental com o intuito de analisar o modelo conceitual e matemático do IEGM, com vistas a adequar o indicador proposto à sua metodologia e elaboradas as questões e critérios de avaliação a serem propostas ao novo indicador.



## ELABORAÇÃO DE INDICADORES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Segundo Jannuzzi (2002), o desenvolvimento de indicadores no Brasil deve-se a diversos fatores. Um deles é o movimento de reforma de Estado que o país experimentou a partir de meados da década de 90 do século passado, que introduziu princípios gerenciais na elaboração e execução de políticas públicas, exigindo-se maior eficiência, economicidade, eficácia e efetividade das políticas públicas (PEREIRA, 1998). Além disso, o modelo de plano plurianual exigido pela Constituição também contribuiu para o desenvolvimento de indicadores de avaliação de políticas públicas. Este fato, associado à consolidação do Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição de 1988, que passou a exigir maior transparência dos gastos públicos e fortaleceu o controle social, resultou na elaboração e disponibilização de dados e informações e de criação de indicadores que demonstrassem o desempenho das políticas públicas em determinado aspecto (JANNUZZI, 2005). Mas o que são indicadores? Para Ferreira *et al.* (apud BRASIL, 2012, p.16), os indicadores são:

“O indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto da observação. É um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado”.

Por sua vez, o IBGE (apud BRASIL, 2012, p.17) preceitua que os indicadores “são ferramentas constituídas de variáveis que, associadas a partir de diferentes configurações, expressam significados mais amplos sobre os fenômenos a que se referem”.

Os indicadores são instrumentos que auxiliam o gestor no processo decisório, na medida em que apontam possíveis incongruências em determinado aspecto esperado de uma política pública, processo, sistema ou organização (RUA, 2004).

Eles são úteis aos gestores públicos na avaliação das ações dos projetos, processos, programas e outros instrumentos de intervenção governamental, e possuem o potencial de auxiliar na revisão de ações e na elaboração de intervenções que possam contribuir para o alcance dos objetivos esperados. Segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MPOG (2012), da elaboração de indicadores pode-se esperar as seguintes consequências positivas:

- a. Aprimorar os resultados do Estado;

Os indicadores permitem o monitoramento do desempenho e a avaliação de determinado aspecto das intervenções governamentais, permitindo revisão das ações e a adoção de medidas que contribuam para aperfeiçoar os resultados pretendidos.

- b. Aprimorar o planejamento, a implementação, o monitoramento e a avaliação de políticas;

Os indicadores são úteis no planejamento de políticas públicas na medida em que medem o impacto de determinado agravo na sociedade. Também auxiliam na implementação de políticas públicas, pois contribuem no direcionamento das ações, e são úteis no seu monitoramento e avaliação, pois apresentam uma medida do grau de desempenho e dos resultados das intervenções públicas. Avaliar é um ato vinculado ao conjunto de ações que dão sentido ao Estado e à noção de público. Nesse sentido, valorar uma ação pública significa colocar uma lupa sobre as políticas públicas e sobre o conjunto de issues que as estruturam e as atravessam.

- c. Melhorar a comunicação dos resultados das ações públicas.

Por meio dos indicadores, a administração pública comunica de forma direta e objetiva os resultados das políticas públicas, privilegiando, assim, o controle social e o sistema de *accountability* governamental. Para Jannuzzi (2005), os indicadores podem ser classificados de duas formas, conforme sua finalidade: Podem ser científicos, caso sejam desenvolvidos para atender aos interesses e objetivos de pesquisas acadêmicas, ou programáticos, se desenvolvidos para avaliar políticas públicas e auxiliar no processo de tomada de decisões quanto à elaboração, revisão ou implementação de intervenções governamentais.

Não obstante a classificação de Jannuzzi, a literatura da taxonomia dos indicadores é vasta. O MPOG (2012), ao estudar essa taxonomia, resumiu a classificação dos indicadores segundo o preceituado pelos principais autores: Jannuzzi; Rua y Santagada; ademais, apresentou um resumo da classificação dos indicadores nas seguintes categorias:

### I. Indicadores de Gestão do Fluxo de Implementação de Políticas Públicas

Nesta classificação, os indicadores são agrupados segundo sua aplicação nos diferentes ciclos de gestão das políticas públicas.

Assim, os indicadores podem ser:

Insumo (antes): o objeto dos indicadores são os recursos alocados nas políticas, programas, sistemas ou organização, o que inclui a disponibilidade dos recursos humanos, materiais, financeiros e outros a serem utilizados pelas ações de governo.

Processo (durante): os indicadores de processos medem o esforço empreendido na obtenção dos resultados. Em outras palavras, esse tipo de indicador mede o nível de utilização dos insumos alocados, a exemplo do percentual de recursos financeiros empregados.

Produto (depois): indicam o alcance das metas físicas. São medidas que expressam as entregas de produtos ou serviços ao público-alvo, como o percentual de vagas oferecidas em creches e pré-escola em relação a sua demanda ou o percentual de rede de abastecimento de água e esgoto disponibilizado à sociedade.

Resultado (depois): são medidas que expressam, direta ou indiretamente, os benefícios para o público-alvo decorrentes das ações empreendidas no contexto de uma dada política e têm particular importância no contexto de gestão pública orientada a resultados, a exemplo da taxa de evasão escolar, de mortalidade infantil etc.

Impacto (depois): são indicadores de natureza abrangente e multidimensional, relacionando-se com a sociedade como um todo e medem os efeitos das estratégias governamentais de médio e longo prazos na realidade social, política, econômica, tecnológica, científica ou de outra natureza de abrangência integral. Um exemplo é o PIB per capita.

## II. Complexidade

Segundo esta classificação, é possível combinar indicadores simples para se obter uma avaliação multidimensional de determinada realidade. Nesta ótica, os indicadores podem ser:

Analíticos: são indicadores que retratam determinado aspecto da realidade ou dimensão de seu objeto de avaliação. São exemplos a taxa de mortalidade infantil e a taxa de reprovação escolar.

Sintéticos: também chamados de índices, sintetizam diferentes conceitos da realidade empírica. O modelo conceitual desses indicadores é composto por diferentes indicadores analíticos e resulta de operações realizadas com estes últimos. Em geral, os indicadores sintéticos também são chamados de índices. São exemplos o IEGM e o IDH.

Por fim, vale destacar a classificação de indicadores apresentada pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2000). A classificação apresentada pelo TCU permite uma avaliação dos recursos empregados e dos resultados alcançados pelas intervenções governamentais. Assim, os indicadores são classificados como de:

- a. Economicidade: tem como finalidade reduzir os custos das intervenções governamentais, mas sem comprometer a qualidade dos produtos que dela são esperados. Assim, medem os gastos envolvidos na obtenção dos insumos necessários às ações que produzirão os resultados planejados;
- b. Eficiência: mede a relação entre o produto entregue e os meios/insumos disponibilizados para sua realização. Dessa forma, a partir de um padrão ou referencial, a eficiência de um processo será tanto maior quanto mais produtos forem entregues com a mesma quantidade de insumos, ou os mesmos produtos e/ou serviços sejam obtidos com menor quantidade de recursos;
- c. Eficácia: expressa o grau de alcance das metas e objetivos planejados;
- d. Efetividade: mede os efeitos positivos ou negativos na realidade que sofreu a intervenção, ou seja, aponta se houve mudanças socioeconômicas, ambientais ou institucionais decorrentes dos resultados obtidos pela política, plano ou programa.

## O ÍNDICE DE EFETIVIDADE DA GESTÃO MUNICIPAL: IEGM

A metodologia do IEGM foi desenvolvida pelo Tribunal de Contas do Estado de São Paulo - TCE-SP que, em 2013, promoveu eventos e reuniões com agentes políticos, técnicos de secretarias (Educação, Saúde, Meio Ambiente, Defesa Civil), órgãos da sociedade civil, além de conversas técnicas entre seus auditores e demais servidores da área técnica de fiscalização. Como resultado das discussões, foi possível idealizar e organizar os indicadores componentes do IEGM/TCESP baseados em sete dimensões da gestão pública: i-Educ, i-Saúde, i-Planejamento, i-Fiscal, i-Amb, i-Cidade e i-GovTI (IRB, 2020). Essas dimensões foram selecionadas a partir de sua posição estratégica das respectivas temáticas no contexto das finanças públicas. O método de sele-

ção dos temas e perguntas que compõem a dimensão Cidade do IEGM pautou-se em elementos (específicos, mensuráveis, acessíveis, relevantes e oportunos) capazes de subsidiar ações fiscalizatórias de controle externo quanto ao planejamento municipal para proteção dos cidadãos frente a possíveis eventos de sinistros e desastres (IRB, 2020).

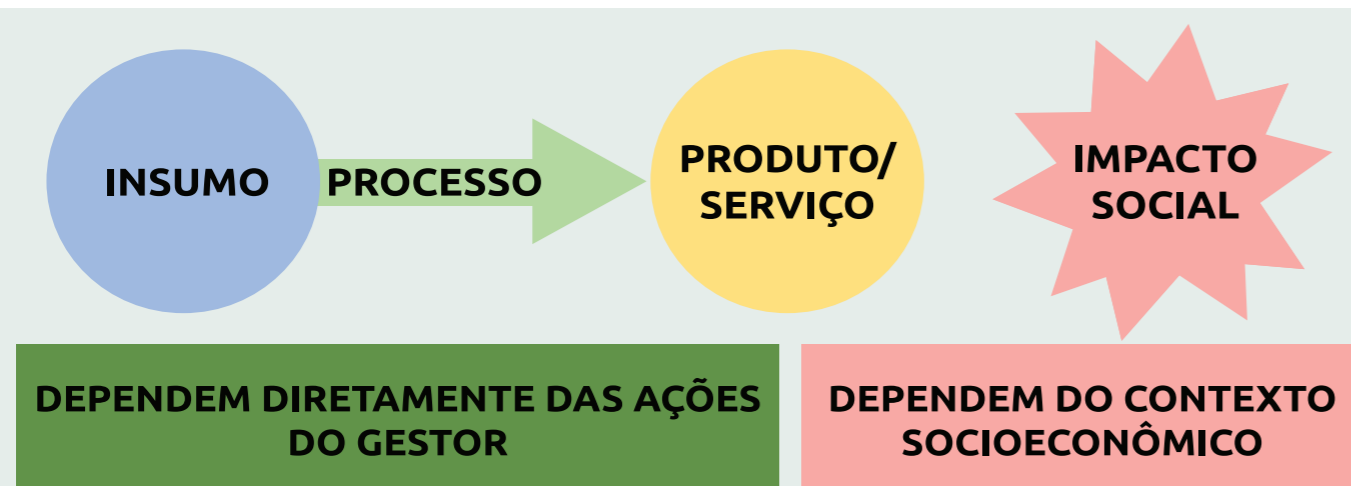
O IEGM/TCE-SP foi aplicado pela primeira vez em 2014 e seus resultados foram divulgados em 2015. No ano seguinte, o IRB e o TCE-SP iniciaram um movimento nacional, buscando a cooperação dos demais 33 Tribunais de Contas do país para o desenvolvimento da Rede Nacional de Indicadores Públicos – Rede Indicon INDICON. Neste mesmo ano, o TCE-RJ assinou o Acordo de Cooperação nº 001/2016 junto ao Instituto Rui Barbosa – IRB e ao TCE-SP (desenvolvedor original da metodologia), passando a contribuir para a referida rede (TCE-RJ).

Os indicadores do IEGM estão em constante processo de revisão e atualização em âmbito nacional e já foi implementado por todos os Tribunais de Contas do país.

Segundo o IRB (apud TCE-SC, 2020, p. 5), Os indicadores do IEGM estão em constante processo de revisão e atualização em âmbito nacional e já foi implementado por todos os Tribunais de Contas do país.

Segundo o IRB (apud TCE-SC, 2020, p. 5),

“O IEG-M é um indicador de processo que mensura o grau de aderência da gestão municipal a determinados processos e controles em sete áreas. O índice tem a finalidade de orientar os gestores municipais a implantar os processos e controles que são inquiridos nos questionários. O modelo conceitual adotado no IEGM pode ser extraído da teoria da gestão da qualidade total aplicada aos processos, em especial seu princípio segundo o qual a qualidade e quantidade dos recursos (financeiros, humanos, tecnológicos etc.) empregados influenciam no resultado de seus produtos finais que, em se tratando de administração pública, referem-se às políticas, ações e projetos governamentais.”



Fonte: IRB

O IRB destaca ainda que:

“(…)enquanto a disponibilidade de recursos orçamentários e a qualidade dos produtos e serviços públicos, bem como o seu impacto social são diretamente afetados pelo contexto socioeconômico em que o gestor está inserido, **os processos inquiridos pelo IEGM estão diretamente subordinados à ação (esforço) do gestor, independentemente do contexto socioeconômico em que está inserido**” (IRB, 2020, p. 2, grifo nosso).

Neste sentido, cada um dos indicadores do IEGM tem a finalidade de avaliar os esforços do gestor para melhorar os resultados das políticas públicas em cada uma das sete dimensões. Entretanto, nenhuma das dimensões avalia os sistemas de controle interno, em seus múltiplos aspectos, elemento fundamental da governança pública e essencial à garantia dos objetivos organizacionais.

Por ser um índice ou um indicador sintético, cada um dos indicadores do IEGM é composto por outros indicadores. A título exemplificativo, o I-Educ é composto por nove indicadores, como os de acesso à educação, o de gestão pedagógica e o de gestão de transporte escolar (IRB, 2020).

A metodologia do IEGM propõe a coleta de dados por meio de aplicação de questionários que devem ser respondidos pelos gestores e posteriormente validados pelo Tribunal de Contas respectivo. Os questionários apresentam perguntas sobre os esforços adotados pela gestão para aperfeiçoar os resultados em cada uma das áreas de avaliação. Após coletar e validar os dados, a gestão municipal pode ser classificada em 5 níveis distintos, conforme tabela a seguir:

| Nota | Faixa                    | Critério   |
|------|--------------------------|--|
| A    | Altamente efetiva        | IEG-M com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 índices com nota A |
| B+   | Muito efetiva            | IEG-M entre 75,0% e 89,9% da nota máxima                                   |
| B    | Efetiva                  | IEG-M entre 60,0% e 74,9% da nota máxima                                   |
| C+   | Em fase de adequação     | IEG-M entre 50,0% e 59,9% da nota máxima                                   |
| C    | Baixo nível de adequação | IEG-M menor ou igual a 49,9%   |

Fonte: IRB

Os indicadores de cada uma das sete áreas do IEGM apresentam uma pontuação que varia de 0 a 100 pontos. Como são indicadores sintéticos, o peso de cada um dos indicadores que os compõe é definido segundo metodologia própria. Assim, em cada indicador, a respectiva gestão receberá a nota “A” se alcançar ao menos 90 dos 100 pontos possíveis ou, ainda, se obtiver nota A em pelo menos 5 índices do IEGM.

### Elementos de avaliação de controles internos

Inicialmente, definiu-se que, após a revisão da literatura, seria estabelecida a metodologia para avaliação dos sistemas de controle interno (SCI), o que subsidiaria a definição dos critérios de avaliação para comporem o Questionário de Avaliação do Controle Interno - QACI. Neste sentido, os QACI, que contêm as questões de avaliação dos SCI, foram elaborados considerando cinco dimensões essenciais para sua adequada estruturação e funcionamento:

- Governança;
- Ambiente de controle;
- Atividades de controle;
- Avaliação e gestão de riscos;
- Monitoramento.

As dimensões foram selecionadas considerando, ainda, os indicadores já existentes no âmbito do TCE-RJ,

como o Indicador de Transparência Ativa – ITAI, e os já desenvolvidos pelo IRB no âmbito do IEGM, como o I-Planejamento e o I-GovTI, que avaliam, respectivamente, a capacidade de planejamento do ente e seu sistema de governança em tecnologia da informação. Para delimitar as dimensões de avaliação do indicador, foram utilizados, também, os parâmetros para definição de sistemas de controles internos previstos tanto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO*, quanto pela ISSAI 5700, com ênfase nesta última por estabelecer diretrizes para as Entidades de Fiscalização Superiores em auditorias de prevenção à corrupção.

Destaca-se que, muito embora a ISSAI 5700 tenha sido elaborada pela INTOSAI, entidade representativa de Entidades de Fiscalização Superior de diversos países, o documento apresenta orientações para delineamento de um sistema de controle interno que podem ser seguidas pelos jurisdicionados dos Tribunais de Contas.

O indicador proposto neste trabalho apresenta uma pontuação máxima de cem pontos, sendo que o peso de cada dimensão na pontuação máxima foi determinado a partir das respostas encaminhadas pelos controladores internos em questionário elaborado pelos pesquisadores.

Esse indicador, que passa a ser designado como I-Controle Interno, apresentará cinco faixas diferentes de avaliação, tal como proposto pela metodologia do IEGM:

**Tabela I - Faixas de avaliação do IEGM**

| Nota |                          | Critério  |
|------|--------------------------|---|
| A    | Altamente efetiva        | IEGM com pelo menos 90% da nota máxima e, no mínimo, 5 índices com nota A |
| B+   | Muito efetiva            | IEGM entre 75,0% e 89,9% da nota máxima                                   |
| B    | Efetiva                  | IEGM entre 60,0% e 74,9% da nota máxima                                   |
| C+   | Em fase de adequação     | IEGM entre 50,0% e 59,9% da nota máxima                                   |
| C    | Baixo nível de adequação | IEGM menor ou igual 49,9% da nota máxima                                  |

Fonte: IRB

Neste sentido, para que um ente obtenha a nota A no I-Controle Interno, deverá apresentar pelo menos 90% da nota máxima admitida em cada uma das cinco dimensões (Governança; Ambiente de controle; Atividades de controle; Avaliação e gestão de riscos; Monitoramento) tendo em vista que cada uma delas compõe um índice distinto do I-Controle Interno.

A avaliação em cada dimensão se deu a partir da aplicação de um QACI que coletou dados e informações que subsidiaram o processo de medição e avaliação. O resultado dessa avaliação é um índice obtido a partir da aplicação do modelo matemático que se apresenta a seguir.

### Modelos de avaliação de controles internos: o I-Controle Interno

Para realização da avaliação dos controles internos, propôs-se um modelo matemático em que as dimensões de avaliação possuem pesos que foram atribuídos por profissionais da área, após pesquisa realizada junto aos órgãos centrais de controle interno dos jurisdicionados do TCE-RJ.

Neste sentido, o peso atribuído a cada dimensão está apresentado na tabela a seguir:

**Tabela II - Peso das dimensões de avaliação do I-Controle Interno**

| Dimensão                       | Peso      |
|--------------------------------|-----------|
| Atividades de Controle (AtivC) | 5         |
| Monitoramento (Mon)            | 4         |
| Ambiente de Controle (AmbC)    | 4         |
| Gestão de riscos (GRisc)       | 3         |
| Governança (Gov)               | 2         |
|                                | <b>18</b> |

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores

As atividades de controle, tais como a auditoria interna, a assessoria e a avaliação de riscos, foram consideradas mais relevantes em um sistema de controle interno, razão pela qual o peso que lhe fora atribuído é maior. Muito embora o sistema de controle seja um elemento de fortalecimento da governança pública, os controladores internos participantes da pesquisa não lhe atribuíram um peso significativo, considerando-a pouco relevante em comparação às demais dimensões. Os motivos e impactos desse fato podem ser objeto de pesquisas futuras.

Dessa forma, muito embora as dimensões possuam a mesma pontuação máxima, ou seja, 100 pontos, cada uma delas terá um peso diferente na composição da nota final do indicador.

Considera-se que:

**AtivC = nota obtida na dimensão “Atividade de Controle”**

**Mon = nota obtida na dimensão “Monitoramento”**

**AmbC = nota obtida na dimensão “Ambiente de Controle”**

**GRisc = nota obtida na dimensão “Gestão de Riscos”**

**Gov = nota obtida na dimensão “Governança”**

O cálculo da nota final é obtido a partir da média ponderada obtida da avaliação realizada em cada uma das dimensões segundo a fórmula a seguir:

$$\text{AtivC} \times 5,0 + \text{Mon} \times 4,0 + \text{AmbC} \times 4,0 + \text{GRisc} \times 3,0 + \text{Gov} \times 2,0$$

**18**

Por sua vez, a avaliação de cada dimensão se dá por meio de questionários encaminhados aos entes jurisdicionados do Tribunal, como instrumento de coleta de dados e informações necessários às análises e mensurações. Cada questão do questionário tem o mesmo valor e, assim, a nota em cada dimensão é calculada da seguinte forma:

**Tabela III - Critérios de avaliação de cada dimensão do I - Controle Interno**

| Nota |                                   | Critério  |
|------|-----------------------------------|---|
| A    | Altamente efetiva<br><b>Faixa</b> | Alcançar , no mínimo, 90% da nota máxima da respectiva dimensão.                |
| B+   | Muito efetiva                     | Alcançar no mínimo 75% e no máximo 89,9% da nota máxima da respectiva dimensão. |
| B    | Efetiva                           | Alcançar no mínimo 60% e no máximo 74,9% da nota máxima da respectiva dimensão. |
| C+   | Em fase de adequação              | Alcançar entre 50% e 59,5% da nota máxima da respectiva dimensão.               |
| C    | Baixo nível de adequação          | Nota inferior a 49,9% da nota máxima na respectiva dimensão.                    |

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores

A cada item do questionário atendido, será conferida a pontuação respectiva na respectiva dimensão de avaliação. Assim, por exemplo, se a dimensão “Governança” é composta por 20 questões de avaliação, para obter a nota “A”, o jurisdicionado deve atender pelo menos a 18 itens de avaliação nesta dimensão. Da mesma forma, para que o ente federativo tenha um sistema de controle interno avaliado com a nota “A” (muito efetivo), deve apresentar essa nota em todas as cinco dimensões de avaliação.

Por sua vez, a pontuação em cada dimensão é calculada da seguinte forma:

$$\frac{\text{Número de itens atendidos} \times 100}{\text{Total de itens da dimensão}}$$

Aplicação dos QACI

Os Questionários apresentam perguntas que devem ser respondidas pelos principais atores responsáveis pelo controle interno municipal: o Chefe do Poder Executivo, o responsável pelo órgão Central de Controle Interno e por uma unidade administrativa (Secretaria de Governo ou entidade da administração indireta). Isto porque o controle interno, conforme determina a Carta Magna, deve ser organizado de forma sistemática e integrada (BULOS, 2009) e, portanto, não é de responsabilidade de apenas um órgão ou unidade, mas de todos os participantes da organização. Como todos os gestores são responsáveis pela eficácia

do sistema de controle interno, os questionários relativos às dimensões “gestão de riscos” e “monitoramento” deverão ser respondidos pelos gestores das unidades administrativas (secretários de governo) ou dirigentes de entidades da administração indireta. A finalidade é avaliar o grau de aderência de todas as unidades ao sistema de controle interno, verificando se esses gestores avaliam os riscos frente aos objetivos organizacionais das pastas que administram, e se estabelecem mecanismos de monitoramento do cumprimento das recomendações e determinações eventualmente constantes de relatórios de avaliações anteriores, ou seja, se realizam esforços para aperfeiçoamento dos controles internos sob sua responsabilidade.

Os demais gestores foram selecionados de acordo com seu papel e grau de responsabilidade nas atividades típicas das dimensões avaliadas, funções e responsabilidades estas apontadas em orientações doutrinárias e boas práticas levantadas quando da realização do estudo da bibliografia aplicável. Assim, os questionários serão respondidos pelas seguintes unidades:

Tabela IV - Responsáveis por responderem aos questionários em cada um das dimensões de avaliação

| Dimensão de avaliação | Unidade responsável por responder   |
|-----------------------|---|
| Governança            | Gabinete da Chefia do Executivo   |
| Gestão de Riscos      | Gestor da Unidade selecionada<br>(secretaria ou entidade da administração indireta) |
| Monitoramento         |   |
| Ambiente de Controle  | Órgão Central do Sistema de Controle Interno  |
| Atividade de Controle |   |
| Monitoramento         |   |

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores



As perguntas contidas nos QACI, uma vez respondidas, terão a respectiva pontuação correspondente caso sejam positivas, ou seja, caso reflitam o atendimento ao critério objeto de avaliação. Entretanto, algumas questões não serão consideradas na pontuação do I – Controle Interno, pois elas foram elaboradas de forma que eventual conflito entre as respostas apresentadas pelos gestores em um questionário anula ou invalida aquelas eventualmente conflitantes com as constantes no mesmo ou em outro questionário.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração de um indicador de avaliação de sistemas de controles internos aplicáveis aos municípios brasileiros poderá contribuir para a promoção de uma cultura de gestão fundamentada na melhoria contínua e, também, fomentar melhorias nos processos administrativos nas organizações públicas que, em última instância, poderão resultar em serviços e bens públicos mais efetivos e eficazes para a sociedade.

Os Tribunais de Contas possuem um papel fundamental nesse processo, na medida em que sua intervenção, não coercitiva, mas sim pedagógica, efetivada por meio de avaliações periódicas dos sistemas de controle interno, pode se mostrar como um instrumento valioso da sociedade para aperfeiçoamento da gestão e da governança públicas.

Para tanto, o I-Controle Interno se apresenta como uma alternativa de efetivação dessa função pedagógica e como um mecanismo de agregação de valor social à atividade de controle externo a cargo das Cortes de Contas brasileiras.

Por fim, caso o leitor tenha interesse em conhecer integralmente os elementos e documentos dessa investigação, sugere-se a visita ao sítio oficial da Escola de Contas e Gestão do TCE-RJ para consultar a pesquisa em sua totalidade.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, Portal da Legislação, [1967]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320, 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, Portal da Legislação, [1964]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, Portal da Legislação, [2013]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm). Acesso em: 19 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 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, Portal da Legislação, [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: 19 abr. 2021.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Indicadores**: orientações básicas aplicadas à administração pública. Brasília: Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos, set. 2016. 64 p. Disponível em: [http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/indicadores\\_orientacoes\\_basicas\\_aplicadas\\_a\\_gestao\\_publica.pdf](http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/indicadores_orientacoes_basicas_aplicadas_a_gestao_publica.pdf). Acesso em: 8 mar. 2021.

BULOS, Uadi Lamêgo. **Direito Constitucional ao alcance de todos**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal (I-EGM)**. Disponível em: <https://irb-contas.org.br/iegm/>. Acesso em: 23 jun. 2020.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo**: teoria e jurisprudência para os Tribunais de Contas. 9. ed. São Paulo: Editora Método, 2021.

JANNUZZI, P. M. **Considerações sobre o uso, mau uso e abuso dos indicadores sociais na formulação e avaliação de políticas públicas municipais**. Rio de Janeiro, v. 36, n. 2, p. 51-72, fev. 2002. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6427>. Acesso em: 27 jul. 2020

JANNUZZI, P.M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 2, p. 137-160, abr./jun. 2005. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/222>. Acesso em: 24 jul. 2020.

RUA, Maria das Graças. **Desmistificando o problema**: uma rápida introdução ao estudo dos indicadores. Brasília: ENAP, 2004.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. **Índice de Efetividade da Gestão Municipal**: manual 2020. Disponível em: <https://www.tcsc.tc.br/sites/default/files/manual%20IEGM%20TCE-SC%202020-2.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2021

TRAVAGLIA, Karina Ramos; CESAR, Claudia Stancioli. A importância do controle interno como instrumento de governança pública. **Revista Técnica dos Tribunais de Contas**, Belo Horizonte, ano 3, n. 1, dez. 2016. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/08/importancia-controle-interno.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2021.