

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: ANÁLISE DO MANUAL DE AUDITORIA INTERNA DO MUNICÍPIO DE CAMPINAS

The Role of Internal Audit for Sustainable Development – View of the Internal Audit Manual of the Municipality of Campinas

Tânia Calcagno Vaz Vellasco Pereira

Ex Procuradora Municipal. Mestre em Direito Público. Pós Graduada em Direito Público. Pós Graduada em Direito Civil e Processo Civil. Especialização em Facilitação de Diálogos. Especialização em Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente pela Faculdade de Direito de Coimbra. Como Procuradora Municipal foi destacada para fazer a coordenação jurídica da revisão do Plano Diretor. Ex Superintendente Jurídica na Coordenadoria Geral de Planejamento Urbano. Ex Conselheira e membro de comissão na OAB/RJ. Membro Consultora da Comissão de Direito Urbanístico no Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Diretora do Departamento de Auditoria Interna na Secretaria Municipal de Gestão e Controle de Campinas (SP, Brasil).

Resumo

Ações realizadas no presente requerem atitudes que vislumbrem o impacto desta ação no futuro, de forma a garantir que todos tenham suas necessidades atendidas no presente e a impedir que as gerações futuras tenham o atendimento de suas necessidades comprometidas. Essa tomada de consciência demanda mudança de comportamento do cidadão e exige da Administração Pública um comprometimento em efetivar seu real papel que é melhorar a qualidade de vida das pessoas. Esse atuar comprometido com o hoje e com o amanhã se dá de várias formas, seja na reestruturação administrativa com órgãos equipados com capital humano especializado para bem direcionar os gestores, seja através da elaboração de atos normativos ou orientações administrativas que prescrevam acerca de condutas e procedimentos capazes de induzir a comportamentos e entregas de serviços e produtos compatibilizados com o desenvolvimento sustentável. É nesse contexto que o presente artigo analisa o Manual de Auditoria Interna do Município de Campinas com objetivo de trazer a reflexão do atual papel da auditoria diante da busca pela sustentabilidade.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Função. Município. Desenvolvimento sustentável.

Abstract

Actions carried out in the present require attitudes that envision the impact of that action in the future, in order to ensure that everyone has their needs met in the present; and preventing future generations from meeting their compromised needs. This awareness demands a change in citizen behavior and demands from the Public Administration a commitment to carrying out its real role, which is to improve people's quality of life. This action committed to today and tomorrow takes place in various ways, whether in administrative restructuring with bodies equipped with specialized human capital to direct managers well, or through the drafting of normative acts or administrative guidelines that prescribe conduct and procedures capable of inducing behaviors and deliveries of services and products compatible with sustainable development. It is in this context that this article analyzes the Internal Audit Manual of the Municipality of Campinas with the aim of bringing reflection on the current role of auditing in the search for sustainability.

Keywords: Internal Audit. Role. Municipality. Sustainable development.

Sumário:

1. Introdução; 2. Da Sustentabilidade; 2.1 Origem do Termo; 2.2 Status normativo; 3. Da Auditoria; 3.1. Função contemporânea da Auditoria Interna na Administração Pública; 4. Manual de Auditoria Interna do Município de Campinas; 4.1. Conformidade Legal; 4.2. Estrutura; 4.3. Compatibilidade com o Desenvolvimento Sustentável; 4.3.1. Democracia, Processos, Procedimentos e Sustentabilidade; 4.3.2. Entregas compatibilizadas com a Dimensão ESG e com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável – ODS; 5. Conclusão; 6. Notas; Referências. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

A Administração Pública contemporânea, diferente do modelo patrimonialista, quando o governante decidia de acordo com seus interesses, e do modelo burocrático, determinado pela autorreferencialidade que não conseguia ver o cidadão, nem tampouco saber se sua demanda ou necessidades foram atendidas, hoje, ante uma sociedade plural e diversa, reclama uma postura administrativa de escuta ativa, onde demandas internas e externas precisam ser consideradas pelo gestor para que o interesse coletivo seja atendido no presente e preservado no futuro.

As entregas e serviços precisam ser gerenciadas pelo ente público, precisam interagir com informações internas e externas, haja vista a complexidade, a pluralidade e a interconectividade das demandas atuais com questões afetas ao meio ambiente, que apontam para tomadas de decisões com lastro na sustentabilidade.

Na esteira desse raciocínio dotar o Poder Público com instrumento administrativo que a uma só vez uniformiza procedimento trazendo segurança jurídica e induz a comportamentos alinhados com a busca pela sustentabilidade, pode trazer à baila a reflexão da exata compreensão do papel da Administração Pública e da função de cada órgão nesse processo pela busca da perenidade da vida com qualidade.

Dentre esses órgãos da Administração está a auditoria interna municipal, que pode contribuir para que seus integrantes consigam, senão por fim a um problema seja operacional ou de conformidade, mas mitigá-lo, trazendo soluções de aprimoramentos que possam melhorar procedimentos internos de forma imediata e de forma mediata melhorar as condições de vida do indivíduo à luz do art. 3º da Constituição Cidadã, que estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e que encontra eco nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável legados pela Nações Unidas como abordado em tópico próprio no corpo do presente artigo.

Governos e pessoas, notadamente governos municipais, são protagonistas na tarefa pela busca da sustentabilidade, pois é nas cidades que a vida acontece, demandas locais causam reflexos não só para os munícipes, mas para além das cidades e para além do tempo presente, incidindo sobre os stakeholders responsabilidade em seu atuar e responsabilidade com suas entregas.

Um instrumento administrativo alinhado com normas e valores que objetivam o bem-estar de todos no presente e no futuro pode ser o canal para que o órgão competente para determinada função cumpra seu papel na busca de resultado fático, afinal, nenhuma função pode estar desvinculada do poder-dever de buscar eficiência, muito menos desvinculada de pautar sua agenda em privilegiar o princípio da dignidade humana, fundamento do Estado Democrático de Direito e substrato de direitos individuais e coletivos.

Assim, o presente artigo analisa o Manual de Auditoria Interna do Município de Campinas que observou preceitos de sustentabilidade, sistematizando procedimentos capazes de reposicionar a auditoria interna, por conseguinte reposicionar a Administração local a trabalhar em prol de uma agenda global comum tendo como instrumento a formalização de documento administrativo orientativo.

2. DA SUSTENTABILIDADE

2.1 ORIGEM DO TERMO

Melhorar a relação homem e meio ambiente, que teve sua primeira discussão positiva na Conferência de Estocolmo em 1972¹ realizada pelas Nações Unidas, e compatibilizar produção, crescimento econômico e proteção ambiental, que tem como marco o relatório Brundtland de 1987² são as pedras de toque do tema sustentabilidade.

Este relatório, foi apresentado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU, sob a presidência da médica, mestre em saúde pública e ex-Primeira Ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland demonstra que (i) a importância de se trilhar para além das disciplinas de sua área de competência, dando a devida importância à transversalidade e a interconectividade de temas que necessariamente precisam dialogar para solução de demandas complexas como as afetas ao desenvolvimento humano e questões ambientais (ii) a duas por ter inserido o conceito de desenvolvimento sustentável no discurso público.

Cabe aqui citar um trecho do relatório³ que deixa claro sua total e integral compatibilidade com os deveres da Administração Pública. O primeiro refere-se ao próprio conceito de forma esclarecedora que “[...] O **desenvolvimento sustentável** é o desenvolvimento que **encontra as necessidades atuais sem comprometer** a habilidade das **futuras gerações** de atender suas próprias necessidades.” (grifo nosso).

Aqui se percebe que a necessidade da exata compreensão da finitude de recursos não renováveis e o acompanhamento pela administração da disponibilização desses recursos sob o aspecto qualitativo e quantitativo pode ser a forma de garantir o uso perene por aqueles que estão por vir.

Outro trecho do relatório⁴ aqui transcrito deixa claro que a Administração precisa estar preparada com processos, procedimentos e estruturas administrativas eficientes:

Na sua essência, o desenvolvimento sustentável é um processo de mudança no qual a **exploração dos recursos**, o **direcionamento dos investimentos**, a **orientação do desenvolvimento tecnológico** e a **mudança institucional** estão em harmonia e reforçam o atual e futuro potencial para satisfazer as aspirações e necessidades humanas. (grifo nosso)

Repete-se nesse segundo trecho destacado a necessidade de alinhamento da Administração com a exata compreensão da finitude de recursos quando da exploração destes bens tal como a água; aponta acerca da necessidade de planejamento estratégico para alocar recursos de forma eficiente e eficaz; indica a necessidade de criar e aplicar novas tecnologias para melhorar as cidades e a vida das pessoas nas cidades, e, por fim, frisa acerca da importância de uma estrutura administrativa com pessoal qualificado ciente e consciente que as entregas públicas têm um único propósito, qual seja, a de melhorar a qualidade de vida das pessoas.

O tema sustentabilidade iniciado em Estocolmo em 1972 continuou ganhando espaço no cenário internacional, e em vários fóruns de debate, mas foi na Conferência das

Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento no Rio de Janeiro,⁵ sob o nome “Cúpula da Terra” que foi adotada a Agenda 21.

Como bem ressaltado pela ONU⁶ neste evento que se começou a somar à perspectiva ambiental padrões de desenvolvimento que causam danos ao meio ambiente como a pobreza, a dívida externa dos países em desenvolvimento, padrões insustentáveis de produção e consumo, pressões demográficas e a estrutura da economia internacional, resultando em um documento que conciliou justiça social, proteção do meio ambiente e eficiência econômica.

O desafio de se avançar rumo às sociedades sustentáveis culmina com a Agenda 2030 em 2015,⁷ quando líderes mundiais na sede da ONU em Nova York elaboraram um plano de ação que resultou em 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, conhecidos como ODS abaixo elencados:

1. Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares;
2. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e a melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável;
3. Garantir uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades;
4. Garantir educação de qualidade, inclusiva e equitativa, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos;
5. Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas;
6. Garantir a disponibilidade e gestão sustentável de água e saneamento para todos;
7. Garantir o acesso à energia de forma confiável, sustentável, moderna e a preços viáveis para todos;
8. Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos;
9. Construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação;
10. Reduzir a desigualdade interna dos países e entre eles;
11. Tornar as cidades e assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis;
12. Garantir padrões de consumo e produção sustentáveis;
13. Tomar medidas urgentes para combater as mudanças climáticas e seus impactos;
14. Conservar e usar de forma sustentável os oceanos, mares e recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável;
15. Proteger, recuperar e promover o uso sustentável de ecossistemas terrestres, gerir florestas de forma sustentável, combater a desertificação, interromper e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade;
16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, fornecer acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis;
17. Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

Esses objetivos são apresentados pela ONU em forma de um painel, apresentado na Figura 1 objetivando melhor entendimento.

Figura 1. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas



Fonte: ONU

Conforme indicado no próprio preâmbulo do documento trata-se de um plano de ação ambicioso com 17 Objetivos e 169 metas para as pessoas, para o planeta e para a prosperidade, sendo integrados e indivisíveis sob o tripé das três dimensões do desenvolvimento sustentável, quais sejam: a econômica, a social e a ambiental.

Registra-se que as dimensões do desenvolvimento sustentável acima citadas se encontram em harmonia com princípios ambiental, social e de governança (ASG) conhecida pela sigla em inglês ESG, de environmental, social and governance, termo cunhado em 2004, em uma publicação do Pacto Global⁸ em parceria com o Banco Mundial, sob o título *Who cares wins*.

Advindo de uma provocação do então secretário-geral da ONU à presidentes de grandes instituições financeiras, Kofi Annan que perquiria a integração de fatores ambientais, sociais e de governança do mercado de capitais, hoje é tema que ocupa a agenda no campo privado e na agenda pública, pois reflete compromissos de todos para com todos e para com o planeta, indo ao encontro da essência da Administração Pública que tem como *ratio* cuidar da coisa pública e atender a coletividade.

2.2 STATUS NORMATIVO

A Constituição Federal de 1988 elevou o tratamento ao meio ambiente ao patamar constitucional, trazendo por conseguinte, a sustentabilidade como princípio estruturante capaz de nortear atos e ações privadas e públicas.

É de clareza solar no Texto Constitucional o conceito positivado de sustentabilidade no art. 225 caput quando impõe o dever ao Poder Público e à coletividade de defender e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Tendo em vista o conceito de sustentabilidade, que busca atender as necessidades do presente sem comprometer o atendimento das necessidades no futuro, bem como a complexidade e a pluralidade da sociedade atual, cabe ressaltar que as diversas formas de

abordagem da sustentabilidade do parágrafo 1º do art. 225 não podem sofrer uma interpretação *numeros clausus*, ao contrário precisam considerar circunstâncias que embora não explicitadas no texto constitucional fazem parte do bloco de constitucionalidade, portanto, do bloco de preservação da vida local e global.

3. DA AUDITORIA

A etimologia da palavra auditoria⁹ vem do latim *audire*, que significa ouvir, e da língua inglesa vem to audit, que significa examinar, ajustar, corrigir e certificar.

Da história¹⁰ extrai-se que a chegada da auditoria ao Brasil remonta aos anos de 1940 em virtude do aparecimento de grandes empresas e da necessidade de confirmação de seus registros contábeis, bem como da taxação do imposto de renda.

Embora tenha se originado no setor privado, não se trata de atividade exclusiva de determinado ramo, ao contrário, está presente no setor privado e no setor público, pois em ambos a fiscalização, a verificação de transações, operações e procedimentos se fazem fundamentais para afastar fraudes, erros, inconformidades ou práticas ineficazes das organizações.

Ao presente artigo, que se propôs analisar o Manual de Auditoria Interna da cidade de Campinas, interessa a abordagem da auditoria no setor público municipal, que é exercida pelo sistema de controle interno do Poder Executivo, diferente do controle externo, exercido pelas Câmaras Municipais e pelos tribunais de Contas, como prescreve o art. 31 da Constituição Cidadã.

Norma de reprodução obrigatória para todos os entes, o art. 70 da CRFB/88 indica os tipos de fiscalização, quais sejam, contábil, financeira, orçamentária operacional e patrimonial, bem como os sujeitos desta fiscalização, que são todos os entes, entidades da administração direta e indireta e a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que de alguma forma lide com recurso público.

Portanto, está aqui a se falar de auditoria interna governamental que assim define a Instrução Normativa nº 03/2017,¹¹ que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal:

[...] uma atividade **independente e objetiva de avaliação e de consultoria**, desenhada para **adicionar valor e melhorar as operações de uma organização**. Deve buscar **auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos**, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos. (grifo nosso)

Registra-se que a normativa retro citada aponta a consultoria, que consiste em assessoramento, aconselhamento, como um dos meios da auditoria atingir sua finalidade, que é agregar valor às entregas ou serviços.

Esta postura normativa reflete a Administração Pública de hoje que privilegia órgãos com capacidade de promover consensos rumo a objetivos comuns, como será melhor abordado no próximo item.

3.1 FUNÇÃO CONTEMPORÂNEA DA AUDITORIA INTERNA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Com origem na confirmação de registros contábeis de empresas que chegavam ao Brasil de 1940 e que migrou também para o setor público apegado ao formalismo da época de tão somente fiscalizar a conformidade e a legalidade, a auditoria de hoje, à luz dos arts 70 e 37 da CRFB/88, tem como norte a legalidade, a legitimidade e a economicidade, desde que otimizado pela eficiência.

O controle continua aferindo registros contábeis, *in casu*, da contabilidade pública regida pela Lei 4.320/64 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar, 101/2020, mas o foco de eficiência da despesa foi expandido para eficiência das entregas de serviços e produtos para a sociedade, papel que precisa ser desempenhado pelos órgãos públicos, notadamente pela auditoria interna.

Depois da base constitucional e de normas nacionais tem-se a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores denominada INTOSAI,¹² com sede em Luxemburgo e ligada a ONU através do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas que estabelece princípios, normas e diretrizes.

As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, conhecida como ISSAI, abrangem os requisitos da auditoria do setor público no nível organizacional com orientações e regulamentos lastreados nas melhores práticas internacionais objetivando a promoção de auditorias independentes e eficazes buscando a melhoria dos serviços e entregas públicas.

Tempos de demandas complexas, da transversalidade de temas, de tecnologia da informação, de incertezas climáticas, de assimetrias de informações, da necessidade de transparência, de sigilo de dados, de probidade, de ética na aplicação de recursos públicos atrai um novo olhar para além da conformidade onde a eficiência é o propósito a se alcançar pelo setor público em sua atividade de controle e avaliação.

É longo o caminho e são muitos os desafios a serem superados, mas uma estrutura com pessoal técnico qualificado onde haja interação e cooperação com pessoas e órgãos e normativas que possam orientar toda essa estrutura pode encurtar caminhos, evitar inobservância aos objetivos fundamentais da República, e contradição com normas, preceitos e valores como os que tem como foco transformar lugares e a realidade das pessoas, como pretende os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável-ODS (ONU, 2015) e as Dimensões Ambiental, Social e Governança – ESG (Pacto Global Rede Brasil, 2020)

É no cenário de resultados que se encontra inserida a auditoria no setor público, onde o exaurimento dessa atividade se dá, não com a entrega de relatórios, mas com a implementação das recomendações pela unidade auditada, que precisam ser atuais, factíveis e mensuráveis, de forma que os impactos sejam tangíveis e alinhados com objetivos comuns para todos e para o planeta.

4. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA DO MUNICÍPIO DE CAMPINAS

4.1 CONFORMIDADE LEGAL

A Lei Complementar 20.121/2018, de 25 de junho de 2018, regulamentada pelo Decreto 202/2018, de 20 de dezembro de 2018, instituiu no Município de Campinas o Sistema de Controle Interno que tem como órgão central a Secretaria Municipal de Gestão e Controle e que tem a auditoria como uma das modalidades de prestação de contas.

Por sua vez a atividade de auditoria tem o cargo de auditor de controle interno criado pela Lei 12.985/2007, cargo este exercido somente por servidores efetivos, conforme art. 12 da Lei Complementar 202/2018.

Toda esta atividade é permeada por um planejamento, elemento fundamental para uma Administração transparente, onde a prestação de contas se dá à luz da *accountability*, sendo aquele a pavimentação desse caminho para que as necessidades da sociedade sejam atendidas sem percalços inesperados durante a jornada.

Este planejamento na seara pública aparece sob várias denominações como o Plano Plurianual - PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, Lei de Orçamento Anual - LOA, consagrados no art. 165 da CRFB/88; como o Plano Diretor, lei estruturante no ordenamento das cidades, previsto no art. 182 da Constituição e outros planejamentos de curto e médio prazos escolhidos pelos entes para bem direcionar os gestores em políticas, programas ou ações específicas, como é o Plano Operativo Anual de Campinas,¹³ plano de ação que contempla o Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT-2024.

Quanto ao Plano Operativo Anual de 2024 este tem por objetivo a realização do acompanhamento, a verificação da regularidade dos atos administrativos, a obtenção de razoável segurança da regularidade dos atos de gestão, o fortalecimento dos controles internos, a avaliação da eficiência e efetividade das políticas públicas, a aplicabilidade das leis e normativos vigentes.

Quanto ao Plano Anual de Auditoria Interna este é o documento em âmbito municipal que estabelece todas as atividades para o próximo exercício dos departamentos da Secretaria Municipal de Gestão e Controle estabelecendo um cronograma de atividades que inclui ações planejadas que objetivam agregar valor à gestão local, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos da gestão e dos controles internos, por meio de recomendações, e demais atividades necessárias para a promoção dos seus objetivos institucionais.

Dentre as atividades estabelecidas estão as atividades do Departamento de Auditoria Interna – DAI, órgão que exerce a supervisão das atividades de auditoria interna, a quem coube proceder com a revisão do Manual de Auditoria Interna e a padronização dos processos de auditoria.

Nota-se, portanto, que a revisão do Manual de Auditoria Interna¹⁴ se encontra em total sintonia com o princípio da legalidade inerente a Administração Pública, bem como com o elemento competência, caracterizado pelo poder atribuído ao Departamento de Auditoria Interna para o desempenho da revisão do Manual.

4.2 ESTRUTURA

O Manual de Auditoria Interna, objeto do presente artigo está estruturado em 4 capítulos, o primeiro aborda princípios, competência dos participantes e o planejamento estratégico que tem o Plano Anual de Auditoria como definidor dos trabalhos prioritários a serem realizados no exercício seguinte.

O Segundo capítulo é reservado a Auditoria Interna propriamente dita, detalhando os tipos de auditorias e suas fases que culmina com o envio do Plano de Providências, documento onde são feitas as recomendações pela auditoria para a Coordenadoria Departamental de Controle e Monitoramento responsável pelo monitoramento no Departamento de Auditoria Interna.

O terceiro capítulo aborda o monitoramento, *in casu*, da implementação das medidas pactuadas entre auditor e unidade auditada, indicando a metodologia o compartilhamento da responsabilidade, o recebimento do Plano de Providências, a formalização do início dos trabalhos e toda sua gestão; no quarto capítulo tem-se os fluxos de auditorias.

Embora seja o primeiro item a ser considerado na leitura do Manual deixou-se propositalmente para o final a abordagem do pilar de todo o trabalho que a auditoria interna pretende imprimir, onde se verifica a identidade e o propósito desta atividade através da demonstração da sua missão, visão e seus valores.

Este tripé é a ponte para o futuro comum pois indica os valores que permeiam toda a atividade que pretende ser reconhecida como unidade de aperfeiçoamento da gestão, tendo como missão agregar valor à gestão municipal para entregas alinhadas não só com o princípio da conformidade, mas também com os princípios da eficiência, eficácia e efetividade.

Portanto, o Manual é inaugurado com a certeza de que a atividade é desenvolvida por órgão comprometido em promover consensos comuns rumo a resultados capazes de transformar a realidade da Administração e da cidade.

4.3 COMPATIBILIDADE COM O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

4.3.1 DEMOCRACIA, PROCESSOS, PROCEDIMENTOS E SUSTENTABILIDADE

Proporcionar espaços de debate dentro de processos e procedimentos é condição *sine qua non* para entregas sob o veis da sustentabilidade, que exige um Estado atuante à luz do consenso com orientações e regras preestabelecidas que busca o entendimento e não a dominação.

Demandas complexas e plurais, característica da sociedade atual que tem pela frente o desafio de conciliar o desenvolvimento econômico no presente sem deixar escassez para o futuro inibindo conflitos intergeracionais, tem nos modelos de organização e instituições que privilegiam processos participativos a esperança da existência de arenas onde os atores possam construir juntos soluções com potencialidades de impactar positivamente toda forma de vida e o planeta.

Dessa forma é imprescindível uma postura dialógica para o atingimento de resultados capazes de transformar a realidade da Administração e da cidade e a comunicação eficiente e adequada, que precisa ser realizada durante todo o processo de auditoria, é o padrão normativo de comportamento internacional a ser seguido, como bem explanado no item 2.3.2.1 do Manual, sem comprometer a independência e a imparcialidade dos trabalhos.

Todo esse processo de comunicação eficiente e adequada tem como palco para o consenso as reuniões com a Unidade Auditada, formalizadas em diferentes tipos e com propósitos específicos indicados no item 2.3.3.6, onde em uma – Reunião de Exposição de Achados, se apresenta e se discute o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe durante a fase de planejamento e a condição real encontrada, ocasião que o auditado tem a oportunidade de esclarecer pontos que entende carecedores de maiores informações que possam influenciar as conclusões dos trabalhos.

Outro tipo de reunião – Busca Conjunta de Soluções, tem-se, como o próprio nome indica, a identificação de soluções pela Unidade Auditada e pelos auditores para os problemas detectados, objetivando propostas de melhoria e correção de falhas.

A Reunião Final com a Unidade é reconhecida como etapa crucial do processo de auditoria interna, pois tem como objetivos esclarecer pontos levantados pela equipe de auditoria, discutir observações e recomendações, obter feedback e informações adicionais da Unidade antes da finalização do Relatório da Auditoria.

Esta importância é materializada através de um roteiro para a Reunião Final que tem como objetivos, *in verbis*:

- **Esclarecimento dos Achados de Auditoria:** Apresentar de forma clara e objetiva os achados de auditoria, destacando as não conformidades identificadas e os critérios utilizados pela equipe para sua avaliação. A equipe de auditoria deve estar preparada para esclarecer eventuais dúvidas dos gestores da Unidade Auditada e explicar os impactos potenciais das falhas encontradas.
- **Discussão de Soluções e Planos de Ação:** Estimular a Unidade Auditada a apresentar um plano de providências para corrigir as fragilidades e irregularidades identificadas. Essa é uma oportunidade para os gestores sugerirem soluções práticas e discutirem a viabilidade de implementação das ações corretivas propostas.
- **Acordo sobre Prazos para Implementação:** Negociar e estabelecer prazos razoáveis para a implementação das ações corretivas, assegurando que a Unidade Auditada disponha de tempo suficiente para executar as melhorias necessárias de forma eficaz.

Todo esse enredo democrático tem como objetivo reiterar a importância da colaboração entre os envolvidos, mola propulsora para a continuidade da atividade de auditoria que precisa contar com recomendações atuais e factíveis e com um monitoramento que assegure o cumprimento das ações acordadas que se transformarão em entregas.

4.3.2 ENTREGAS COMPATIBILIZADAS COM A DIMENSÃO ESG E COM OS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL – ODS

É no Plano de Providências, que estão formalizadas as recomendações da auditoria e as providências adotadas pelos gestores para regularizar ou sanear falhas, inconformidades ou irregularidades apontadas pela auditoria, subsidiado pelos papéis de trabalho, mas, principalmente, lastreados no consenso propiciado pelas reuniões.

A formulação das recomendações exige alinhamento com regras, normas, valores e princípios, onde a transversalidade e a interconectividade de temas sejam considerados pelos auditores antes de formulá-las, tendo a sustentabilidade, princípio estruturante legado pelo Constituinte Originário, como fundamento de todo o raciocínio a ser empreendido, eis que um dever imposto ao Poder Público.

O alinhamento exige, outrossim, compatibilidade com entregas capazes de contribuir para o processo de transformação de uma sociedade, que por sua vez precisa atender expectativas de agendas globais que objetivam o bem comum de todos e do planeta onde a Dimensão ESG e os ODS fazem o papel de direcionadores de condutas e ações em prol de um desenvolvimento sustentável.

Ocorre que, se por um lado esses direcionadores não são autoaplicáveis, por outro há o dever constitucional imposto ao Poder Público para que o bem-estar ambiental, social e econômico se faça presente com projeções positivas para o futuro, o que só é possível com habilidades, conhecimentos e empenho do agente na função que desempenha.

Na esteira desse raciocínio o Manual indica como requisitos a serem observados quando do preenchimento do Plano de Providências as dimensões ESG e os eixos ODS.

Figura 2. Anexo V – Plano de Providências

ANEXO V – PLANO DE PROVIDÊNCIAS

PLANO DE PROVIDÊNCIAS
Processo SEI nº: PMC.XXXX.XXXXXXX-XX

PONTO DE AUDITORIA	RECOMENDAÇÃO	ESG	ODS	PROVIDÊNCIAS A SEREM IMPLEMENTADAS	PRAZO PARA IMPLEMENTAÇÃO	RESPONSÁVEL INDICADO PELO GESTOR

Fonte: Manual de Auditoria Interna. Campinas, 2024.

Em que pese ser da equipe de auditoria a competência e a responsabilidade por fazer os devidos enquadramentos, a responsabilidade compartilhada, inerente ao tema sustentabilidade, foi adotada no Manual no item 3.2, pois toda atividade de auditoria só trará resultados tangíveis com a indicação das providências adotadas pela unidade auditada.

Ressalta-se que o tempo de verificação da implementação das recomendações pela unidade auditada foi devidamente considerado como se vê no item 3.5. do Manual, que estabelece um período máximo de 03 (três) anos de monitoramento, contados a partir do dia seguinte à data da pactuação do Plano de Providências.

A Agenda da ONU estabeleceu prazo para o atingimento dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentáveis, requerendo comprometimento de todos os atores em prol do atingimento desses objetivos, portanto, o prazo estipulado, além de ser importante para a Administração Pública trazendo segurança jurídica, é aliado na busca pela sustentabilidade que tem o ano de 2030 como tempo demarcado para que o desenvolvimento sustentável e uma vida digna para todos seja uma realidade.

5. CONCLUSÃO

Em a Era dos Direitos Norbberto Bobbio¹⁵ faz lembrar que os direitos do homem não foram dados de uma vez por todas e nem conjuntamente, mas a convergência de tradição, de correntes de pensamentos precisa acontecer, pois um futuro comum exige consenso de ideias e ideais.

Buscar um futuro comum, com objetivos, valores e princípios comuns em uma sociedade plural, com insegurança climática e com assimetrias de informação é um desafio que toca a cultura de um povo que precisa repensar hábitos em pequenas ações individuais no seu dia a dia, para que as novas gerações possam usufruir de costumes onde o padrão adotado seja capaz de melhorar a vida do ser humano.

Buscar um futuro comum, é um desafio para a Administração Pública que precisa estar atenta e atualizada às demandas e as novas técnicas de melhor atendê-las.

Enfim, o presente trabalho buscou demonstrar que o Manual de Auditoria Interna objeto do presente artigo apresenta uma sistematização que privilegia espaços de diálogo, tendo a proteção do meio ambiente, a justiça social e a eficiência econômica como substrato para que o Poder Público Municipal possa se nortear para que o desenvolvimento sustentável de fato aconteça.

Cabo Frio, 12 de novembro de 2024.

6. NOTAS

1. ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A ONU e o meio ambiente**. 2020. Disponível em <https://brasil.un.org/pt-br/91223-onu-e-o-meio-ambiente>. Acesso em: 08 out. 2024.

2. COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.1991. Disponível em: <https://smastr16.blob.core.windows.net/portaleducacaoambiental/sites/11/2024/05/Nosso-Futuro-Comum.pdf>. Acesso em: 08 out. 2024

3. COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

4. COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

5. PACTO GLOBAL REDE BRASIL. **Entenda o significado da sigla ESG (Ambiental, Social e Governança) e saiba como inserir esses princípios no dia a dia de sua empresa**. Pacto global Rede Brasil, São Paulo, 1 dez. 2020. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/esg>. Acesso em 14 out. 2024.

6. ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A ONU e o meio ambiente**. 2020. Disponível em <https://brasil.un.org/pt-br/91223-onu-e-o-meio-ambiente>. Acesso em: 08 out. 2024.

7. ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Transformando nosso mundo: A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: UNIC Rio, 2015. Disponível em <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

8. PACTO GLOBAL REDE BRASIL. **Entenda o significado da sigla ESG (Ambiental, Social e Governança) e saiba como inserir esses princípios no dia a dia de sua empresa**. Pacto global Rede Brasil, São Paulo, 1 dez.2020. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/esg>. Acesso em: 14 out. 2024.

9. GOMES, Alaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça, v. 1, n. 13, 2009. Disponível em: http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fq-VM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf. Acesso em: 15 out. 2024.

10. GOMES, Alaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José.

11. Instrução Normativa – IN CGU nº 03/2017 – **Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/ajuste-01/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/6-instrucao-normativa-no-3_referencial-tecnico_9jun2017.pdf. Acesso em: 08 out. 2024.

12. TCU. **ISSAI em português**. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 16 out. 2024

13. CAMPINAS. **PLANO OPERATIVO ANUAL**. POA, 2024. Disponível em : https://portal-api.campinas.sp.gov.br/sites/default/files/secretarias/arquivos-avulsos/133/2023/12/18-164111/POA_2024.pdf. Acesso em: 21 out. 2024.

14. CAMPINAS. **MANUAL DE AUTORIA INTERNA**. Manual, 2024. Disponível em : <https://portal-api.campinas.sp.gov.br/sites/default/files/secretarias/arquivos-avulsos/133/2023/12/11-144256/01%20Manual%20de%20Auditoria%20Interna%20v23.pdf>. Acesso em: 15 out. 2024.

15. BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 229.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 229.

BRASIL. MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Agenda 21 Global**. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/responsabilidade-socioambiental/agenda-21/agenda-21-global.html>. Acesso em: 11 out. 2024.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991. Disponível em: <https://smastr16.blob.core.windows.net/portaleducacaoambiental/sites/11/2024/05/Nosso-Futuro-Comum.pdf>. Acesso em: 08 out. 2024.

CAMPINAS. **MANUAL DE AUTORIA INTERNA**. Manual, 2024. Disponível em: <https://portal-api.campinas.sp.gov.br/sites/default/files/secretarias/arquivos-avulsos/133/2023/12/11-144256/01%20Manual%20de%20Auditoria%20Interna%20v23.pdf>. Acesso em: 15 out. 2024.

CAMPINAS. **PLANO OPERATIVO ANUAL**. POA, 2024. Disponível em: https://portal-api.campinas.sp.gov.br/sites/default/files/secretarias/arquivos-avulsos/133/2023/12/18-164111/POA_2024.pdf. Acesso em: 21 out. 2024.

CAMPINAS. **Lei 12.985/2007**. Dispõe sobre o Plano de Cargos, Carreiras e Vencimentos dos Servidores do Município de Campinas. 2007. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/85057>. Acesso em: 21 out. 2024.

CAMPINAS. **Lei Complementar 20.121/2018**. Institui o Sistema de Controle Interno da Administração Pública municipal direta e indireta e reestrutura e consolida a Secretaria Municipal de Gestão e Controle.

Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaroriginal/id/132855>. Acesso em: 21 out. 2024.

CAMPINAS. **Decreto 202/2018**. Regulamenta a Lei Complementar nº 202, de 25 de junho de 2018, que instituiu o sistema de controle interno da administração pública municipal. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaroriginal/id/133608>. Acesso em: 21 out. 2024.

GOMES, Elaine Dias; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de; BARBOZA, Reginaldo José. AUDITORIA: ALGUNS ASPECTOS A RESPEITO DE SUA ORIGEM. Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis, Garça, v. 1, n. 13, 2009. Disponível em: http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/xza6N0w4fqVM1H2_2013-4-24-11-13-58.pdf. Acesso em: 15 out. 2024.

Instrução Normativa – IN CGU nº 03/2017 – **Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal**. Disponível em: https://www.gov.br/defesa/pt-br/arquivos/ajuste-01/lai/auditoria/ciset/manuais-normativos-e-pop/6-instrucao-normativa-no-3_referencial-tecnico_9jun2017.pdf. Acesso em: 08 out. 2024.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **A ONU e o meio ambiente**. 2020. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91223-onu-e-o-meio-ambiente>. Acesso em: 08 out. 2024.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Transformando nosso mundo: A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: UNIC Rio, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/sites/default/files/2020-09/agenda2030-pt-br.pdf>. Acesso em: 14 out. 2024.

PACTO GLOBAL REDE BRASIL. **Entenda o significado da sigla ESG (Ambiental, Social e Governança) e saiba como inserir esses princípios no dia a dia de sua empresa**. Pacto global Rede Brasil, São Paulo, 1 dez.2020. Disponível em: <https://www.pactoglobal.org.br/esg>. Acesso em: 14 out. 2024.

TCU. **ISSAI em português**. 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/control-e-fiscalizacao/auditoria/normas-internacionais-das-entidades-fiscalizadores-superiores-issai/>. Acesso em: 16 out. 2024.

BIBLIOGRAFIA

BETTINE., Marco. **A Teoria do Agir Comunicativo e Jürgen Habermas**: bases conceituais. São Paulo: Edições EACH, 2021. 1 E-book. DOI 11606/9786588503027.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 37 ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2005.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, 1995.

BRASIL. **Lei 4.320/1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e o Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l4320.htm#:~:text=LEI%20No%204.320%2C%20DE%2017%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%201964&text=Estatui%20Normas%20Gerais%20de%20Direito,Munic%C3%ADpios%20e%20do%20Distrito%20Federal. Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar 101/2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 out. 2024.

Brasil. **Lei Complementar 141/2012**. Regulamenta o § 3º da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm. Acesso em: 16 out. 2024.

BRASIL. **Lei 10.098/2000**. Estabelece normas gerais e critérios básicos para a promoção da acessibilidade das pessoas portadoras de deficiência ou com mobilidade reduzida. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10098.htm. Acesso em: 16 out. 2024.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **A Reforma Gerencial do Estado de 1995**. RAP, v. 34, 2000.

Controladoria-Geral da União – CGU. **Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 16 out. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direito Fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

Recebido em: 12/11/2024

Aceito em: 04/08/2025