

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA**

Lia de Castro Silva

**CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS
ESTUDO DE CASOS EM ÓRGÃOS DE CONTROLE DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

Brasília

2009

Lia de Castro Silva

CONTROLES INTERNOS E GESTÃO DE RISCOS
ESTUDO DE CASOS EM ÓRGÃOS DE CONTROLE DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União.

Orientador: Luciano dos Santos Danni

Brasília

2009

Autorização

Autorizo a divulgação do texto completo no sítio da Câmara dos Deputados, da TCU, da AGU e da CGU a reprodução total ou parcial, exclusivamente, para fins acadêmicos e científicos.

Assinatura: _____

Data ____/____/____

Silva, Lia de Castro.

Controles internos e gestão de riscos [manuscrito]: estudo de caso em órgãos de controle da administração pública brasileira / Lia de Castro Silva. -- 2009.

88 f.

Orientador: Luciano dos Santos Danni.

Impresso por computador.

Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, 2009.

1. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU). 2. Brasil. Controladoria-Geral da União (CGU). 3. Controle interno, Brasil. 4. Análise de risco, Brasil. 5. Administração pública, estudo de caso, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.5(81)

Controles internos e gestão de riscos: estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira.

Monografia – Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União – 2º Semestre de 2009.

Aluno: Lia de Castro Silva

Banca examinadora:

Luciano dos Santos Danni (Orientador)

Bruno Medeiros Papariello (Examinador)

Brasília, 16 de dezembro de 2009.

Dedicatória

Dedico esta monografia ao meu marido, André, aos meus filhos, Cauê, Caio e Léo, a minha mãe, Miriam, aos meus irmãos e ao meu segundo pai, Carlão, que nunca deixaram que eu me sentisse abandonada apenas à rica, mas solitária, companhia dos livros, e a minha avó Esther e ao meu pai Clarkson, essenciais na formação da minha personalidade.

Agradecimento

Agradeço ao apoio de meus colegas de trabalho, na Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle, do Tribunal de Contas da União.

Epígrafe

*“Quem passou pela vida em brancas nuvens
e em plácido descanso adormeceu.*

*Quem nunca bebeu das fontes da alegria,
da paz, do amor, do silêncio e da harmonia.*

Quem nunca se deleitou com a meditação.

Quem nunca experimentou o êxtase interior.

Vegetou.

Se arrastou do útero à cova...

Foi um espectro de homem, não foi homem.

Só passou pela vida, não viveu.”

Fernando Pessoa

“Quem passou pela vida em branca nuvem

E em plácido repouso adormeceu,

Quem não sentiu o frio da desgraça,

Quem passou pela vida e não sofreu,

Foi espectro de homem - não foi homem,

Só passou pela vida - não viveu.”

Francisco Otaviano

Resumo

As atividades de controles internos e de gestão de risco têm ganhado força na administração pública de vários países do mundo. É importante garantir que o Brasil esteja acompanhando essa tendência e, assim, garantindo eficiência, eficácia, efetividade e transparência na gestão pública.

Palavras-chave: Controle Interno. Controle da Administração Pública Federal. Órgãos de Controle. Transparência.

Lista de abreviaturas

- (ABNT) Associação Brasileira de Normas Técnicas
- (AGE) Auditoria Geral do Estado
- (AUDIN) Auditoria Interna da CONAB
- (AUDIT) Coordenação Geral de Auditoria Interna
- (BACEN) Banco Central do Brasil
- (CAIXA) Caixa Econômica Federal
- (CFC) Conselho Federal de Contabilidade
- (CF/88) Constituição Federal de 1988
- (CGM) Controladoria Geral do Município
- (CGRIS) Coordenação de Gestão de Risco
- (CGU) Controladoria Geral da União
- (CONAB) Companhia Nacional de Abastecimento
- (CONACI) Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno
- (COSO) *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
- (EFS) Entidade de Fiscalização Superior
- (GRC) Governança Corporativa, Gestão de Riscos e Controles Internos
- (IBGC) Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
- (IFAC) *International Federation of Accountants*
- (IIA) *Institute of Internal Auditors*
- (IN) Instrução Normativa
- (INTOSAI) *International Organization of Supreme Audit Institutions*
- (ISO) *International Organization for Standardization*
- (LRF) Lei Complementar 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal
- (MAPA) Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
- (MPU) Ministério Público da União
- (OAG) *Controller and Auditor-General Office*
- (RFB) Secretaria da Receita Federal do Brasil
- (SAEB) Secretaria de Administração do Estado da Bahia
- (SEA) Sistema Estadual de Administração (Bahia)
- (SEFAZ) Secretaria de Estado da Fazenda (Bahia)
- (SEFAZ) Secretaria Municipal de Fazenda (Salvador)
- (SCI-PEF) Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

(SOX) Lei Sarbanes-Oxley

(SWOT) *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*

(TCE) Tribunal de Contas do Estado

(TCM) Tribunal de Contas dos Municípios

(TCU) Tribunal de Contas da União

Lista de Tabelas

Tabela I - Nomenclatura adotada pelos órgãos de controle interno – Brasil – 2009.

Tabela II - Distribuição dos órgãos de controle interno por áreas de atuação, observado o instrumento legal que os rege – Brasil – 2009.

Tabela III - *Benchmark* entre os modelos apresentados.

Tabela IV - Aderência do TCU aos parâmetros da pesquisa.

Tabela V - Aderência da CGU aos parâmetros da pesquisa.

Tabela VI - Aderência da AGE/RJ aos parâmetros da pesquisa.

Tabela VII - Aderência da CGM/RJ aos parâmetros da pesquisa.

Tabela VIII - Aderência dos órgãos de controle do Estado da Bahia aos parâmetros da pesquisa.

Tabela IX - Aderência da CGM/SA aos parâmetros da pesquisa.

Tabela X - Aderência da RFB aos parâmetros da pesquisa.

Tabela XI - Aderência da CAIXA aos parâmetros da pesquisa.

Tabela XII - Aderência da CONAB aos parâmetros da pesquisa.

Tabela XIII - Resumo da análise dos órgãos de controle.

Tabela XIV - Resumo da análise da SRF, da CAIXA e da CONAB.

SUMÁRIO

1. Introdução	9
1.2 Justificativa	15
1.3 Objetivos	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 Delimitação	18
2. Conceitos e princípios básicos de cada modelo adotado como parâmetro	19
A. <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>	19
B. ISO 31:000	21
C. <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>	24
3. Estudos de casos no Brasil	28
3.1 Modelos, conceitos e princípios divulgados pelo TCU e pela CGU	28
A. TCU	28
B. CGU	34
3.2 Modelos, conceitos e princípios adotados pela Administração Pública Brasileira	42
3.2.1 Órgãos de Controle	42
A. Estado do Rio de Janeiro	42
B. Município do Rio de Janeiro	47
C. Bahia	51
D. Salvador	58
3.2.2 Outros órgãos e entidades da Administração Pública Federal	62
A. Secretaria da Receita Federal do Brasil	62
B. Caixa Econômica Federal	65
C. Companhia Nacional de Abastecimento	72
4. Conclusão	77
Referências bibliográficas	82

1. Introdução

Esta introdução visa demonstrar o crescimento em todo o mundo, tanto na administração privada quanto na pública, da importância dos controles internos e da gestão de risco no gerenciamento de qualquer instituição.

A evolução histórica da administração pública está ligada ao desenvolvimento da administração empresarial. O mesmo acontece com o controle da gestão pública. Desta forma, cabe aqui destacar, brevemente, o desenvolvimento do mercado e da administração empresarial que acabou por culminar na cultura do controle.

Ademais, segundo Ducker (1998, pag. 3), o entendimento de que administração é apenas empresarial deve ser revisto, pois:

Por que é importante acabar com a distinção artificial entre organizações empresariais e não-empresariais? Porque é muito pouco provável que o setor que mais cresça nas sociedades desenvolvidas do século XXI seja o das empresas. Na verdade, as empresas não têm sido o setor que mais cresce nas sociedades desenvolvidas do século XX. Hoje, uma proporção muito menor da população economicamente ativa dos países desenvolvidos trabalha em empresas do que acontecia há 100 anos.

Naquela época, praticamente todas as pessoas que compunham a população ativa ganhavam a vida em atividades econômicas (em sua maioria agrícolas). Os setores que mais cresceram nos países desenvolvidos no século XX não foram o das empresas, mas sim o governamental, o dos profissionais liberais, o da saúde e o da educação. Essa tendência vai se manter e se intensificar no século XXI.

Assim, o setor social sem fins lucrativos é aquele em que a administração é mais necessária hoje em dia. É ali que a administração sistemática, baseada na teoria e guiada por princípios, pode render os maiores resultados em menos tempo. Basta pensar nos enormes problemas com que o mundo defronta - pobreza, saúde, educação, tensões internacionais -, que a necessidade de soluções administradas se torna clara.

Ou seja, tendo em vista o princípio da eficiência, a administração pública não pode mais ignorar os avanços conseguidos pela área privada. Sobre a transição da administração pública burocrática para a administração pública gerencial, Bresser-Pereira (2007, pag. 5) diz que “cada país ou se adianta em realizá-la, ou fica para trás e arca com os custos do atraso; ou a implementa com competência, ou de forma equivocada e confusa”.

Teoricamente, tomando como exemplo a expansão do mercado norte-americano, a história da administração pode ser dividida em quatro fases (LODI, 1981). A primeira fase é a de acumulação de recurso e teve início após a guerra civil americana, em 1865. A segunda fase, de racionalização do uso dos recursos, caracterizou-se pela integração vertical das instituições e a formação dos *empire builders* americanos, em que os executivos tinham como principal objetivo dominar novos mercados. Como consequência, os lucros passam a

depender da racionalização do funcionamento das empresas, que foram obrigadas a reduzir custos por meio da criação de uma estrutura funcional, com definição de linhas de autoridade e comunicação e foco no produto.

Na terceira fase, conhecida como novo crescimento, ocorreu a diminuição da margem de lucro, devido à saturação do mercado provocada pelo avanço empresarial da fase anterior e pela dificuldade de se reduzir custos continuamente. A solução encontrada foi a diversificação de produtos e mercados, para a qual o modelo da fase anterior, por ser unificado, não era eficiente. Desta forma, empresas com maior diversificação criaram departamentos de pesquisa e desenvolvimento, engenharia de produto e desenho industrial, por exemplo.

A quarta fase, de racionalização do uso de recursos em expansão, representou o processo de descentralização administrativa, necessária para abranger as novas linhas de produção e atuação das empresas.

Essa breve exposição mostra como a evolução do mercado provocou mudanças nas teorias e práticas administrativas. Uma das principais características das instituições passou a ser a estrutura organizacional complexa e, conseqüentemente, mais difícil de controlar, sobretudo porque se tratava, inicialmente, em sua grande maioria, de empresas familiares, com administração baseada em confiança e com pouco formalismo.

A administração pública, por razões e caminhos diversos, também passou por fases em sua evolução. Entre os anos 1930 e 1960, o Estado era o principal fator de desenvolvimento social e econômico, em quase todos os países do mundo. O crescimento desordenado do Estado e a globalização, no entanto, provocaram, na década de 1970, uma crise na administração estatal. Em resposta a essa crise, cresceram a tendência neoconservadora e as reformas econômicas voltadas ao mercado, tido como mais eficiente na gestão da economia e dos mecanismos de alocação de recursos, que culminaram nas reformas neoliberais que buscavam o Estado mínimo (BRESSER-PEREIRA, 1997).

A crise econômica dos anos 1980 foi considerada uma crise do Estado e levou a questionamentos tanto em relação à eficiência do mercado como principal interventor econômico, quanto à forma burocrática de administração do Estado. Segundo Bresser-Pereira (1997, pag. 3):

Ou, em outras palavras, está implícito que a coordenação do sistema econômico no capitalismo contemporâneo é, de fato, realizada não apenas pelo mercado, como quer o neoliberalismo conservador de alguns notáveis economistas neoclássicos, mas também

pelo Estado: o primeiro coordena a economia através de trocas, o segundo, através de transferências para os setores que o mercado não logra remunerar adequadamente segundo o julgamento político da sociedade. Assim, quando há uma crise importante no sistema, sua origem deverá ser encontrada ou no mercado, ou no Estado. A Grande Depressão dos anos 30 decorreu do mau funcionamento do mercado, a Grande Crise dos anos 80, do colapso do Estado Social do século vinte.

O cerne dessa crise foi, por um lado, o crescimento do Estado e, por outro, a atuação forte do mercado provocada pela globalização. Ou seja, o Estado precisava ser mais eficiente para administrar uma máquina maior e o mercado precisava ser regulado para voltar a cumprir sua função social e não apenas a função econômica. Desta forma, surgem em países de centro-esquerda, como o Brasil, as reformas voltadas ao mercado, mas sem o radicalismo neoliberal.

Essa reforma, ocorrida a partir de meados dos anos 1980, caracterizou-se pela transição da administração burocrática para a gerencial, em busca de maior eficiência e menor custo na prestação de serviços sociais e científicos que o Estado passou a oferecer.

Assim como na administração empresarial, no setor público o incremento das funções e atividades do Estado em diversos setores (como prestador de serviço e como regulador de serviços públicos prestados por particulares) e, conseqüentemente, o aumento de agentes e interesses envolvidos na implementação de políticas públicas gerou o chamado conflito de agências, que, segundo Carvalho (CARVALHO, 2002, p. 19 *apud* SILVA, 2003):

aparecem quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente.

Na administração pública, as partes envolvidas são a sociedade e seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, entre outros¹. Para diminuir o conflito de interesses entre agentes e principais, o Estado, em nível macro, edita leis e normas que possam garantir a transparência das atividades de interesse público por meio da responsabilização e da prestação de contas.

No Brasil, a LRF foi um marco recente na definição de responsabilidades e prestação de contas de administradores públicos de todos os entes e esferas da Nação. No entanto, o controle estatal não é restrito apenas à área fiscal, outras leis e atos normativos definem regras de transparência e *accountability* tanto para o setor público quanto para o setor

¹ Tribunal de Contas da União, 2009.

privado, como, por exemplo, as Leis 4.320/64 e 6.404/76, que disciplinam a contabilidade pública e privada, respectivamente, o Decreto-lei 200/67, que foi o marco da reforma administrativa no Brasil, e a Lei 8.666/93, que disciplina as contratações e aquisições de bens e serviços pela administração pública.

O controle institucional, no entanto, é anterior à observância de leis e normas gerais, é mais específico e próprio do que a conformidade com atos externos. Cada organização, pública ou privada, institui processos e atividades para atingir seus objetivos e implanta mecanismos de controles para mitigar os riscos inerentes a cada atividade.

A relação objetivo/risco/controle é inerente a qualquer atividade, mesmo que informalmente, mesmo que em um contexto mínimo (como uma pequena empresa familiar). Aos processos e atividades desenvolvidos para garantir que os objetivos sejam alcançados e que os riscos sejam mitigados chamamos controles internos. Embora o termo controles internos seja relativamente recente, o controle da administração das organizações já vem sendo tratado há muito tempo, normalmente inserido no tema **governança corporativa**. Esse conceito não é novo, conforme dispõe Peters (2007, p. 27, *apud* Tribunal de Contas da União, 2009):

ele já existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas.

Segundo o IBGC, os princípios básicos da governança corporativa são a **transparência, a equidade, a prestação de contas (*accountability*) e a responsabilidade corporativa²**.

A administração pública brasileira está sujeita a todos esses princípios previstos pelo IBGC, conforme dispõe o art. 37 da CF/88. Em obediência aos princípios constitucionais, todos agentes da governança de órgãos e entidades públicos têm o dever não só de garantir à sociedade a consecução eficiente das políticas e dos interesses públicos, mas também de mostrar o que está sendo feito para isso, o que chamamos de transparência e publicidade.

Atualmente, Governança Corporativa, Gestão de Riscos e Controles Internos, resumidos no acrônimo GRC, são reconhecidamente imprescindíveis na administração de

² Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, IBGC, 2009.

qualquer organização. Instituições públicas e privadas de todo o mundo editaram normas e modelos para implantação de controles internos e de gestão de riscos. Na área pública, cito, de forma exemplificativa, o Canadá e a Nova Zelândia.

O *Treasury Board of Canada Secretariat*, no ato normativo *Policy on Internal Control*, cuja versão mais recente está em vigor desde 01/04/09, define controles internos e sistemas de controles internos, respectivamente, como:

um conjunto de meios que as organizações usam para mitigar os riscos e oferecer garantias razoáveis nas seguintes categorias gerais:

- eficácia e a eficiência dos programas, operações e gestão de recursos, incluindo a salvaguarda dos ativos;
- confiabilidade da informação financeira, e
- cumprimento da legislação, regulamentos, políticas e autoridades delegadas.

um conjunto de controles internos de um departamento para mitigar os riscos e oferecer garantias razoáveis nas seguintes categorias gerais:

- eficácia e eficiência dos programas, operações e gestão de recursos, incluindo a salvaguarda dos ativos;
- confiabilidade da informação financeira, e
- cumprimento da legislação, regulamentos, políticas e autoridades delegadas.

Como tal, os controles internos funcionam em todos os níveis da organização e são parte integrante do quadro de gestão de risco. Na prática, o sistema departamental de controle interno é composto de vários sistemas de controle interno que abrangem diversas áreas de gestão, tais como gestão financeira e relatórios financeiros. (tradução livre).

Na Nova Zelândia, as políticas de auditoria do *Controller and Auditor-General Office* (OAG) têm como base o trabalho desenvolvido pelo *New Zealand Institute of Chartered Accountants Standards*, que editou, em 2003, o *Auditing Standard 402* (AS 402), sobre avaliação de risco e controle interno. A norma traz as seguintes definições:

Ambiente de controle – atitude e ações de gestão em relação a sistema de controle interno e sua importância para a entidade.

Procedimentos de controle – são as políticas e procedimentos, além do ambiente de controle, que a gestão estabelece para alcançar objetivos específicos da entidade.

Sistema de controle interno – compreende o ambiente de controle e os procedimentos de controle e inclui todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pelos gestores de uma entidade para auxiliar a atingir o objetivo de dar a maior garantia possível de uma condução eficiente dos negócios, incluindo aderência da gestão às políticas, à salvaguarda dos ativos, à prevenção e detecção de fraudes e erros, à precisão e integridade dos relatórios e tempestividade de informações contábeis e não-contábeis. (tradução livre).

Notam-se semelhanças entre o que dispõem os dois países, por exemplo, a relação objetivo/risco/controle e o conceito de controles internos como um processo inerente à instituição como um todo. Essas semelhanças não ocorrem por acaso, trata-se de uma tendência que vem firmando-se pelo mundo.

A Lei SOX, editada nos Estados Unidos em 2002, visou proteger o mercado de capitais diante da falência de grandes empresas americanas, tanto por fraude quanto por má-gestão (BERGAMIN, 2005). Os Títulos 3 e 4 da SOX tratam de responsabilidades administrativas e de divulgação das informações financeiras. Cabe destacar o disposto nas Seções 302 e 404:

SEÇÃO 302

RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE PELOS RELATÓRIOS FINANCEIROS

(a) EXIGÊNCIAS DE REGULAMENTOS

- A Comissão exigirá, por meio de norma, que cada sociedade que faça relatórios periódicos, de acordo com a seção 13(a) ou 15 (d) da Lei da Bolsa de Valores de 1934 (15v.S.C. 78 m, 78 o(d)), que o principal executivo ou executivos, e o diretor, ou diretores, financeiro principal, ou pessoas que desempenhem funções semelhantes, certifiquem em cada relatório anual ou trimestral preenchido ou apresentado sob cada seção de tal Lei que:

- (1) o executivo que estiver assinando, revisou o relatório;
- (2) baseado no conhecimento do executivo, o relatório não contém qualquer declaração falsa de um fato material ou omite a declaração de um fato material necessário para efetuar as declarações realizadas, à vista das circunstâncias sob as quais tais declarações foram realizadas, de forma não-enganosa;
- (3) baseado no conhecimento do executivo, as declarações financeiras, e outras informações financeiras incluídas no relatório, razoavelmente presente em todos os relatórios dizem respeito à condição financeira e resultados de operações do emissor referentes, ou para, os períodos apresentados no relatório;
- (4) os executivos que assinam:

(A) são responsáveis pelo estabelecimento e manutenção de controles internos;

(B) planejaram tais controles internos para assegurar que informações importantes em relação ao emissor e suas subsidiárias consolidadas sejam divulgadas para tais executivos através de outros dentro daquelas entidades, particularmente durante o período no qual os relatórios periódicos estão sendo preparados; (grifei)

(C) avaliaram a vigência dos controles internos do emissor dentro do prazo de 90 dias anteriores ao relatório; e

(D) apresentaram suas conclusões no relatório sobre a vigência dos seus controles internos baseadas na avaliação em relação àquele período;

(5) os executivos que assinam revelaram para os auditores do emissor e para o comitê de auditoria do conselho de diretores (ou pessoas que estejam desempenhando função equivalente):

(A) todas as deficiências significativas no planejamento ou operação de controles internos que afetassem de forma adversa a capacidade do emissor para registrar, processar, resumir e relatar dados financeiros e identificaram para os auditores do emissor qualquer deficiência importante nos controles internos; e

(B) qualquer fraude, significativa, ou não, que envolva a gerência ou outros empregados que possuam um papel importante nos controles internos do emissor; e

(6) os executivos que assinam indicaram no relatório se ocorreram, ou não, mudanças significativas nos controles internos ou em outros fatores que pudessem afetar de forma significativa os controles internos após a data de sua avaliação, inclusive quaisquer medidas corretivas em relação a deficiências significativas e fraquezas materiais.

SEÇÃO 404

AVALIAÇÃO GERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS

(a) NORMAS EXIGIDAS

A Comissão determinará normas exigindo que cada relatório anual exigido pela seção 13(a) ou 15(d) da Lei da Bolsa de Valores de 1934 (15 U.S.C. 78m ou 78°(d)) contenha um relatório de controle interno, que irá:

- (1) definir a responsabilidade de gerenciamento para estabelecer e manter uma estrutura de controle interno adequado e procedimentos para os relatórios financeiros; e
- (2) conter uma avaliação, em relação ao ano fiscal mais recente, do emissor, da efetividade dos procedimentos e estruturas de controle interno para os relatórios financeiros.

Conforme já mencionado, o objetivo da SOX é diminuir a exposição a riscos e minimizar o impacto no caso de ocorrência de riscos residuais. Para isso, atribuiu responsabilidades aos altos gestores das instituições pela implantação e manutenção dos controles internos.

1.2 Justificativa

No Brasil, o tema Sistemas de Controles Internos tem origem na CF/88:

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

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

No entanto, a Constituição trata de uma estrutura orgânica, constituída por unidades integradas que atuam sob orientação técnica de um órgão central. Por se tratar de estrutura própria de cada poder, em cada ente, chamou-se de interno o sistema estruturado para controlar os respectivos órgãos e entidades. Mas não se deve confundir o que prevê a CF/88 com os controles internos objeto deste trabalho, que são aqueles próprios da administração de qualquer instituição. De acordo com a INTOSAI:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.³

Ressalte-se que o Sistema de Controles Internos constitucional possui atribuições típicas de uma unidade de auditoria interna, ou seja, contribuir para a eficácia da gestão administrativa. Especificamente em relação aos controles internos, a INTOSAI dispõe que as auditorias internas devem examinar e contribuir “para a eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações, mas não possuem responsabilidade primária pelo planejamento, implementação, manutenção e documentação do processo”⁴. Ou seja, existem conceitos que, apesar de semelhantes, não podem ser confundidos.

Auditoria interna, ou unidade de auditoria interna, é o órgão responsável pelo exame das atividades da instituição na busca de possível ocorrência de falhas, erros ou fraudes na gestão. É unidade de linha da administração à qual não compete determinar procedimentos de gestão a outras unidades, mas apenas recomendar aprimoramentos aos gestores responsáveis e comunicar eventos relevantes à alta administração.

Controles internos (ou sistema de controles internos, ou controles internos administrativos), como já definido, são os procedimentos adotados pela administração para alcançar, de forma eficiente seus objetivos. Caso o tamanho ou complexidade da instituição justifique, pode ser implantada uma unidade de controle interno, que terá a atribuição de avaliar os controles internos das demais unidades e atividades e propor aprimoramentos, caso sejam detectadas falhas. Cabe aos gestores implantar e manter controles internos eficientes.

O Sistema de Controle Interno dos Poderes, que também já foi definido, é a estrutura orgânica prevista na CF/88 para avaliar e auxiliar os órgãos integrantes de cada Poder, nos respectivos entes da Federação.

Não há, no entanto, padrão na utilização desses conceitos nas leis e normas pátrias, o que pode ser observado nas tabelas a seguir, elaboradas pelo CONACI, que mostram a denominação dos órgãos dos Sistemas de Controles Internos nos Estados e no Distrito Federal e as áreas de atuação definidas nos respectivos instrumentos legais⁵.

³ INTOSAI. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, tradução TCE/BA, 2007.

⁴ Idem.

⁵ CONACI. Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos Estados brasileiros e do Distrito Federal. Elaboração: Fundação João Pinheiro (FJP) – Centro de Estudos de Políticas Públicas (CEPP). Disponível em <http://www.conaci.org.br/img_news/9_p.pdf>. Acesso em 04 nov. 2009.

Tabela I - Nomenclatura adotada pelos órgãos de controle interno – Brasil – 2009.

Nomenclatura	Frequência por nomenclatura	Percentual
Controladoria Geral do Estado	10	40
Auditoria Geral do Estado	8	32
Contadoria e Auditoria Geral do Estado	1	4
Corregedoria Geral	1	4
Diretoria de Auditoria Geral	1	4
Departamento de Controle e Avaliação	1	4
Secretaria da Controladoria	1	4

Fonte: CONACI, 2009.

Tabela II - Distribuição dos órgãos de controle interno por áreas de atuação, observado o instrumento legal que os rege – Brasil – 2009.

Áreas de atuação	Frequência	Percentual
Auditoria	25	100
Controle	25	100
Prevenção e Combate à Corrupção	14	56
Correição Administrativa	5	20
Ouvidoria	3	12
Outros	11	44
Total de órgãos que responderam a questão	25	100

Fonte: CONACI, 2009.

Em uma primeira análise, observa-se que a administração pública brasileira não ignora a evolução administrativa que introduziu a governança corporativa, os controles internos e a gestão de risco como ferramentas essenciais para atingir objetivos de forma mais eficiente e transparente, mas a falta de padronização, detectada já nessa análise preliminar, não auxilia os órgãos e entidades públicos a implantarem e manterem as atividades de controles internos e de gestão de risco de forma consistente.

Essa falta de padronização foi o motivador da escolha do tema deste trabalho, pois considera-se que a adoção de boas práticas de controles internos e gestão de risco é de suma importância para a administração pública brasileira e acredita-se que para que isso ocorra satisfatoriamente deve haver uma padronização dos métodos e procedimentos envolvidos nessas atividades.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do trabalho é avaliar se há uniformidade no entendimento e no tratamento das atividades de controles internos e gestão de riscos na administração pública brasileira, bem como se os procedimentos, quando adotados, seguem os padrões e boas práticas mundialmente aceitos.

Foram selecionados para a pesquisa nove órgãos de controle da administração pública federal, estadual e municipal, por serem considerados potenciais formadores de opinião e disseminadores da cultura e dos conceitos afeitos ao tema, e um órgão e duas entidades com atividades diversas, a fim de verificar se os procedimentos adotados por eles estão de acordo com os padrões e boas práticas mundialmente aceitos.

Destaca-se que a pesquisa abrangeu órgãos de controle federais, estaduais e municipais, com objetivo de verificar se existe padrão entre órgãos semelhantes de diferentes entes (por exemplo: Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e Tribunal de Contas do Estado da Bahia), ou entre órgãos do mesmo ente (por exemplo: Tribunal de Contas e Auditoria Geral do Estado da Bahia).

1.3.2 Objetivos específicos

1. Contribuir para a compreensão de como os temas controles internos e gestão de riscos são tratados pela administração pública brasileira.

2. Verificar o nível de conhecimento dos órgãos de controle da administração pública sobre controles internos e gestão de riscos, tendo como parâmetros os modelos ISO 31:000 e COSO II e as normas da INTOSAI.

3. Analisar se os procedimentos adotados pelos órgãos de controle estão de acordo com as principais teorias e boas práticas mundiais.

1.4 Delimitação

Os temas controles internos e gestão de riscos possuem atualmente modelos e padrões mundialmente aceitos. Para realizar o trabalho foram selecionados modelos de três entidades que são referência no tema: ISO 31:000, COSO II e normas da INTOSAI. Para

reforçar a escolha desses modelos, foram pesquisadas instituições da administração pública de diversos países, com objetivo de verificar se há convergência com os padrões escolhidos.

A análise da adoção ou não desses modelos pela administração pública brasileira será feita por meio de *benchmark* entre os princípios e conceitos determinantes desses e aqueles expressos nas normas dos órgãos e entidades do Brasil. Para isso, a próxima seção traz um estudo sobre cada modelo e uma tabela com os princípios e conceitos que serão utilizados no *benchmark*.

Por estar limitado à pesquisa de normas, manuais e modelos divulgados pelas instituições em seus respectivos sítios na internet, o trabalho restringe-se a verificar o que está sendo difundido por esses órgãos, considerados referências para o restante da administração pública nos temas de controles internos e gestão de riscos. Não se pode, no entanto, afirmar como os órgãos e entidades pesquisados colocam em prática as atividades de implantação, manutenção e avaliação de controles internos e de avaliação e gestão de riscos.

2 Conceitos e princípios básicos de cada modelo adotado como parâmetro

A. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

O COSO é uma organização americana não-governamental cujo objetivo é promover a qualidade de relatórios contábeis por meio da gestão ética, de controles internos efetivos e da governança corporativa⁶. É formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accounting*, *Financial Executives International*, *Institute of Managements Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*.

O COSO publicou, em 1992, o *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Estrutura Integrada), conhecido como COSO I, que apresentou ferramentas para implementação e avaliação de controles internos, contemplando a gestão de riscos como parte de seus componentes (identificação de eventos, avaliação de riscos e respostas a riscos). Nesse documento, controle interno é definido como:

processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
- confiabilidade das demonstrações financeiras;
- conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

⁶ COSO. *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, 2009. Tradução livre.

Em 2007, o COSO editou o *Management Risk – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), chamado de COSO II. O documento foi resultado de um projeto iniciado em 2001, com consultoria da *Pricewaterhouse Coopers*, que detectou a necessidade de se desenvolver uma estratégia de gestão de riscos para ser adotada amplamente por empresas e demais organizações corporativas.⁷ Nesse documento, o controle interno é apresentado como parte do gerenciamento de riscos corporativos e as atividades de gestão de riscos são expandidas para todas as áreas da organização, e não só àquelas responsáveis pelas demonstrações contábeis.

Como o COSO II é mais amplo e engloba os conceitos e princípios de controles internos apresentados no COSO I, o modelo utilizado neste trabalho será o COSO II.

A seguir, são apresentados os princípios e conceitos fundamentais do modelo que serão utilizados no *benchmarking* com os órgãos e entidades da administração pública brasileira.

❖ Controle interno: processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
- confiabilidade das demonstrações financeiras;
- conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

❖ Gerenciamento de riscos: processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial capazes de afetá-la e para administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (relação objetivo/risco/controle).

❖ Responsabilidades: todos na organização são responsáveis pelos controles internos e pela gestão de riscos. O modelo indica responsabilizações importantes para garantir a manutenção eficiente dos controles internos da organização. Por exemplo:

- Dirigente máximo: responsável por estabelecer as normas e políticas gerais de implantação e manutenção dos controles internos e de gestão de riscos;

⁷ COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. 2007. Tradução: Audibra, 2007.

- Diretores de unidades: responsáveis por normas e procedimentos específicos para sua unidade e pela administração dos riscos relativos aos objetivos de sua unidade;
- Auditores internos: devem avaliar a eficácia dos controles internos e da gestão de riscos e recomendar aprimoramentos.

❖ Componentes:

- ambiente interno;
- fixação de objetivos;
- identificação de eventos;
- avaliação de riscos;
- resposta a riscos;
- atividades de controle;
- informação e comunicação;
- monitoramento.

❖ Auditoria interna: a responsabilidade da auditoria interna, tanto no que se refere aos controles internos quanto à gestão de risco, limita-se em avaliar e recomendar aprimoramentos, se for o caso. A responsabilidade pela implantação e manutenção dos controles internos e pela gestão dos riscos é dos gestores.

❖ Unidade de controle interno e/ou de gestão de riscos: dependendo do tamanho, complexidade ou exposição a riscos, algumas organizações podem considerar necessário implantar uma unidade responsável pela gestão de riscos, ou delegar essa atribuição a alguma estrutura já existente (como a auditoria interna). Caso a essa medida seja adotada, a unidade será responsável por monitorar o processo e ajudar os demais gerentes a comunicar informações relevantes a seus superiores, subordinados e pares na organização.

B. ISO 31:000

A ISO é uma organização não-governamental, composta por instituições responsáveis por normas e padronização de 162 países, coordenada pela Suíça. É, atualmente, a maior desenvolvedora mundial de normas internacionais. Seu quadro de membros possui tanto representantes dos governos dos países participantes quanto da iniciativa privada⁸.

⁸ Fonte: <www.iso.org>. Acesso em 10 nov. 2009.

A instituição brasileira que participa como membro da ISO é a ABNT, entidade privada sem fins lucrativos reconhecida, na Resolução/CONMETRO 07, de 24/08/92, como único foro nacional de normatização. Além da ISO, a ABNT é membro fundador da Comissão Panamericana de Normas Técnicas (COPANT) e da Associação Mercosul de Normalização (AMN)⁹.

Atualmente, encontra-se em desenvolvimento a ISO 31:000, que tem como tema *Risk management - Principles and Guidelines*. O sítio na internet da instituição traz o seguinte resumo da norma:

ISO 31000:2009 fornece princípios e diretrizes genéricos para a gestão de riscos. ISO 31000:2009 pode ser utilizada por qualquer empresa pública, privada ou comunitária, associação, grupo ou indivíduo. Portanto, esta norma não é específica para qualquer indústria ou setor. ISO 31000:2009 pode ser aplicada ao longo da vida de uma organização e a uma ampla gama de atividades, incluindo estratégias, decisões, operações, processos, funções, projetos, produtos, serviços e ativos. ISO 31000:2009 pode ser aplicada a qualquer tipo de risco, independentemente de sua natureza, quer tenha consequências positivas ou negativas. Embora ISO 31000:2009 forneça diretrizes genéricas, ela não pretende promover a uniformidade da gestão de riscos entre organizações. A concepção e a implementação de planos e estruturas para gestão de riscos precisarão levar em consideração as necessidades variadas de uma organização específica, seus objetivos, contexto, estrutura, operações, processos, funções, projetos, produtos, serviços ou ativos e práticas específicas empregadas. Pretende-se que esta norma seja utilizada para harmonizar os processos de gestão de riscos tanto em normas atuais e futuras. Esta norma fornece uma abordagem comum para apoiar normas que tratem de riscos e/ou setores específicos, e não substituí-las.

A ISO 31:000 foi elaborada com base no padrão de risco australiano-neozelandês, a AS/NZS 4360, de 2003, desenvolvida pelo *New Zealand Institute of Chartered Accountants Standards*, fonte teórica dos trabalhos do OAG, a EFS da Nova Zelândia).

No Brasil, já se encontra em elaboração pela ABNT o projeto 63:000.01-001, de agosto de 2009, que tem como base a ISO 31:000.

A seguir, são apresentados os princípios e conceitos fundamentais do modelo que serão utilizados no *benchmarking* com os órgãos e entidades da administração pública brasileira.

❖ A ISO 31:000 define controles como “medida que está modificando o risco” e que “incluem qualquer processo, política, dispositivo, prática ou outras ações que modificam o risco”.

⁹ Fonte: <www.abnt.org.br>. Acesso em 10 nov. 2009.

❖ Gestão de riscos: atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco (risco – efeito da incerteza nos objetivos). O processo de gestão de riscos deve ser parte integrante de todas as práticas e processos da organização.

❖ Responsabilidades: a gestão de riscos deve ocorrer em todas as áreas e níveis da organização, podem ser designadas pessoas específicas, em cada área ou processo, para serem responsáveis pela gestão dos riscos a que a atividade da qual façam parte está exposta. A responsabilização deve ser muito bem definida quanto aos riscos, controles e tratamento dos riscos a que se refere. À alta administração compete implementar e manter o processo de gestão de riscos e assegurar a suficiência, a eficácia e a eficiência de quaisquer controles, por meio de definição clara e ampla divulgação dos objetivos da organização e das políticas adotadas.

❖ Atividades do processo de gestão de risco:

- estabelecimento do contexto: articulação dos objetivos e definição dos parâmetros externos e internos. Contexto (externo e interno) é o ambiente no qual a organização busca atingir seus objetivos;
- identificação de riscos: identificação das fontes de risco, áreas de impactos, eventos e suas causas e consequências potenciais;
- análise de riscos: apreciação das causas e das fontes de riscos, suas consequências positivas e negativas, e a probabilidade de ocorrência dos eventos identificados. Os controles relacionados a cada evento devem ser identificados e analisada sua eficácia e eficiência;
- avaliação de riscos: comparação dos riscos identificados com os parâmetros estabelecidos para definir quais riscos necessitam de tratamento e a prioridade para a implantação do tratamento;
- tratamento de riscos: seleção de opções para modificar os riscos. O tratamento pode gerar novos controles ou modificar controles existentes;
- monitoramento e análise crítica: visa: garantir que os controles sejam eficazes e eficientes; obter informações adicionais para melhorar a avaliação de riscos; analisar os eventos; detectar mudanças nos contextos interno e externo, e identificar riscos emergentes;
- comunicação e consulta: deve ser desenvolvido um plano de comunicação e consulta que aborde questões relacionadas aos riscos, suas causas, consequências e possíveis medidas para tratá-los. A comunicação e a consulta com partes

interessadas internas e externas devem ocorrer durante todas as fases do processo ou atividade.

A norma não trata de estruturação de unidade específica para gestão de riscos ou de controles internos, mas diz que a organização deve alocar recursos apropriados para a gestão de riscos e ressalta os seguintes aspectos necessários:

- pessoas, habilidades, experiências e competências;
- recursos para cada etapa do processo de gestão de riscos;
- processos, métodos e ferramentas da organização para serem utilizados no gerenciamento de riscos;
- processos e procedimentos documentados;
- sistemas de gestão da informação e do conhecimento;
- programas de treinamento.

Apesar de não tratar diretamente do tema controles internos, a norma menciona em vários momentos os controles envolvidos nas atividades e nos processos da organização, que são responsáveis por modificar riscos relacionados à respectiva atividade.

C. International Organization of Supreme Audit Institutions

Fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da EFS de Cuba, a INTOSAI¹⁰ é um organismo autônomo, independente e apolítico, que reúne representantes de 189 países. Tem como objetivo o crescimento e a troca de conhecimentos para melhorar o nível mundial da fiscalização pública e, desta forma, fortalecer a posição, a competência e o prestígio das EFS¹¹.

O Brasil é representado na INTOSAI pelo TCU que ocupa, atualmente, a presidência do Subcomitê de Normas para Auditoria Operacional.

Em 1992, a INTOSAI editou diretrizes sobre controles internos. Em 2001, ocasião de realização da 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), a entidade verificou a necessidade de atualização dessas diretrizes. Foi definido que o COSO seria utilizado como marco referencial na atualização e, em 2004, a INTOSAI editou a versão atualizada, na qual já prevê que:

¹⁰ Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior.

¹¹ Fonte: <www.intosai.org>. Acesso em 11 nov. 2009.

Essas diretrizes revisadas também devem ser consideradas como um documento vivo, o qual, ao longo do tempo, deverá ser atualizado e aprimorado adequadamente, de modo a absorver o impacto dos novos avanços, tais como a nova posição adotada pelo COSO, Gestão de Risco da Empresa: um modelo integrado.

O ajuste com o modelo COSO II ocorreu com a edição do *Further Information on Entity Risk Management*, em 2007, após trabalho coordenado por uma equipe formada por representantes das EFS da França, Hungria, Lituânia, Holanda, Omã, Ucrânia, Romênia, Reino Unido, Estados Unidos e Bélgica, que a presidiu.

Apesar de serem baseadas no modelo COSO, as diretrizes da INTOSAI são adaptadas para o setor público como, por exemplo, a mudança, sempre que possível, do foco da iniciativa privada em criar e preservar valor, para o que deve ser o foco do setor público criar e preservar serviços¹².

A seguir, são apresentados os princípios e conceitos fundamentais do modelo que serão utilizados no *benchmarking* com órgãos e entidades da administração pública brasileira.

❖ Controle interno: processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

❖ Ciclo de avaliação de risco: processo contínuo e repetitivo para identificar e analisar as mudanças nas condições, oportunidades e riscos, e realizar as ações necessárias, em especial as modificações no controle interno dirigidas às mudanças de risco.

❖ Avaliação de riscos: processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. Envolve:

- identificação do risco;
- mensuração do risco;
- avaliação da tolerância da organização ao risco;
- desenvolvimento de respostas.

¹² INTOSAI, 2007.

❖ Responsabilidades: o controle interno é responsabilidade, implícita ou explícita, de todos da entidade, que devem relatar problemas operacionais, de descumprimento do código de conduta ou de violações da política. Cabe à alta administração planejar, implementar e supervisionar os controles.

❖ Componentes:

- ambiente de controle;
- fixação dos objetivos;
- identificação de eventos;
- avaliação de riscos;
- respostas ao risco;
- atividades de controle;
- informação e comunicação;
- monitoramento.

❖ Auditoria interna: compete à auditoria interna (ou aos auditores internos, se for o caso) avaliar e recomendar aprimoramentos nos controles internos. Não possui, no entanto, responsabilidade gerencial sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno.

Tabela III - *Benchmark* entre os modelos apresentados.

Parâmetros	Modelos		
	COSO II	ISO 31:000	INTOSAI
Controle interno e gestão de risco como processo	✓	✓	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓	✓	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓	✓	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓	✓	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓	✓	✓
Componentes/atividades			
Ambiente interno/de controle	✓	✓	✓
Identificação de eventos/risco	✓	✓	✓
Análise de risco	✓	✓	✓
Avaliação de risco	✓	✓	✓
Resposta/tratamento do risco	✓	✓	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓		✓
Informação e comunicação	✓	✓	✓
Monitoramento	✓	✓	✓
Unidades de auditoria e controle interno			
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓		✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	✓		

Conclusão da análise dos modelos ISO 31:000, COSO II e das normas da INTOSAI

Em conclusão da análise dos modelos, verifica-se que os elementos básicos de controles internos e gestão de riscos são semelhantes. Desta forma, a análise das normas e dos procedimentos identificados nos órgãos e entidades da administração pública brasileira será realizada com base na Tabela III que resume os princípios e conceitos determinantes dos três modelos.

3. Estudos de casos no Brasil

Inicialmente, serão analisados neste tópico o TCU e a CGU, que foram considerados neste trabalho como formadores e disseminadores de conceitos e padrões sobre controles internos e gestão de risco. Ambos são regulamentadores de assuntos relacionados a controle e auditoria e os demais órgãos e entidades a eles jurisdicionados devem seguir suas orientações e observar seus métodos de avaliação.

Conforme anteriormente definido, serão analisados os documentos tornados públicos pelos órgãos em seus sítios na internet. Não foram consultados ou solicitados documentos internos.

3.1 Modelos, conceitos e princípios divulgados pelo TCU e pela CGU

A. TCU

Como EFS do Brasil, o TCU é membro da INTOSAI, ocupando no momento a Presidência do Subcomitê de Auditoria Operacional¹³. Desta forma, mantém contato e troca experiências com os demais membros. Essa realidade tem reflexos nas normas internas do Tribunal, nas quais se encontram definições que seguem os padrões sobre o tema controles internos, não só da INTOSAI, mas também do COSO. Os conceitos, no entanto, não são claros quando se trata de diferenciar as estruturas de controles internos próprias de toda instituição (e tema deste trabalho) do Sistema de Controles Internos Constitucional, pois os termos **sistemas de controles internos** e **controles internos** são utilizados tanto quando se trata do sistema constitucional quanto da estrutura de controles internos administrativos. Exemplo disso são o Capítulo III da Lei Orgânica do TCU, Lei 8.443/92, e os artigos 190, 222 e 266 do Regimento Interno do TCU, Resolução/TCU 155/02, nos quais são utilizadas cinco formas diferentes em referência ao Sistema de Controle Interno Constitucional.

Capítulo III Controle Interno

Art. 49. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno**, com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

¹³ Fonte: <http://www.intosai.org/es/portal/committees_working_groups_task_forces/goal_1_professional_standards/sub_committee_on_performance_audit/>. Acesso em 16 out. 2009.

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

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

Art. 50. No apoio ao controle externo, os **órgãos integrantes do sistema de controle interno** deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - (Vetado)

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;

III - alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 8º desta Lei.

Art. 51. Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão competente indicará as providências adotadas para evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º Verificada em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do **órgão de controle interno**, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei.

Art. 52. O Ministro de Estado supervisor da área ou a autoridade de nível hierárquico equivalente emitirá, sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.¹⁴

Art. 190. O **órgão de controle interno** competente encaminhará ou colocará à disposição do Tribunal, em cada exercício, por meio de acesso a banco de dados informatizado, o rol de responsáveis e suas alterações, com a indicação da natureza da responsabilidade de cada um, além de outros documentos ou informações necessários, na forma prescrita em ato normativo.

Art. 222. O Tribunal estabelecerá em ato normativo específico a forma de apresentação do relatório que acompanha as contas prestadas pelo Presidente da República, elaborado pelo **órgão central do sistema de controle interno** do Poder Executivo.

Art. 266. O Tribunal de Contas da União poderá aplicar aos administradores ou responsáveis que lhe são jurisdicionados as sanções prescritas na Lei n. 8.443, de 1992, na forma estabelecida neste título.

Parágrafo único. Às mesmas sanções previstas neste título ficarão sujeitos, por responsabilidade solidária, na forma prevista no § 1º do art. 74 da Constituição Federal, os responsáveis pelo **controle interno** que, comprovadamente, tomarem conhecimento de irregularidade ou ilegalidade e delas deixarem de dar imediata ciência ao Tribunal.¹⁵ (grifei).

Quando o tema são os controles internos administrativos, ocorre o mesmo fato nas normas e manuais do TCU. Exemplo disso é o disposto no Roteiro de Auditoria de Conformidade, Portaria/TCU 122/04:

11. Na fase de planejamento, a equipe de auditoria deve, preliminarmente, construir uma visão geral do objeto a ser auditado, podendo fazer uso, entre outras, das seguintes fontes de informação:

11.1. sistemas informatizados;

11.2. cadastros existentes na Unidade Técnica a que se vincula o órgão/entidade auditado;

¹⁴ Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União.

¹⁵ Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.

- 11.3. legislação e normas específicas;
 - 11.4. contas dos últimos exercícios;
 - 11.5. fiscalizações anteriores, incluindo os respectivos papéis de trabalho;
 - 11.6. outros processos relacionados ao órgão/entidade auditado ou ao objeto da auditoria;
 - 11.7. servidores do TCU que tenham participado de trabalhos recentes no órgão/entidade auditado ou em objetos afins;
 - 11.8. **órgãos de controle interno**;
12. A visão geral objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser auditado, bem como do ambiente organizacional em que este está inserido. Em geral, é composta das seguintes informações:
- 12.1. descrição do objeto auditado, com as características necessárias a sua compreensão;
 - 12.2. legislação aplicável;
 - 12.3. objetivos institucionais do órgão/entidade auditado, quando for o caso;
 - 12.4. setores responsáveis, competências e atribuições;
 - 12.5. pontos críticos e deficiências no **sistema de controle**.

Controles Internos – Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (grifei).

Apesar de o conceito de controle interno convergir com o disposto pelas normas do COSO e da INTOSAI, a utilização deste termo em referência a um órgão do Sistema de Controles Internos Constitucional (item 11.8) e de sistema de controle, em referência aos controles internos administrativos (item 12.5), mantém o conflito conceitual.

Ciente da necessidade de melhor conceituação dos termos e das definições técnicas sobre o tema, o TCU reforçou a diferença entre **controles internos** e **órgãos de controle interno** na IN/TCU 57, de 27 de agosto de 2008, que estabelece as normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal:

Art. 1º [...]

§ 1º Para fins do disposto nesta instrução normativa, considera-se:

XV. controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados;

XVI. órgãos de controle interno: unidades administrativas integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidos, dentre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal.

Além da preocupação com os conceitos, o TCU vem utilizando os padrões do COSO e da INTOSAI em trabalhos de avaliação de controles internos, como foi o caso do Tema de Maior Significância (TMS) em governança, realizado, em 2008, na unidade de auditoria interna da Infraero (TC-026.356/2008-2) e nas unidades de controle interno dos

órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário Federais (TC 025.818/2008-4, Acórdão/TCU 1074/2009 – Plenário). O TMS utilizou como critérios as normas do IIA, do IFAC, do IBGC e do CFC, além de conceitos da INTOSAI.

No relatório de auditoria do processo TC 025.818/2008-4 foi ressaltado o uso indevido da denominação das unidades de controle dos órgãos da administração direta e suas atividades típicas de unidade de auditoria interna.

Diante do exposto e para esclarecer o escopo deste trabalho, as unidades auditadas, embora sejam, na sua maioria, denominadas como secretaria ou coordenadoria de controle interno, estão sendo avaliadas como unidades que exercem a função de auditoria interna.

Noutro exemplo, a auditoria na gestão das transferências voluntárias do Ministério do Trabalho e Emprego, no período de 2003 a 2006, realizada com base na metodologia COSO, resultou no Acórdão/TCU 1.687/2009 – Plenário, no qual o Ministro Weder de Oliveira, relator do processo, menciona a metodologia de avaliação de controles internos, que está em fase de conclusão no âmbito da Secretaria Geral de Controle Externo (SEGECEX). Espera-se que a finalização dessa metodologia auxilie a mudar e uniformizar o entendimento sobre controles internos na administração pública brasileira.

Em relação à análise e avaliação de risco, o TCU também tem trabalhos realizados com base em metodologias atualmente aceitas, como o levantamento no Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) (TC 014.639/2003, Acórdão 218/2004 – Plenário). No entanto, os normativos sobre o assunto ainda se encontram em fase de elaboração.

Cabe chamar atenção para o trabalho realizado pela Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle, por solicitação do Senador Renato Casagrande, para subsidiar apresentação de anteprojeto de proposta legislativa para definição de critérios gerais de controles internos na administração pública, e que resultou em sugestão de alteração na LRF Fiscal, com inclusão, no Capítulo IX, da Seção VII – Da Gestão de Riscos, do Controle Interno e da Governança Institucional, que dispõe:

CAPÍTULO IX

DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

Seção VII

Da Gestão de Riscos, do Controle Interno e da Governança Institucional

Art. 59-A. Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a

identificação, avaliação e gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

§ 1º Controle interno institucional é o processo integrado levado a efeito pela alta administração, por todos os que exerçam cargos executivos de direção e gerência e por todos os demais colaboradores do órgão ou da entidade públicos, estruturado para enfrentar riscos e prover razoável certeza de que, na consecução de suas missões institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos do controle interno serão alcançados:

I – alinhamento das ações aos objetivos estratégicos, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional;

II – eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

III – integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de transparência e prestação de contas;

IV – conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

V – adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

§ 2º O controle interno baseia-se no gerenciamento de riscos e integra o processo de gestão; sua estrutura é constituída dos seguintes componentes inter-relacionados:

I – ambiente institucional

II – fixação de objetivos

III – identificação de eventos

IV – avaliação de riscos

V – resposta a riscos

VI – atividades de controle

VII – informação e comunicação

VIII – monitoramento

§ 3º Os componentes do controle interno e do gerenciamento de riscos aplicam-se a todos os níveis, unidades e dependências do órgão ou da entidade pública.

§ 4º Os dirigentes máximos dos órgãos e entidades devem assegurar que procedimentos efetivos de gerenciamento de riscos façam parte de seus controles internos.

§ 5º Controle interno institucional adequado é o que tem presente e em funcionamento todos os componentes indicados no § 2º, deve ser integrado ao processo de gestão, dimensionado e desenvolvido na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão do órgão ou da entidade pública. [...]

Art. 59-C A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar o controle interno institucional é do gestor máximo do órgão ou entidade, sem prejuízo das responsabilidades, em seus respectivos âmbitos de atuação, dos executivos de direção, gestores departamentais, de processos organizacionais e de programas de governo. Aos demais funcionários incumbem-se responsabilidades não apenas quanto à sua observância, mas também quanto à identificação de deficiências e sua comunicação às instâncias superiores.

Art. 59-D A auditoria interna do órgão ou entidade é parte do seu sistema de controle interno e deverá ser implementada levando-se em conta a relação custo-benefício e outros fatores relevantes, com as atribuições previstas em lei e a função de avaliar os controles internos, identificar suas falhas, fazer recomendações para corrigi-las e acompanhar sua implementação, não lhe cabendo a incumbência de estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, mas avaliar a qualidade desses processos, que são de responsabilidade dos gestores. [...]

Art. 59-F A unidade de controle interno do órgão ou entidade é parte da própria gestão e do sistema de controle interno e deverá ser implementada levando-se em conta a relação custo-benefício e outros fatores relevantes, com a função de assessorar gestores na

identificação e avaliação de riscos, na definição de estratégias para gerenciá-los e no estabelecimento de controles internos adequados para mitigá-los, cabendo-lhe, ainda monitorar o sistema de controle interno por meio de atividades contínuas e autoavaliações pontuais, em separado e específicas.

Tabela IV - Aderência do TCU aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência do TCU
Controle interno e gestão de risco como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	✓
Identificação de eventos/risco	✓
Análise de risco	✓
Avaliação de risco	✓
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	✓
Monitoramento	✓
Unidades de auditoria e controle interno	
A unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	✓

Em conclusão, a aderência do TCU às questões analisadas é pontual e esparsa, não está normatizada, nem disseminada por todo o corpo técnico do Tribunal. Representam iniciativas isoladas de determinadas unidades, ou servidores, não podendo ser consideradas como cultura do TCU.

Além disso, mesmo as normas e práticas esparsas encontradas no TCU são superficiais e, eminentemente, teóricas, não são suficientemente claras e não possuem o detalhamento necessário para serem utilizadas na prática.

Como órgão de controle, o TCU tem atribuição de avaliar se os órgãos e entidades auditados possuem política de gestão de riscos e se seus controles internos estão implantados de forma eficiente para mitigar os riscos detectados. Não cabe ao Tribunal editar normas sobre o tema para serem seguidas por seus jurisdicionados. No entanto, como órgão referência

em controle governamental, as normas, os manuais e os modelos editados pelo Tribunal possuem grande aderência em toda a administração pública brasileira, o que pode ser observado nas referências bibliográficas dos documentos pesquisados para este trabalho, nas quais, em sua grande maioria, o TCU é citado.

Assim sendo, mesmo que a elaboração de um modelo padrão de controles internos e gestão de riscos para a administração pública seja atribuição típica de gestão, a adoção de um padrão pelo TCU auxiliaria na efetiva implantação de sistemas de controles internos em toda a administração pública brasileira, o que garantiria razoável certeza de eficiência e transparência na gestão pública brasileira.

B. CGU

A Lei 10.180/01 organiza e disciplina o SCI-PEF e reproduz, como não poderia deixar de fazê-lo, o disposto na CF/88.

TÍTULO V DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

CAPÍTULO I DAS FINALIDADES

Art. 19. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e a apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Analisando as finalidades atribuídas ao SCI-PEF, nota-se tratarem de atividades típicas de uma unidade de auditoria interna, e não de controle interno, mesma divergência conceitual observada no nome das unidades dos Ministérios e dos Poderes Legislativo e Judiciário (chamadas de unidade de controle interno), conforme anteriormente mencionado.

A Controladoria Geral da União, no entanto, vem seguindo a tendência atual e aborda a matéria, em atos normativos internos, de forma aderente aos modelos e padrões mundialmente aceitos.

A IN/CGU 01/07, que estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), que devem ser enviados anualmente para a CGU pelas entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, prevê:

Art. 2º O planejamento das atividades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal será consignado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna - PAINT, que deverá abordar os seguintes itens:

I - ações de auditoria interna previstas e seus objetivos; e
II - ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade.

§ 1º Na descrição das ações de auditoria interna, para cada objeto a ser auditado, serão consignadas as seguintes informações:

I - número seqüencial da ação de auditoria;
II - **avaliação sumária quanto ao risco inerente ao objeto a ser auditado, e sua relevância em relação à entidade;**

Art. 7º O relato gerencial de que trata o inciso III do artigo 4º deverá abordar:

III - a **avaliação dos controles internos administrativos** da entidade, relatando:

a) as fragilidades identificadas; e
b) os aperfeiçoamentos implementados; (grifei).

Observa-se que, provavelmente para diferenciar o Sistema de Controle Interno Constitucional dos controles internos, a CGU adotou o termo **controles internos administrativos**.

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN/SFC 01/01, trata dos controles internos administrativos e apresenta os conceitos, princípios e processos adotados pela CGU sobre o tema.

Manual do Sistema de Controle Interno do PEF (IN/SFC 01/01)

Seção VIII

Normas relativas aos controles internos administrativos

Conceituação

1. Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.

2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e

concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Processo de controle interno administrativo

5. Os controles internos administrativos implementados em uma organização devem:

- I. prioritariamente, ter caráter preventivo;
- II. permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;
- III. prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e
- IV. estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

6. Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita.

A CGU editou em 2008 o Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão – Orientações para o Gestor Municipal em Início de Mandato, que, por ser direcionado a prefeitos e demais pessoas envolvidas com gestão municipal, é um importante instrumento de disseminação dos conceitos adotados pela Controladoria. Nesse documento, no entanto, a CGU trata do Sistema de Controle Interno Municipal (correspondente constitucional do SCI-PEF) ora como **sistema de controle interno**, ora como **controle interno**, o que mantém a confusão conceitual anteriormente mencionada. Eis um exemplo das formas de referência a Sistema de Controle Interno Municipal presente no manual:

Legislação aplicada ao **Controle Interno**

Na Administração Pública brasileira, o **sistema de controle interno nos municípios** tem previsão na Constituição Federal de 1988, haja vista o seguinte dispositivo:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Abrangência do **Controle Interno**

O controle deve ser entendido como um processo amplo, permanente e contínuo, que visa:

- à orientação aos gestores;
- ao monitoramento permanente das atividades planejadas e executadas;
- à fiscalização das atividades;
- à correção de eventuais irregularidades; e
- à avaliação e gerenciamento de riscos.

As ações do controle interno também devem buscar efetivar a transparência dos atos praticados pelo Poder Público. (grifei).

Como pode ser observado, além da falta de padronização na utilização de termos conceitualmente diversos (Sistema de Controles Internos e controles internos), apesar de tratar dos Sistemas de Controles Internos Constitucionais, o Manual traz a definição de controle interno como processo e, em seguida, quando lista seus objetivos, cita atividades típicas de uma auditoria interna, como devem ser as unidades de controle interno estruturadas segundo o preceito constitucional.

O Manual traz, ainda, orientações quanto à implantação das unidades de controle interno e de auditoria interna e às responsabilidades dos atores nesse processo. Essa tarefa, de acordo com o COSO e as normas da INTOSAI, é atribuição dos gestores e não do órgão/unidade de controle interno ou de auditoria interna. Seria mais adequado se o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, por exemplo, editasse orientações à administração pública, cabendo à CGU normatizar internamente os procedimentos para avaliar a adequação dos órgãos e entidades ao prescrito pelo Ministério.

Todavia, não basta a instituição do **Sistema de Controle Interno** pela Lei. É necessário que o Prefeito proporcione condições para o adequado funcionamento do Sistema, adotando, especialmente, as seguintes medidas:

- designar profissional competente e com perfil adequado para o cargo máximo do Sistema Controle Interno Municipal, que pode ser a chefia de uma Unidade ou apenas um cargo de Assessor do Prefeito em municípios menores.
- realizar concurso público para provimento dos cargos dos servidores que atuarão no Controle Interno.
- promover capacitação permanente desses servidores.
- adotar as melhores práticas de gestão, ajudando a prevenir desperdícios, abusos, fraudes e desfalques.
- atentar para as irregularidades apontadas pelas Unidades ou servidores do Controle e tomar providências para saná-las, lembrando sempre que pode incorrer em responsabilidade solidária.

É importante destacar, por outro lado, que, na implantação e avaliação dos **controles internos administrativos** de uma unidade organizacional, deve-se levar em consideração:

- relação custo/benefício da ação de controle: consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple: i) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada; e ii) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
- definição de responsabilidades, desenvolvendo-se os seguintes requisitos: i) existência de estatuto ou regimento e organograma adequados, em que a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e ii) existência de manuais de rotinas e procedimentos, claramente determinados;
- segregação de funções: a estrutura das unidades e entidades deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações, execução, controle e contabilização, e tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes e específicos, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- controles sobre as transações: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade ou entidade e autorizados por quem de direito; e
- aderência a diretrizes e normas legais: o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos.

Como devem funcionar as instâncias responsáveis pelo **Controle Interno municipal**?

Independentemente das dimensões da prefeitura, as ações de controle interno devem ser responsabilidade de todos os níveis e todos os órgãos e entidades, podendo ser coordenadas por uma Unidade Central e/ou por Unidades Setoriais de Controle Interno ou apenas por um Assessor de Controle Interno, a depender, aí sim, das dimensões da Administração Municipal. (os grifos são meus e destacam o uso de formas diversas).

Seguem trechos do COSO e das normas da INTOSAI que dispõem sobre as competências dos gestores e dos órgãos e unidades de controle e auditoria.

A diretoria executiva geralmente atribui a responsabilidade pelos procedimentos específicos de gestão de riscos corporativos aos gerentes de processos, funções ou departamentos. Dessa maneira, esses gerentes desempenham um papel mais prático no planejamento e na execução de determinados procedimentos de gestão de riscos relacionados aos objetivos da unidade, como técnicas para a identificação de eventos e avaliação de riscos, bem como na determinação de respostas aos riscos, **como o desenvolvimento de protocolos para a compra de matérias-primas ou a aprovação de novos clientes**. Eles também fazem recomendações referentes a atividades de controle relacionadas, monitoram sua aplicação e reúnem-se com os diretores para relatar o funcionamento das atividades de controle¹⁶.

O profissional responsável por riscos tem a incumbência de monitorar o progresso e ajudar os demais gerentes a comunicar as informações relevantes sobre riscos a seus superiores, subordinados e pares na organização¹⁷.

Todo o corpo de funcionários de uma organização desempenha papel importante na realização do trabalho de controle interno. Entretanto, **a direção tem a responsabilidade global do planejamento, implementação**, supervisão do funcionamento adequado, manutenção e documentação do sistema de controle interno¹⁸.

Audidores internos: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz. **No entanto, eles não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno**¹⁹. (grifei).

Essa preocupação das entidades que pesquisaram e desenvolveram modelos de controles internos e gestão de risco tem fundamentação em um dos princípios básicos da auditoria: a independência. Segundo esse princípio, o auditor deve ter atitude imparcial e isenta e evitar conflito de interesses²⁰. Em suas Normas Gerais de Auditoria Pública, Capítulo 2, a INTOSAI relaciona o comprometimento da independência do auditor e da Entidade de Fiscalização Superior com a realização de atividades típicas de gestão:

O auditor e a EFS devem ser independentes.

¹⁶ COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, Capítulo 10 – Funções e Responsabilidades.

¹⁷ Idem.

¹⁸ INTOSAI – Diretrizes para as normas de controle interno do setor público, Capítulo 3 – Funções e Responsabilidades.

¹⁹ Idem.

²⁰ IIA – Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna.

O Poder Executivo e a EFS podem ter em comum certo interesse em promover a accountability no setor público. Entretanto, a relação precípua da EFS para com o executivo deve corresponder à de um auditor externo. Como tal, os relatórios da EFS auxiliam o executivo ao apontarem as deficiências da administração e recomendarem medidas saneadoras. **A EFS deve tomar cuidado no sentido de evitar participar de atividades da alçada do executivo que possam prejudicar sua independência e objetividade no cumprimento de suas funções.** (grifei).

Sobre gestão de riscos, a CGU editou em parceria com a Organização Não-Governamental Transparência Brasil o documento “Metodologia de Mapeamento de Riscos de Corrupção”, de janeiro de 2008, que tem, entre outros, o objetivo de “identificar possíveis brechas na estrutura dos diversos procedimentos da rotina institucional que ensejem a possibilidade da corrupção”. Apesar de não se tratar de metodologia direcionada às atividades de avaliação dos controles internos e de gestão de riscos de seus jurisdicionados, é instrumento de orientação aos gestores públicos que possui grande alcance na disseminação dos conceitos e princípios adotados pela CGU.

A metodologia não adota explicitamente um modelo já existente, mas é possível identificar que segue os princípios de gestão de riscos atualmente aceitos. É dividida em etapas, entre as quais destaco aquelas que se relacionam com os componentes do COSO, da ISO e das normas da INTOSAI.

Informação e Comunicação:

COMUNICAÇÃO INTERNA SOBRE O MAPEAMENTO DE RISCOS

Para esclarecer os objetivos da metodologia aos servidores, restringindo as reações negativas à sua aplicação, a instituição deverá tomar medidas de comunicação interna, envolvendo:

- publicação na intranet sobre a iniciativa, com boletim de esclarecimento da Controladoria Geral da União;
- divulgação de cada um dos passos e conclusões obtidas durante a execução do mapeamento de riscos, e
- realização de seminário ao final do mapeamento, para esclarecimento e divulgação dos resultados alcançados.

As etapas seguintes, divididas em passos, apresentam ferramentas para análise do ambiente interno e para identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar os riscos de corrupção detectados.

SELEÇÃO DOS PROCESSOS DE TRABALHO PARA OS QUAIS OS RISCOS DE CORRUPÇÃO SERÃO MAPEADOS

Passo 1 Identificação dos processos de trabalho da organização

Passo 2 Seleção dos processos para mapeamento dos riscos de corrupção

Passo 3 Definição dos processos organizacionais

MAPEAMENTO DOS PROCESSOS DECISÓRIOS E EVENTOS

PARA IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS DE CORRUPÇÃO

Passo 4 Definição das variáveis que influenciam o ambiente do processo

Passo 5 Mapeamento das decisões do processo selecionado

Passo 6 Mapeamento dos riscos de corrupção

Passo 7 Avaliação dos riscos

GERENCIAMENTO DOS RISCOS DE CORRUPÇÃO

A partir da aprovação do mapeamento de riscos, os responsáveis pela análise dos processos deverão identificar medidas para reduzir os riscos levantados, elaborando um plano de trabalho para seu gerenciamento. Os planos de trabalho deverão ser aprovados pelo colegiado, que indicará os responsáveis pelo acompanhamento da implementação.

Também os conceitos apresentados no glossário do documento estão de acordo com a tendência mundial:

Ambiente interno: características específicas da cultura organizacional, influenciada por fatores culturais, sociais e pessoais.

Gerenciamento de riscos: conjunto de ações voltadas ao controle das situações de riscos, estruturas nas fases de análise do risco, identificação de planos para seu controle e gestão, e monitoramento dos resultados alcançados.

Medidas mitigatórias: planos e ações orientados a restringir os riscos.

Riscos: quaisquer questões que afetem a capacidade da organização de atingir seus objetivos; implicam incerteza e forte impacto negativo.

Tabela V - Aderência da CGU aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da CGU
Controle interno como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	✓
Identificação de eventos/risco	✓
Análise de risco	✓
Avaliação de risco	✓
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	✓
Monitoramento	✓
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	✓

Em conclusão, nos documentos pesquisados, são identificados os conceitos e princípios atuais sobre procedimentos de controles internos e gestão de riscos e a publicação do Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão – Orientações para o Gestor Municipal em Início de Mandato e da Metodologia de Mapeamento de Riscos de Corrupção é sinal de que a CGU procura difundir na administração pública brasileira. Não foram localizados na página da CGU normas e manuais que padronizem as atividades de seus servidores na tarefa de avaliar os controles internos e a atividade de gestão de riscos de seus jurisdicionados. O que pode ser indício de que, como no caso do TCU, a aderência aos parâmetros de pesquisa representa iniciativas isoladas e não a cultura do órgão. O que pode ser depreendido pela adoção de práticas não recomendadas pelas normas da INTOSAI e do COSO, como a orientação direta aos gestores em procedimentos administrativos, quando sua atribuição é de avaliar e, quando necessário, recomendar aprimoramentos.

3.2 Modelos, conceitos e princípios adotados pela Administração Pública Brasileira

A análise acerca desse tópico no âmbito da administração pública brasileira será dividida em duas partes:

I – Órgãos de controle:

- Estaduais: Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro e Auditoria Geral do Estado da Bahia.
- Municipais: Controladoria Geral do Rio de Janeiro e Controladoria Geral de Salvador.

II – Outros órgãos e entidades da administração pública: Secretaria da Receita Federal, Caixa Econômica Federal e Companhia Nacional de Abastecimento.

3.2.1 Órgãos de Controle

A. Estado do Rio de Janeiro

No Estado do Rio de Janeiro, o órgão central do Sistema de Controle Interno Estadual é a AGE, e o TCE é o órgão de controle externo.

Na página do TCE, não foram localizados documentos sobre gestão e avaliação de riscos ou de controles internos que pudessem ser utilizados para a realização da pesquisa. No entanto, está disponível o Plano Estratégico do Tribunal para o quadriênio de 2008/2011. Trata-se de um documento administrativo, que visa melhorar a gestão do Tribunal. A metodologia utilizada foi a análise SWOT e um dos objetivos e programas decorrentes desse trabalho é referente aos controles internos do próprio TCE:

Objetivo 7: Valorizar a qualidade, aprimorando os procedimentos internos (cont.)			
Programa 3.5	Ação	Produto	Indicador
Aprimorando o controle interno	Implementar auditoria interna com base em análise de risco das atividades mais relevantes do TCE-RJ	Auditoria interna em áreas de risco implantada	Número de auditorias realizadas
	Implementar o acompanhamento e a avaliação e dos programas executados pelo TCE-RJ	Programas acompanhados e avaliados	Percentual de programas acompanhados e avaliados (% aa)

A AGE disponibiliza em seu sítio o Manual de Auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, publicado em agosto de 2009. Não há documento específico sobre avaliação de riscos, há, apenas, a orientação de avaliação de risco para seleção de programas para auditorias operacionais²¹.

Antes de iniciar a análise do Manual, no entanto, cabe destacar a posição institucional ocupada pela AGE, vinculada à Secretaria da Fazenda. As boas práticas de auditoria interna e governança corporativa²² dispõem que, para garantir sua independência, a unidade de auditoria interna deve estar vinculada à autoridade máxima da entidade, no caso, a Auditoria Geral deveria reportar-se diretamente ao Governador do Estado.

O Manual de Auditoria do Sistema de Controle Interno, como informado no documento, foi desenvolvido com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade, nas melhores práticas adotadas pela CGU e pelos Órgãos Centrais de Controle Interno dos Estados Brasileiros que compõem o CONACI.

As semelhanças conceituais com as disposições da CGU são as mais percebidas, como pode ser observado pela definição adotada para **controles internos administrativos**:

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, o Manual deixa claro tratar-se do sistema constitucional, transcrevendo, também, o disposto na CF/88:

2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

2.1 Finalidade

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual tem como finalidades:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do estado;
- b) comprovar a legalidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e

²¹ O manual define risco como: “a expressão da probabilidade de ocorrência de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização”.

²² IIA – Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna: 1110 – *Independência Organizacional* – O diretor executivo de auditoria deve estar subordinado a um nível dentro da organização, que permita à atividade de auditoria interna cumprir suas responsabilidades.

IBGC – Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa: 2.34.5 *Auditoria Interna* – A auditoria interna deve reportar-se ao Comitê de Auditoria ou, na falta deste, ao Conselho de Administração.

IFAC – Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective: 248 – *Auditoria interna precisa ser objetiva, e, o máximo possível, independente operacionalmente da gerência da organização.*

- entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do estado;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A redação do Manual, com definições claras de Sistema de Controle Interno e de controles internos administrativos, possibilita maior compreensão sobre a matéria e auxilia na implantação e avaliação de controles internos, apesar do uso concomitante do termo **controle interno** em referência tanto ao Sistema de Controle Interno, quanto aos controles internos administrativos, conforme exemplos a seguir.

3.2.1 Procedimentos de Auditoria

Procedimento de auditoria é o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de

Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais. Também chamado de comando, o procedimento representa a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar. O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser o exame. Esse abrange testes de observância e testes substantivos:

- testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de **controle interno** estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento;

4.4.1.1 Estrutura do Relatório

4.4.1.1.1 Analítico

O relatório final deve conter, quando aplicável, os seguintes tópicos:

- nome da entidade / vinculação;
- escopo da auditoria;
- tipo de exame;
- período examinado;
- verificação do cumprimento de Ressalvas e Recomendações de Auditoria do exercício anterior;
- falhas e/ou deficiências identificadas, suas causas e conseqüências para os objetivos ou resultados da entidade / área / atividade;
- recomendações destinadas ao aprimoramento dos sistemas e do **controle interno**, mencionando os benefícios de sua implementação por parte dos órgãos/entidades;
- quadros comparativos;
- Parecer Conclusivo, onde o auditor sintetiza sua opinião e, de conformidade com a legislação atual, conclui pela REGULARIDADE ou IRREGULARIDADE das contas.

4.3.2 Parecer de Auditoria ou Parecer do **Controle Interno**

É o instrumento elaborado por servidores da Auditoria Geral do Estado, com base em solicitações e processos administrativos que careçam de opinião, sem que haja obrigatoriedade de emissão de Certificados de Auditoria, é o caso, por exemplo, dos Pareceres de Auditoria nos processos de solicitação de abertura de créditos adicionais, dentre outros. O Parecer de Auditoria será subscrito pelo Auditor Geral do Estado ou por servidor por este designado, ambos qualificados profissionalmente. (grifei).

O fato de a AGE usar letras minúsculas quando se refere a controles internos administrativos (dois primeiros exemplos) e maiúsculas para o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual (último exemplo) deixa mais clara a distinção entre eles, mas essa não é uma forma padronizada de referência, por isso, pode ocorrer de gestores que utilizem o Manual para adaptar suas atividades e que tenham conhecimento de outros padrões (inclusive o da CGU) não identificarem corretamente a diferença.

Sobre a avaliação dos controles internos administrativos, o Manual dispõe:

4.2.3 Avaliação dos controles internos administrativos

Quando ficar identificado na ordem de serviço a necessidade de avaliação dos controles internos administrativos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e da efetividade dos sistemas de controles internos administrativos, contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e serviços e operacional dos órgãos da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas.

A avaliação da capacidade dos sistemas de controle interno administrativo, os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança de que as atividades e operações se realizam, de forma a possibilitar o atingimento das metas, em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.

A realização do exame das operações que se processam nos sistemas de controle interno administrativo, com o propósito de verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros e outros dados relevantes, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios.

O exame dos objetivos de controle dos órgãos e entidades que adotam sistemas de controle interno administrativo compreende um plano de organização e todos os métodos e procedimentos, de forma ordenada, para: proteger seus recursos, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional e assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos.

Deverá, ainda:

- certificar a existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos;
- constatar se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações, financeira e operacional, oriundas daqueles, refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos programas;
- certificar a existência e a idoneidade dos critérios, para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações; e
- comprovar se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

A prevenção de impropriedades e irregularidades dos sistemas de controle interno administrativo, instituídos em um órgão ou entidade, deve conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle interno administrativo reduz a probabilidade de ocorrer tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.

Tabela VI - Aderência da AGE/RJ aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da AGE/RJ
Controle interno como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	SPA
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	SPA
Identificação de eventos/risco	SPA
Análise de risco	SPA
Avaliação de risco	SPA
Resposta/tratamento do risco	SPA
Atividades/procedimentos de controle	SPA
Informação e comunicação	SPA
Monitoramento	SPA
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	SPA
SPA = Sem Possibilidade de Análise	

Em conclusão, os órgãos responsáveis pelo controle externo e pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, o TCE e a AGE, respectivamente, tratam, em suas normas e manuais internos, do tema controles internos. Não há, no entanto, padronização, e, no caso do TCE, o material disponível não permite avaliar se o Tribunal realiza atividades de avaliação de controles internos de seus jurisdicionados.

O Manual disponibilizado na internet pela AGE explicita a diferença conceitual entre o Sistema de Controle Interno do Estado e os controles internos e traz orientações básicas para avaliação dos controles internos administrativos. Não é adotado um modelo já existente, como o COSO, ou um próprio, o que não pode ser caracterizado como falha, principalmente considerando as limitações da pesquisa realizada exclusivamente pela internet.

As definições e referências ao órgão central do Sistema de Controle Interno e aos controles internos administrativos são claras no âmbito da AGE, inclusive pela denominação

Auditoria, que reflete a real característica do órgão. Entretanto, a posição institucional da AGE representa uma falha grave em relação a um dos princípios basilares da auditoria interna – a independência.

B. Município do Rio de Janeiro

A CGM foi criada pela Lei 2.068, de 22 de dezembro de 1993, que instituiu o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo Municipal. Já de início, nota-se a diferença na denominação dada pelo Município ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal exigido pela Constituição, o que facilita a abordagem do tema controles internos, pois o uso desse termo não estará diretamente relacionado à CGM. De acordo com o disposto na Lei 2.068/93, a CGM é subordinada diretamente ao Prefeito.

Entre as finalidades atribuídas à CGM, na Lei 2.068/93, estão as previstas no artigo 74 da CF/88, o que deixa claro tratar-se do referido Sistema de Controle Interno.

Art. 2º - Fica criada na estrutura básica do Poder Executivo a Controladoria-Geral do Município, subordinada diretamente ao Prefeito, com a finalidade de:

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

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

III - exercer o controle de operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Município;

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

V - examinar as demonstrações contábeis, orçamentárias e financeiras, qualquer que seja o objetivo, inclusive as notas explicativas e relatórios, de órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional;

VI - examinar as prestações de contas dos agentes da administração direta, indireta e fundacional responsáveis por bens e valores pertencentes ou confiados à Fazenda Municipal; [...]

XI - controlar os custos e preços dos serviços de qualquer natureza mantidos pela administração direta, indireta e fundacional; [...]

XII - exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial das entidades da administração direta, indireta e fundacional quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, razoabilidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

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

A redação do § 1º do artigo citado, no entanto, reproduz a expressão **responsáveis pelo controle interno**, disposto na Constituição, sem que tenha havido menção anterior para esclarecer seu significado. Mais na frente, o termo controle interno volta a aparecer, desta vez

em sentido amplo, como atribuição de fiscalização da Auditoria Geral (órgão interno da Controladoria).

Art. 6º - São atribuições da Contadoria Geral, da Coordenadoria de Normas Técnicas e da Auditoria Geral, instituídas na forma do art. 5º.[...]

III – Auditoria Geral - Exercer o controle interno do Poder Executivo, por meio de auditoria, inspeções, verificações e perícias, objetivando preservar o patrimônio municipal e controlar o comportamento praticado nas operações.

Para diferenciar os conceitos de **controles internos** e **Sistema de Controle Interno Municipal**, a CGM adotou o termo **procedimentos de controles internos**²³ (conforme exemplos mais a diante) e, apesar dos casos citados de uso de **controles internos** relacionados ao **Sistema de Controles Internos Municipal**, a CGM conseguiu deixar claro, em suas normas, quando estava tratando de um ou outro tema.

Apesar de ter feito a devida distinção conceitual, a CGM, ao normatizar a questão dos controles internos, não o fez com aderência aos princípios atualmente aceitos. Em junho de 2009, a Controladoria publicou o Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno, no qual disciplina, por exemplo, procedimentos para realização de despesa e concessão de passagens e diárias. Como exemplo, citamos parte da norma sobre solicitação de despesa editada pela CGM como anexo do referido manual.

SOLICITAÇÃO DE DESPESA

NOR - PRO -101-02-01 Atualizada pela Resolução CGM n. 924, de 11/08/09.

5. PROCEDIMENTOS

ÓRGÃO REQUISITANTE

5.1. Solicita o material, o serviço ou a obra, especificando a aquisição pretendida à Gerência de Infraestrutura e Logística ou órgão equivalente da Administração Direta e Indireta.

GERÊNCIA DE INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA OU ÓRGÃO EQUIVALENTE DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA

5.2. Recebe do órgão requisitante a solicitação de aquisição pretendida.

5.3. Faz a pesquisa de preços do objeto em 2 vias conforme NOR-MAT 104, para aquisição de material, ou NOR-MAT 105, para prestação de serviço, conforme item 4.5.

5.3.1. Arquiva 1 via da Pesquisa de Preços.

5.4. Solicita, à Assessoria de Orçamento, a verificação da existência de recursos orçamentários disponíveis.

ASSESSORIA DE ORÇAMENTO

5.5. Verifica a existência de recursos orçamentários disponíveis.

5.5.1. Não havendo, providencia o processo para liberação de recursos e créditos adicionais, conforme item 4.4.1. (Decreto n. 19.457, de 01/01/01 e Deliberação CPFGE n. 21, de 25/01/05)

²³ Da mesma forma que a CGU adotou **controles internos administrativos** e a AGE usou letras maiúsculas e minúsculas.

5.6. Retorna a informação à Gerência de Infraestrutura e Logística ou Órgão Equivalente da Administração Direta e Indireta.

A edição de normas e manuais que detalham os procedimentos e as responsabilidades de cada unidade ou funcionário da instituição pelas fases do processo é atividade típica de gestão, e, como já exposto, essa responsabilidade é da administração da entidade. A responsabilidade da auditoria interna (*status* que, na administração pública brasileira, as chamadas unidades de controle interno, como a CGM, possuem) é restrita à avaliação dos controles e recomendação de melhorias.

Editando normas com tal nível de detalhamento, a CGM fragiliza posteriores ações corretivas, pois o gestor, em caso de irregularidades, terá sempre o argumento de que seguiu o que a CGM determinou. Além disso, os procedimentos podem ser adequados para determinada entidade, mas não para outra, o que torna a norma inócua para alguns e, novamente, fragiliza a atuação da CGM.

O Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno não apresenta um modelo de controle interno, ou seja, não orienta as entidades sujeitas a suas ações a implantarem e manterem controles internos em processos ou atividades em geral, diferentes daquelas previstas nos anexos do Manual.

Sobre avaliação de risco, a CGM editou, em 2004, o Planejamento Estratégico em Auditoria Baseada em Risco, com objetivo de direcionar suas ações para os processos de trabalho e os resultados das políticas públicas. O documento define risco como “a ameaça de que um novo evento ou ação (interno ou externo) afete os objetivos e as estratégias estabelecidas” e avaliação de riscos como “um processo adotado para definição das auditorias prioritárias, obtidas através da análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações dos órgãos e entidades”.

A metodologia apresentada pela CGM divide o trabalho de identificação das prioridades na realização de auditorias em duas perspectivas, detalhadas a seguir:

Para a realização do trabalho de identificação das prioridades de auditoria, utilizamos a seguinte metodologia, traduzida aqui em etapas:

Perspectiva Global

- I. Identificação do universo da auditoria;
- II. Estabelecimento dos fatores de risco;
- III. Elaboração de escala dos fatores de risco e estabelecimento de níveis de risco;
- IV. Determinação do grau de importância e dos pesos para os fatores de risco;
- V. Avaliação das entidades em cada fator de risco e enquadramento nas escalas e nos níveis de risco;
- VI. Cálculo do índice de risco e do risco total das entidades;

VII. Demonstração das entidades mais relevantes.

Perspectiva Setorial

- I. Identificação da missão e principais objetivos do órgão;
- II. Identificação das naturezas das despesas ordenadas pelo órgão;
- III. Levantamento dos dez maiores contratos da entidade e dos dez maiores fornecedores;
- IV. Identificação das receitas próprias;
- V. Sugestões de auditorias dadas pelos gestores, Secretários e Presidentes, pelos conselhos e pelos auditores internos;
- VI. Auditorias realizadas no órgão em 2001 e 2002;
- VII. Apuração dos projetos prioritários de governo apresentados no Programa “Rio Aquele Abraço” nos quais a organização participa.

Nota-se a relação dos itens das perspectivas com a divisão do processo de gerenciamento de riscos da ISO, conforme será demonstrado na tabela do *benchmark*.

Tabela VII - Aderência da CGM/RJ aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da CGM/RJ
Controle interno como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	não
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	Item ¹ I
Identificação de eventos/risco	Item II
Análise de risco	Item III e IV
Avaliação de risco	Item V
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	SPA
Monitoramento	SPA
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	SPA
SPA = Sem Possibilidade de Análise	
¹ Item da perspectiva global	

Em conclusão, a Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro expressa em seus normativos, mesmo que de forma não explícita (principalmente, quanto a controles internos), os conceitos e princípios de controles internos e avaliação de risco. No entanto, a

CGM ainda adota procedimentos contrários às normas e padrões internacionais, isto, provavelmente pela falta de padronização e de modelos na administração pública brasileira em geral.

C. Bahia

No Estado da Bahia, a questão dos controles internos tem origem no SEA, do qual a SAEB é órgão central. Apesar de não ser tratada de forma explícita, observamos, nas normas e nos regulamentos estaduais, que, como órgão gestor, a SEA preocupa-se em organizar, avaliar e manter os controles internos da administração pública baiana, o que pode ser observado no Regulamento do Sistema Estadual de Administração, aprovado pelo Decreto 10.196, de 27 de dezembro de 2006, que define como objetivos do SEA atividades voltadas ao ambiente interno, controle, informação e comunicação e monitoramento:

Art. 2º - O Sistema Estadual de Administração tem como objetivos:

I. coordenar, orientar, acompanhar e avaliar as atividades exercidas por suas unidades setoriais e seccionais, visando assegurar uniformidade no cumprimento das diretrizes e normas estabelecidas;

II. coordenar a formulação de diretrizes, planos e programas de recursos humanos, material, patrimônio, encargos auxiliares, modernização administrativa, gestão de tecnologia da informação e comunicação, e licitação, promovendo a sua integração e compatibilização com as políticas de Governo;

III. propor diretrizes, coordenar e executar a política de recursos humanos, material, patrimônio e encargos auxiliares, modernização administrativa, gestão de tecnologias da informação e comunicação, e licitação, da Administração Pública Estadual;

IV. promover o desenvolvimento de estudos, pesquisas e ações que assegurem a efetividade, a qualidade e a produtividade dos serviços prestados pelo Estado;

V. estabelecer fluxos permanentes de informações entre órgãos e entidades da Administração Pública Estadual com a finalidade de agilizar e facilitar os processos de decisão, coordenação e avaliação das ações relativas ao Sistema Estadual de Administração, promovendo sua articulação com os demais Sistemas da Administração Pública;

VI. promover ações de modernização administrativa e de informática, com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Pública Estadual;

VII. identificar fontes de financiamento visando à implementação dos planos e programas de desenvolvimento da administração;

VIII. exercer outras atividades correlatas. (grifei).

Outro exemplo são as atribuições da SAEB, que, também como órgão de gestão, elabora modelos e padrões de processos e procedimentos para toda a administração pública do Estado, disponíveis no sítio da Secretaria²⁴.

Publicações Técnicas SAEB

• Comparativo das leis²⁵

²⁴ Fonte: <http://www.saeB.ba.gov.br/publicacoes_publica_tec.asp>. Acesso em 09 out. 2009.

²⁵ Trata-se de estudo comparativo da Lei de Licitações e Contratos do Estado da Bahia (Lei 9.433/05) com a Lei Federal 8.666/93

- Cartilha do Registro de Preços
- Cartilha do Catálogo e Banco de Preços
- Caderno Proget
- Gestão de Material em Almoxarifado na Adm. Pública Estadual
- Guia de Organizações Sociais
- Lei de licitações
- Manual de orientação para comissões de licitação
- Manual Operacional do Cadastro de Serviços Terceirizados
- Metodologia de Análise de Aderência de Sistemas – Guia
- Metodologia de Análise de Aderência de Sistemas - Planilha 1
- Metodologia de Análise de Aderência de Sistemas - Planilha 2

Gestão Pública e Tecnologia da Informação

- Manual SEA gestão publica e TI caderno I
- Organogramas

Anexos

- 001 Anexo PROAGE caderno I
- 002 Anexo Gestão Bahia caderno I

Para esclarecer os objetivos da Secretaria com a edição dessas normas e manuais, cabe detalhar o programa GestãoBahia²⁶:

GESTÃOBAHIA

O GestãoBahia é um Programa que representa o esforço da administração estadual para modernizar a gestão dos órgãos e entidades do Estado, deslocando a ênfase da Administração Burocrática (controle dos meios) para a Administração Gerencial (controle dos resultados), com foco nas expectativas da sociedade.

Objetivo Geral

Contribuir para a modernização da gestão pública do Estado da Bahia, tornando os órgãos e entidades do Governo mais eficientes, eficazes e efetivos no atendimento às necessidades do cidadão.

Objetivos Específicos

– Difundir e implementar:

- metodologia de planejamento estratégico e de gestão de processos;
- sistemática de acompanhamento e avaliação da gestão;
- remuneração variável

– Alinhar as metas institucionais ao Plano Plurianual e ao Plano Estratégico da Bahia.

O órgão de controle interno do Poder Executivo do Estado da Bahia (órgão de auditoria interna) é a AGE²⁷, vinculada à SEFAZ. Não foi localizada, na internet, página da AGE, mas nas Normas de Auditoria Governamental da Auditoria Geral do Estado da Bahia, aprovadas pela Portaria/SEFAZ 412/06, há menção sobre avaliação de controles internos:

SUBSEÇÃO I PLANEJAMENTO

²⁶ Fonte: <http://www.saeb.ba.gov.br/acoes_prog_gestao-bahia.asp>. Acesso em 19 nov. 2009.

²⁷ Decreto 7.921/01, “Art. 7º. À Auditoria Geral do Estado, órgão do controle interno do Poder Executivo, que tem por finalidade proceder à análise dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos e entidades, compete.”

38. Nesta etapa, os servidores da AGE devem conhecer e avaliar o controle interno da área objeto da auditoria, para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

Como não foi possível o acesso a normas ou manuais da AGE, não se pode afirmar que os conceitos e procedimentos para a atividade de avaliação de controles internos utilizados pela Auditoria Geral estão ou não de acordo com os padrões atualmente aceitos. No entanto, cabe destacar a posição institucional ocupada pela AGE, vinculada, como a Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, à Secretaria da Fazenda.

O controle externo do Estado é exercido pelo TCE, que, no Manual de Auditoria Governamental, de setembro de 2009, define controle interno:

O controle interno é um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas, com o objetivo de proteger os ativos e garantir confiabilidade aos dados gerenciais e contábeis, prevenindo a ocorrência de erros e irregularidades, a fim de maximizar o desempenho das operações e da gestão governamental.

Constitui um plano de organização e um conjunto coordenado de sistemas que contribuem para a administração econômica, eficiente e eficaz de uma organização, produzindo informações gerenciais confiáveis e tempestivas, e garantindo a observância das políticas administrativas, com vistas a salvaguardar o seu patrimônio e atender aos objetivos e metas estabelecidas.

O controle interno é inerente a todos os atos e processos administrativos de uma organização, de forma que não pode e nem deve ser concebido separadamente, uma vez que a sua integração é fator decisivo para o perfeito desempenho das atividades a serem realizadas nas suas diversas unidades administrativas.

Os administradores e gestores são responsáveis pela implantação, manutenção e aperfeiçoamento de adequados sistemas de controle interno.

Observa-se que, apesar de não o fazer de forma explícita, assim como a AGE, o TCE apresenta conceitos coerentes com os padrões atuais. O Tribunal possui, em sua página na internet, uma seção de traduções feitas a partir de documentos relacionados com auditoria de várias instituições do mundo (inclusive da INTOSAI), conforme lista a seguir reproduzida do sítio do órgão. No entanto, não possui manuais próprios para implantação ou avaliação de controles internos. Desta forma não é possível afirmar que o Tribunal adota algum modelo como padrão nas suas atividades de avaliação dos controles internos dos órgãos e entidades que lhe são jurisdicionados.

Série Traduções

INTOSAI - Diretrizes para o Controle Interno do Setor Público (Série de Traduções n. 13)

GAO - Normas de Auditoria Governamental (Série de Traduções n. 12)

INTOSAI - Código de Ética e Normas de Auditoria (Série de Traduções n. 11)

INTOSAI - Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional (Série de Traduções n. 10)

OAG - Auditoria de Eficiência Parte II (Série de Traduções n. 10)

OAG - Auditoria de Eficiência Parte I (Série de Traduções n. 09)

CCAF - Auditoria Integrada (Série de Traduções n. 07)
OAG - Glossário de Termos de Auditoria (Série de Traduções n. 06)
INTOSAI - Normas de Auditoria (Série de Traduções n. 05)
Normas de Auditoria
INTOSAI - Normas de Auditoria Apresentação e Introdução
INTOSAI - Normas de Auditoria Capítulo 1
INTOSAI - Normas de Auditoria Capítulo 2
INTOSAI - Normas de Auditoria Capítulo 3
INTOSAI - Normas de Auditoria Capítulo 4
GAO - Normas de Auditoria Governamental (Série de Traduções n. 04)
NAO - Normas de Auditoria (Série de Traduções n. 03)
NAO - Ajudando a Nação a gastar sabiamente²⁸

Não foi possível identificar nas páginas dos órgãos citados (SEA, SAEB, AGE e TCE) como é tratado o tema de gestão e avaliação de risco.

Cabe ainda ressaltar a atuação do TCM, que é o órgão de controle externo dos Municípios do Estado, conforme prescreve a Constituição do Estado, promulgada em 1989²⁹.

Não foram localizados na página do TCM manuais ou normas sobre as atividades desenvolvidas pelo Tribunal, portanto, não foi possível identificar se são adotados princípios ou metodologias de controles internos e gestão de riscos. No entanto, algumas resoluções editadas pelo TCM nos permitem fazer considerações sobre sua atuação como órgão de controle externo.

O Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia edita resoluções, voltadas aos gestores públicos, nas quais estabelece procedimentos a serem seguidos pelas Prefeituras. Esses procedimentos não são limitados a orientações sobre critérios utilizados pelo Tribunal em suas avaliações. Como pode ser observado nos exemplos a seguir, são rotinas que deveriam ser estabelecidas pelos gestores, ou regulamentações de disposições constitucionais e legais, o que é, a princípio, atribuição do executivo.

²⁸ Fonte: <http://www.tce.ba.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=970&Itemid=239>. Acesso em 13 out. 2009.

²⁹ “SEÇÃO VIII – Dos Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios. Art. 91 - Os Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios, dotados de autonomia administrativa e de independência funcional, são órgãos de auxílio do controle externo a cargo, respectivamente, da Assembléia Legislativa e das Câmaras Municipais, competindo-lhes:”

R E S O L U Ç Ã O n. 1270/08 (*) (com a retificação publicada em DOE de 15/10/08)

Disciplina as providências a serem adotadas pelos Municípios para a transmissão de cargos de Prefeitos, Vice-Prefeitos Municipais e Vereadores, e dá outras providências.

O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições e com fundamento no art. 1º, XXII e XXV, da Lei Complementar n. 6, de 06/12/91, no art. 4º, IX e XXIII, da Resolução/TCM n. 627/02, o Regimento Interno da Corte, e considerando que:

- a) a não-utilização dos procedimentos legais e administrativos inerentes à posse de gestores municipais acarretará prejuízos ao funcionamento das Comunas e Câmaras;
- b) **a ausência de regras que disciplinem e regulamentem as transmissões de cargos poderá não somente ocasionar questões formais insuperáveis como também prejudicar o patrimônio municipal;**
- c) o Sistema de Controle Interno do Município deverá zelar pela fiel observância das orientações, normas e regras contidas nesta Resolução;
- d) o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia tem a atribuição constitucional de orientar os órgãos e entidades municipais que lhe são jurisdicionados;
- e) a transmissão do Poder deverá ser promovida pelo gestor de forma a resguardar o interesse público;

R E S O L V E:

CAPÍTULO I

Das Obrigações dos Gestores Municipais em Término de Mandato

Art. 1º **Os Prefeitos e Presidentes de Câmara que estão encerrando o mandato constituirão, nos órgãos que dirigem, uma Comissão de Transmissão de Governo,** com a incumbência de evitar a descontinuidade administrativa no município, mediante o repasse de informações e documentos aos representantes da nova administração, de modo a não inibir, prejudicar ou retardar as ações e serviços encetados em prol da comunidade. Parágrafo único. A Comissão de que trata este artigo será constituída com antecedência mínima de 30 (trinta) dias da posse dos eleitos e transmissão dos respectivos cargos. (grifei).

R E S O L U Ç Ã O n. 1277/08

Disciplina a aplicação pelos municípios de recursos em ações e serviços públicos de saúde, e dá outras providências.

O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICIPIOS DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições legais e com fundamento nos arts. 31, 70, 71 e 75 da Constituição Federal; no art. 91 da Constituição do Estado da Bahia; na Emenda Constitucional n. 29, de 13 de setembro de 2000; na Lei n. 8.080, de 19 de setembro de 1990, a Lei Orgânica da Saúde; no art. 1º da Lei Complementar n. 6, de 6 de dezembro de 1991; na Portaria n. 2.047, do Ministério da Saúde, de 5 de novembro de 2002, e no art. 4º, IX, da Resolução/TCM n. 627/02, o Regimento Interno da Corte,

R E S O L V E:

CAPÍTULO I

DOS RECURSOS MÍNIMOS A SEREM APLICADOS EM AÇÕES E SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

Art. 1º - Os Municípios deverão aplicar anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) do produto da arrecadação das seguintes receitas, resultantes de:

- I – impostos a que se refere o art. 156 da CRFB;

- II – recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b, e § 3º da Constituição Federal e das transferências a título de compensação financeira pela perda de receitas decorrentes da desoneração das exportações - Lei Complementar n. 87/96;
- III - receitas resultantes da cobrança da Dívida Ativa Tributária, Multas, Juros de Mora e Correção Monetária decorrentes de impostos de que trata o inciso I deste artigo.

RESOLUÇÃO n. 1276/08

Estabelece normas que visam o controle da aplicação dos recursos destinados à Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), institui mecanismos de comprovação da aplicação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), e dá outras providências.

O TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DA BAHIA, no uso de suas atribuições, com fundamento no art. 60 do Ato das Disposições Transitórias da CRFB, na Emenda Constitucional n. 53, de 19 de dezembro de 2006, na Lei n. 11.494, de 20 de junho de 2007, que a regulamenta, no art. 1º, XXII e XXV, da Lei Complementar n. 6, de 06/12/91, a Lei Orgânica do TCM, e no art. 4º, IX e XXIII, da Resolução/TCM n. 627/02, o Regimento Interno da Corte,

RESOLVE:

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

SEÇÃO I

Do Financiamento da Educação Pública

Art. 1º - Os Municípios aplicarão, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino público, na forma estabelecida nos arts. 212 da CRFB e 69 da Lei n. 9.394/1996 e nas respectivas Leis Orgânicas, incluídos os recursos provenientes do FUNDEB.

Parágrafo único - A aplicação e a prestação de contas do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), observarão as normas contidas nesta Resolução.

Tabela VIII - Aderência dos órgãos de controle do Estado da Bahia aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência do Estado
Controle interno como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	S P A
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	não
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	S P A
Identificação de eventos/risco	S P A
Análise de risco	S P A
Avaliação de risco	S P A
Resposta/tratamento do risco	S P A
Atividades/procedimentos de controle	S P A
Informação e comunicação	S P A
Monitoramento	S P A
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	S P A
S P A = Sem Possibilidade de Análise	

Em conclusão, apesar de não adotarem um modelo para avaliação de controles internos, os órgãos responsáveis pelo controle estadual possuem conceitos e procedimentos que estão de acordo com algumas boas práticas atuais (como as atividades de implantação e manutenção dos controles externos serem atribuição do gestor e não dos órgãos de controle e a ideia de controles internos como processo de responsabilidade de toda a administração). A falta de uma padronização, no entanto, pode ter resultado em falhas graves na implantação dos controles internos estaduais, principalmente no mencionado comprometimento da independência da AGE pela sua vinculação à SEFAZ, bem como a falta de cultura de avaliação e gestão de riscos. As resoluções editadas pelo TCM reforçam a necessidade de padronização dos entendimentos e da cultura de controle no Estado, pois, apesar de ser órgão de controle externo dos Municípios, integra a administração estadual e, mesmo assim, adota práticas bastante diversas dos demais órgãos do Estado da Bahia citados neste trabalho.

D. Salvador

A CGM/SA é o órgão central do Sistema de Controle Interno Integrado de Salvador, compõe a estrutura organizacional da SEFAZ e tem como finalidade atribuições típicas dos Sistemas de Controle Interno previstos na CF/88:

À Controladoria Geral do Município que tem por finalidade apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional, patrimonial, da aplicação das subvenções e renúncias de receitas, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, e a execução dos planos e programas de governo e dos orçamentos do Município³⁰.

Art.5º A Controladoria Geral do Município, Órgão Central do Sistema de Controle Interno Integrado, que tem por finalidade, coordenar e formular as diretrizes de controle interno do Poder Executivo e exercer os controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais, patrimoniais e da aplicação das subvenções e renúncias de receitas, bem como, gerar informação para subsidiar as tomadas de decisões relacionadas aos programas de governo³¹.

O Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pelo Decreto 19.392/09, apresenta a estrutura e as atividades da CGM. A Controladoria é dividida nas Coordenadorias de Contabilidade, de Auditoria e de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais, conforme estrutura a seguir:

c. Controladoria Geral do Município:

1. Coordenadoria de Contabilidade:

- 1.1 Setor de Registros Contábeis;
- 1.2 Setor de Prestação de Contas;
- 1.3 Setor de Conciliação e Análise de Contas;
- 1.4 Setor de Análise e Execução da Despesa;
- 1.5 Setor de Desenvolvimento e Orientação da Gestão Contábil;
- 1.6 Setor de Informações Contábeis.

2. Coordenadoria de Auditoria:

- 2.1 Setor de Auditoria de Gestão Contábil;
- 2.2 Setor de Auditoria de Gestão Operacional
- 2.3 Setor de Acompanhamento e Controle.

3. Coordenadoria de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais:

- 3.1 Setor de Normas e Desenvolvimento de Processos;
- 3.2 Setor de Planejamento e Informações Gerenciais;
- 3.3 Setor de Análise de Custos.

Como anteriormente mencionado, os órgãos dos Sistemas de Controles Internos Federais, Estaduais e Municipais possuem atribuições típicas de unidade de auditoria interna. A CGM exerce essas atividades por meio da Coordenadoria de Auditoria. As demais

³⁰ Fonte: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/Secretaria/secretaria_unidades.asp>. Acesso em 12 nov. 2009.

³¹ Decreto 19.392, de 18 de março de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Municipal da Fazenda (SEFAZ).

coordenadorias, no entanto, possuem atribuições de gestão, que, conforme também já mencionado, deveriam estar a cargo da administração de cada órgão ou entidade. A seguir são listadas algumas atividades de cada coordenadoria, para exemplificar e tipificar as atribuições de auditoria interna e de gestão estabelecidas para a CGM.

I - Coordenadoria de Contabilidade, planejar, coordenar, supervisionar e controlar as atividades relacionadas com o sistema contábil, financeiro, patrimonial e orçamentário do Município, mediante o:

a. Setor de Registros Contábeis:

1. realizar a escrituração contábil da administração direta, incorporando as informações contábeis dos Fundos Municipais e da Câmara Municipal;
2. registrar a receita orçamentária e extra-orçamentária, operações de crédito e outros ingressos financeiros;
3. proceder à elaboração e atualização do Plano de Contas;
4. promover e acompanhar no âmbito da administração direta e indireta:
 - 4.1. a contabilização das despesas orçamentárias pagas e não pagas;
 - 4.2. a contabilização dos recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária;
 - 4.3. a contabilização das variações e mutações patrimoniais verificadas no patrimônio do Município, independente ou não da execução orçamentária. [...]

c. Setor de Conciliação e Análise de Contas:

1. proceder à conciliação das Contas do Disponível;
2. proceder à conciliação e análise das Contas do Passivo Financeiro: [...]
8. acompanhar, junto às instituições financeiras, a movimentação das contas bancárias e respectivas aplicações financeiras, de todos os Órgãos e Entidades da Administração Pública Municipal.

II - Coordenadoria de Auditoria, realizar auditorias visando o acompanhamento da execução dos programas, projetos e atividades e da movimentação de recursos orçamentários e extraorçamentários, compreendidos os fundos municipais, com a finalidade de avaliar os resultados quanto à eficiência, eficácia e efetividade da gestão financeira, orçamentária, contábil, patrimonial e operacional dos Órgãos e Entidades integrantes da administração Pública Municipal, bem como, no que couber, de outras entidades responsáveis pela aplicação, captação e arrecadação de recursos públicos municipais, mediante o:

III - Coordenadoria de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais, regulamentar e implantar o Sistema de Controle Interno Integrado, interagir com a Assessoria Estratégica de Gestão na elaboração do planejamento estratégico e coordenar o desdobramento de suas ações no âmbito da Controladoria, formular as diretrizes para a implantação dos sistemas de custos e informações gerenciais, promover o desenvolvimento organizacional e elaborar normas técnicas, bem como desenvolver processos de modernização administrativa, mediante o:

a. Setor de Normas e Desenvolvimento de Processos:

1. estudar, elaborar e propor ao Controlador Geral, a edição de normas, rotinas e manuais a serem implantados pela Administração Municipal, objetivando a melhoria do Sistema de Controle Interno Integrado (SICOI), visando à uniformidade dos procedimentos;
2. elaborar e submeter ao Controlador Geral, normas referentes à padronização do procedimento de arrecadação da receita e execução da despesa;
3. elaborar e desenvolver projetos para implantação e manutenção de mecanismos de integração dos diversos sistemas administrativos que servem de apoio aos subsistemas do SICOI, em articulação com os órgãos competentes;

Não foi localizada página própria da Controladoria na internet, mas a SEFAZ publicou em seu sítio o Manual de Auditoria da CGM, editado em 2004. Trata-se de um roteiro detalhado das atividades que devem ser exercidas pelos auditores da CGM. Analisando os procedimentos ali descritos é possível verificar que são realizadas avaliações dos controles internos dos órgãos e entidades sob sua jurisdição, conforme trechos a seguir. Em destaque, referências a risco, ressaltando a relação entre objetivo, risco e controles.

A aplicação de métodos e técnicas depende do julgamento do auditor e da qualidade do controle interno implantado na organização, devendo os procedimentos definir o modo como o auditor direciona o seu trabalho, para que alcance, de forma sistemática, o objetivo da auditoria.

Os testes de observância são elaborados para obter-se razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o auditor confia, estão operando efetivamente, incluindo os testes nos documentos que suportam as transações e os trabalhos de discussão e de observação. Na aplicação destes testes, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

Se durante o levantamento do sistema de controle interno se concluir que este é adequado, deve-se orientar os trabalhos para a realização de testes de conformidade, reduzindo os testes substantivos, a seguir abordados, e **concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controle.**

Realizada a avaliação do controle interno e verificado se o mesmo corresponde, em termos conceituais, aos **objetivos do sistema e aos princípios que o norteiam, deverá ser avaliado o impacto de eventuais anomalias em termos da auditoria a ser efetuada.**

Pontos de Auditoria

São as falhas detectadas nos procedimentos do sistema de controle interno que serão discriminadas por ocasião da emissão do relatório.

risco – é a probabilidade de que um evento ou ação possa adversamente afetar a organização

Sistema de controle(s) interno(s) – conjunto constituído pela organização interna, que permite verificar, por intermédio de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controle(s) interno(s). (grifei).

Tabela IX - Aderência da GCM/SA aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da CGM/SA
Controle interno como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	SPA
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	SPA
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	SPA
Identificação de eventos/risco	SPA
Análise de risco	SPA
Avaliação de risco	SPA
Resposta/tratamento do risco	SPA
Atividades/procedimentos de controle	SPA
Informação e comunicação	SPA
Monitoramento	SPA
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	SPA
SPA = Sem Possibilidade de Análise	

Em conclusão, não foram localizados procedimentos ou normas específicos sobre controles internos e gestão de riscos, mas as competências regimentais da Controladoria Geral do Município e o Manual de Auditoria demonstram que a CGM realiza trabalhos de avaliação de controles internos, apesar de não ter sido possível identificar com base em que princípios essa atividade é realizada. Documento anterior ao Regimento Interno e ao Manual de Auditoria, mas ainda disponível na internet³², apresenta a estrutura anterior da CGM e as atribuições de suas unidades (à época subcontroladorias). Comparando esse documento com os atuais, verifica-se que houve padronização na terminologia utilizada³³, além de as atividades da Coordenadoria de Auditoria terem-se aproximado ainda mais das atividades de

³²Fonte: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/Secretaria/secretaria_unidades.asp>. Acesso em 12 nov. 2009.

uma unidade de auditoria interna. As atividades de gestão exercidas pelas Coordenadorias de Contabilidade e de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais, no entanto, não foram excluídas nos normativos recentes. Ressalte-se, novamente, a posição da CGM vinculada à Secretaria Municipal de Fazenda.

3.2.2 Outros órgãos e entidades da Administração Pública Federal

A. Secretaria da Receita Federal do Brasil

A RFB é responsável pela administração dos tributos de competência da União e por auxiliar o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira. Exerce também atividades de prevenção e combate à sonegação fiscal, ao contrabando, à pirataria, ao tráfico de drogas e de animais entre outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional³⁴. As atividades da RFB estão relacionadas, principalmente, à formulação e execução de políticas tributárias e à fiscalização da arrecadação fiscal e do comércio internacional.

A RFB é organizada em unidades centrais e unidades descentralizadas. As unidades centrais de assessoramento direto, vinculadas ao Secretário da Receita Federal do Brasil, são as coordenações gerais, entre elas a AUDIT. As unidades da RFB não possuem página na internet para acesso externo, mas as competências são estabelecidas no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria/MF 125/09.

As atividades regimentais da AUDIT são predominantemente de avaliação, fiscalização, recomendação e estabelecimento e disseminação de diretrizes. As competências das coordenações que compõem a estrutura da AUDIT não incluem atividades típicas de gestão. Esse entendimento é reforçado pelo disposto na Portaria/RFB 1647/09:

Art. 8º Findos os trabalhos, deverá ser produzido relatório preliminar de auditoria, que conterá o resultado da auditoria, com pormenorização das constatações e **recomendações** decorrentes da análise das informações obtidas.³⁵ (grifei)

Art. 32. À Coordenação Geral de Auditoria Interna (Audit) compete:

- I - estabelecer políticas e diretrizes de atuação preventiva e corretiva para a RFB, em consonância com o modelo de gestão, com o aprimoramento continuado da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos e com a legislação vigente;
- II - coordenar a elaboração e aprovar o plano anual da auditoria interna, considerando a gestão de riscos, os objetivos e metas institucionais;

³³ No referido documento, há seis formas distintas de referência a controles internos: **controles internos**, apenas **controles**, **sistemas administrativos**, **sistemas de controles** e apenas **sistemas**.

³⁴ Fonte: <<http://isentos.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm>>. Acesso em 16 nov. 2009.

³⁵ Portaria/RFB 1647/09, disciplina as auditorias internas de procedimentos e de gestão no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

III - coordenar e executar as atividades de auditorias internas e de gestão nas Unidades Centrais e descentralizadas;

IV - coordenar, acompanhar e avaliar o cumprimento das recomendações por ela emitidas e das determinações e recomendações expedidas pelos órgãos de controle externo;

V - estabelecer políticas e diretrizes relativas à gestão de riscos na RFB; e

VI - gerenciar, implementar e disseminar metodologia em gestão de riscos na RFB.

Art. 33. À Coordenação de Planejamento e Execução de Auditoria (Copea) compete:

I - assessorar o Coordenador Geral no processo de elaboração, acompanhamento e avaliação do planejamento da unidade;

II - promover a articulação e a integração do planejamento da Coordenação Geral ao planejamento institucional;

III - coordenar o processo de levantamento, consolidação e análise dos indicadores de gestão relativos à área de competência da Coordenação Geral, para fins de avaliação institucional e de resultados;

IV - elaborar o cronograma de recursos que serão alocados a cada programa de auditoria;

V - elaborar, em consonância com a Coordenação de Gestão de Riscos (Coris) e a Divisão de Atendimento aos Órgãos de Controle Externo (Diaex), o Plano Anual de Auditoria Interna, bem como o Relatório Anual de Auditoria Interna; e

VI - administrar e supervisionar as atividades pertinentes à Divisão de Auditoria de Procedimentos de Atendimento e Controle do Crédito (Diaac), à Divisão de Auditoria de Procedimentos Aduaneiros (Diaad), à Divisão de Auditoria de Procedimentos de Fiscalização (Diafi) e à Divisão de Auditoria de Procedimentos de Tecnologia e de Administração (Diata).

Art. 34. Às Divisões de Auditoria de Procedimentos de Atendimento e Controle do Crédito (Diaac), de Procedimentos Aduaneiros (Diaad), de Procedimentos de Fiscalização (Diafi) e de Procedimentos de Tecnologia e de Administração (Diata), em suas áreas de atuação, compete:

I - avaliar se os mecanismos de controle interno existentes asseguram o cumprimento dos objetivos da RFB;

II - auxiliar na elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna, bem como do Relatório Anual de Auditoria Interna; e

III - supervisionar e executar auditorias programadas e extraordinárias de procedimentos ou de gestão.

Art. 35. À Coordenação de Gestão de Riscos - Coris compete:

I - assessorar o Coordenador Geral no processo de elaboração, acompanhamento e avaliação do planejamento da unidade;

II - colaborar na elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna;

III - promover estudos e a prospecção de melhores práticas e métodos em gestão de riscos, bem como elaborar e disseminar o plano de comunicação em gestão de riscos;

IV - gerenciar a implementação e disseminar metodologia, bem como monitorar e proceder à análise crítica em gestão de riscos na RFB; e

V - administrar e supervisionar as atividades pertinentes à Divisão de Implementação e Suporte em Gestão de Riscos (Disri).

Art. 36. À Divisão de Implementação e Suporte em Gestão de Riscos (Disri) compete implementar metodologia e dar suporte metodológico em gestão de riscos, operacionalizando o mapeamento de riscos junto às áreas de negócio.

Art. 37. À Divisão de Atendimento aos Órgãos de Controle Externo (Diaex) compete:

I - acompanhar e executar as atividades relacionadas com o cumprimento das determinações, recomendações e solicitações emitidas pelos órgãos de controle externo, bem como preparar as respectivas respostas;

II - coordenar os trabalhos de elaboração do Processo de Tomada de Contas Anual da RFB; e

III - fornecer subsídios e colaborar com a Copea na elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna.³⁶

A CGRIS publicou, em julho de 2008, a segunda edição da Série de Gestão de Riscos, dividida em dois volumes: Conceitos Básicos e Metodologia. A obra teve como referências os modelos AZ/NZS:4360, da Austrália e Nova Zelândia, a Lei SOX, o *Control Objectives for Information and Related Technology* (COBIT), o COSO e o *Project Management Institute* (PMI).

O documento traz os seguintes conceitos:

Risco no âmbito da Receita Federal do Brasil é definido como “a incerteza que acompanha eventos e resultados futuros. É a expressão da probabilidade e do impacto de um evento que possa, potencialmente, afetar a consecução dos objetivos de uma organização”. Risco, nesse sentido, é a probabilidade de ocorrência de um evento futuro que causará impactos nos objetivos – positivos ou negativos.

Controle – Estabelecimento de políticas e procedimentos para ajudar a garantir que atuação na gestão dos riscos está sendo implementada de forma efetiva.

Gestão de Riscos – É o conjunto de esforços (cultura, processo, estrutura) direcionado ao gerenciamento de efeitos potenciais adversos e de oportunidades.

A gestão de riscos é o elemento central na gestão estratégica de qualquer organização. Consiste em uma abordagem sistemática voltada para estabelecimento da melhor linha de ação diante de incertezas. [...]

A Gestão de Riscos deve ser um processo contínuo e em constante desenvolvimento aplicado à estratégia da organização e à implementação dessa mesma estratégia.

Os riscos devem ser gerenciados em todas as áreas da organização, desde o nível estratégico até o operacional.

A metodologia adotada pela CGRIS prevê sete etapas para a gestão de riscos:

- estabelecimento do contexto (interno e externo);
- identificação de riscos;
- análise de riscos;
- avaliação de riscos;
- tratamento de riscos;
- comunicação e consulta; e
- monitoramento e análise crítica.

³⁶ Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Tabela X - Aderência da RFB aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da RFB
Gestão de riscos como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	✓
Identificação de eventos/risco	✓
Análise de risco	✓
Avaliação de risco	✓
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	✓
Monitoramento	✓
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	N/A
N/A = não se aplica	

Em conclusão, a Coordenação Geral de Auditoria Interna da Secretaria da Receita Federal do Brasil adota normas e procedimentos de gestão e avaliação de riscos que estão de acordo com os padrões adotados como referência neste trabalho. Os principais pontos de discordância encontrados nos órgãos de controle analisados não foram observados nas normas nem na metodologia editadas pela RFB, como, por exemplo, a correta utilização dos termos **controle interno**, **sistema de controle interno** e **auditoria interna** e a vinculação da AUDIT ao dirigente máximo do órgão. Outra boa prática da RFB é a padronização dos princípios, por meio da edição de normas específicas sobre gestão de risco.

B. Caixa Econômica Federal

A Caixa Econômica Federal (CAIXA) é empresa pública, vinculada ao Ministério da Fazenda e tem como missão “atuar na promoção da cidadania e do desenvolvimento

sustentável do País, como instituição financeira, agente de políticas públicas e parceira estratégica do Estado brasileiro”³⁷.

Pelos objetivos previstos para a CAIXA em seu Estatuto³⁸, a empresa possui atribuições tanto de agência de fomento, do Governo Federal, quanto de instituição financeira comercial, conforme exemplos a seguir:

Art. 5º A CEF tem por objetivos:

I - receber depósitos, a qualquer título, inclusive os garantidos pela União, em especial os de economia popular, tendo como propósito incentivar e educar a população brasileira nos hábitos da poupança e fomentar o crédito em todas as regiões do País;

II - prestar serviços bancários de qualquer natureza, praticando operações ativas, passivas e acessórias, inclusive de intermediação e suprimento financeiro, sob suas múltiplas formas; [...]

V - prestar serviços delegados pelo Governo Federal, que se adaptem à sua estrutura e natureza de instituição financeira, ou mediante convênio com outras entidades ou empresas;

VI - realizar quaisquer operações, serviços e atividades negociais nos mercados financeiros e de capitais, internos ou externos;

VII - efetuar operações de subscrição, aquisição e distribuição de ações, obrigações e quaisquer outros títulos ou valores mobiliários no mercado de capitais, para investimento ou revenda; [...]

XII - atuar como agente financeiro dos programas oficiais de habitação e saneamento e como principal órgão de execução da política habitacional e de saneamento do Governo Federal, operando, inclusive, como sociedade de crédito imobiliário, de forma a promover o acesso à moradia, especialmente das classes de menor renda da população;

XIII - atuar como agente operador e financeiro do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

XIV - administrar fundos e programas delegados pelo Governo Federal;

XV - conceder empréstimos e financiamentos de natureza social, em consonância com a política do Governo Federal, observadas as condições de retorno, que, no mínimo, venham a ressarcir os custos operacionais, de captação e de capital alocado;

Essa característica sujeita a CAIXA à subordinação e controle de diferentes instituições. Como integrante do Sistema Financeiro Nacional e auxiliar da execução da política de crédito do Governo Federal, a CAIXA sujeita-se às decisões e à disciplina normativa do órgão competente e à fiscalização do BACEN. Como entidade da Administração Pública Federal, responde à CGU e ao TCU. Esse fato tem reflexos nas normas e procedimentos internos da empresa, inclusive no que se refere à auditoria, controle interno e gestão de riscos.

Como instituição financeira, a CAIXA segue, além das disposições anteriormente mencionadas, aquelas previstas nas diretrizes emitidas pelo Comitê de Supervisão Bancária da

³⁷ Fonte: <<http://www.caixa.gov.br/acaixa/index.asp>>. Acesso em 17 nov. 2009.

³⁸ Decreto 6.473, de 5 de junho de 2008.

Basileia, o chamado Acordo da Basileia. O Comitê é órgão consultivo do Banco de Compensações Internacionais (BIS).

O Brasil iniciou a implantação do Acordo em 1994 e, desde então, vem acompanhando o desenvolvimento e ampliação das diretrizes, inicialmente, conhecidas como Basileia I e, atualmente, como Basileia II. No novo acordo, as melhores práticas de gerenciamento de risco estão divididas em quatro grupos³⁹:

- I Ambiente Adequado de Gerenciamento – consiste na Alta Administração fornecer subsídios para a implantação do gerenciamento de risco;
- II Processos de Gerenciamento – consiste na identificação, avaliação, monitoramento, mensuração, controle e mitigação do risco;
- III Aspectos de Supervisão – descreve o papel dos supervisores;
- IV Divulgação – consiste na divulgação ao mercado das informações sobre as práticas da gestão de risco e sobre o perfil de risco dos bancos.

O Banco Central vem publicando normas que abrangem os princípios do Basileia II, além de resoluções e circulares específicas sobre procedimentos financeiros. A Resolução/BACEN 3.380/06 dispõe sobre gerenciamento de riscos operacionais:

Art. 1º Determinar às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional.

Art. 2º Para os efeitos desta resolução, define-se como risco operacional a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos, pessoas e sistemas, ou de eventos externos.

Art. 3º A estrutura de gerenciamento do risco operacional deve prever:

- I - identificação, avaliação, monitoramento, controle e mitigação do risco operacional; [...]
- IV - realização, com periodicidade mínima anual, de testes de avaliação dos sistemas de controle de riscos operacionais implementados;
- V - elaboração e disseminação da política de gerenciamento de risco operacional ao pessoal da instituição, em seus diversos níveis, estabelecendo papéis e responsabilidades, bem como as dos prestadores de serviços terceirizados; [...]
- VII - implementação, manutenção e divulgação de processo estruturado de comunicação e informação.

§ 1º A política de gerenciamento do risco operacional deve ser aprovada e revisada, no mínimo anualmente, pela diretoria das instituições de que trata o art. 1º e pelo conselho de administração, se houver.

Art. 6º A atividade de gerenciamento do risco operacional deve ser executada por unidade específica nas instituições mencionadas no art. 1º.

Parágrafo único. A unidade a que se refere o caput deve ser segregada da unidade executora da atividade de auditoria interna, de que trata o art. 2º da Resolução 2.554, de 24 de setembro de 1998, com a redação dada pela Resolução 3.056, de 19 de dezembro de 2002.

³⁹ Fonte: Gestão de Riscos na CAIXA – Acordos da Basileia, disponível em <www.caixa.gov.br>. Acesso em 17 nov. 2009.

Sobre controles internos, o BACEN editou, em 2009, a Circular/BACEN 3.467, que prescreve⁴⁰:

Art. 1º O relatório de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos, inclusive sistemas de processamento eletrônico de dados e de gerenciamento de riscos, elaborado como resultado do trabalho de auditoria independente, conforme previsto no art. 21, inciso II, do Regulamento anexo à Resolução n. 3.198, de 27 de maio de 2004, e no art. 13, inciso II, do Regulamento anexo à Circular n. 3.192, de 5 de junho de 2003, deve abranger os seguintes aspectos relevantes, observada a natureza, complexidade e risco das operações realizadas pela instituição auditada:

- I - ambiente de controle;
- II - identificação e avaliação de riscos;
- III - controles;
- IV - informações e comunicações;
- V - monitoramento e aperfeiçoamento; e
- VI - deficiências identificadas.

Como pode ser observado, as normas editadas pelo BACEN estão em consonância com os princípios dos padrões e modelos atualmente utilizados e a CAIXA, como entidade sujeita à fiscalização do Banco Central, deve estar adequada a essas normas.

Quanto às estruturas de controle e gerenciamento de riscos, previstas nas Resoluções/BACEN 2.554/98 (unidade de auditoria interna), 3.198/04 (comitê de auditoria), e 3.380/06 (unidade de gerenciamento do risco operacional), a CAIXA estrutura-se em nove vice-presidências, vinculadas diretamente à presidência. Dentre elas, a Vice-Presidência de Controle e Risco (VICOR) é responsável por controle e risco, e tem entre suas atribuições responder junto ao Banco Central do Brasil pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade, riscos e do Sistema de Controles Internos.

O Estatuto da CAIXA também prevê a existência do Comitê de Auditoria (art. 35) e da Unidade de Auditoria Interna (art. 47), ambos vinculados ao Conselho de Administração, e do Comitê de Risco (art. 36), vinculado ao Conselho Diretor.

No documento Gestão de Riscos na CAIXA⁴¹, a empresa estabelece procedimentos e prazos para adequação aos pilares do Basileia II e no documento Estrutura de Gerenciamento de Risco Operacional⁴², são detalhados os princípios da empresa na gestão de riscos.

⁴⁰ Ressalte-se que a obrigatoriedade, para as instituições financeiras, de implementar controles internos é anterior, pois vem da edição da Resolução/BACEN 2.554/98.

⁴¹ Disponível em <<http://www1.caixa.gov.br/download/asp/download.asp?subCategId=297&CategId=72&subCategLayout=Cartilhas&CategLayout=A%20CAIXA>>. Acesso em 18 nov. 2009.

⁴² Idem.

A seguir, apresenta-se uma análise desses documentos, visando identificar a adoção, ou não, dos princípios dos modelos utilizados como padrão neste trabalho.

A CAIXA adota a definição de risco operacional dada pelo Acordo da Basileia II: “risco de perda resultante de pessoas, sistemas e processos internos inadequados e deficientes, ou de eventos externos”.

O modelo utilizado pela CAIXA no gerenciamento de risco operacional é composto de três grupos interdependentes e inter-relacionados, denominados:

- ambiente adequado de gerenciamento;
- processos de gerenciamento;
- divulgação e capacitação.

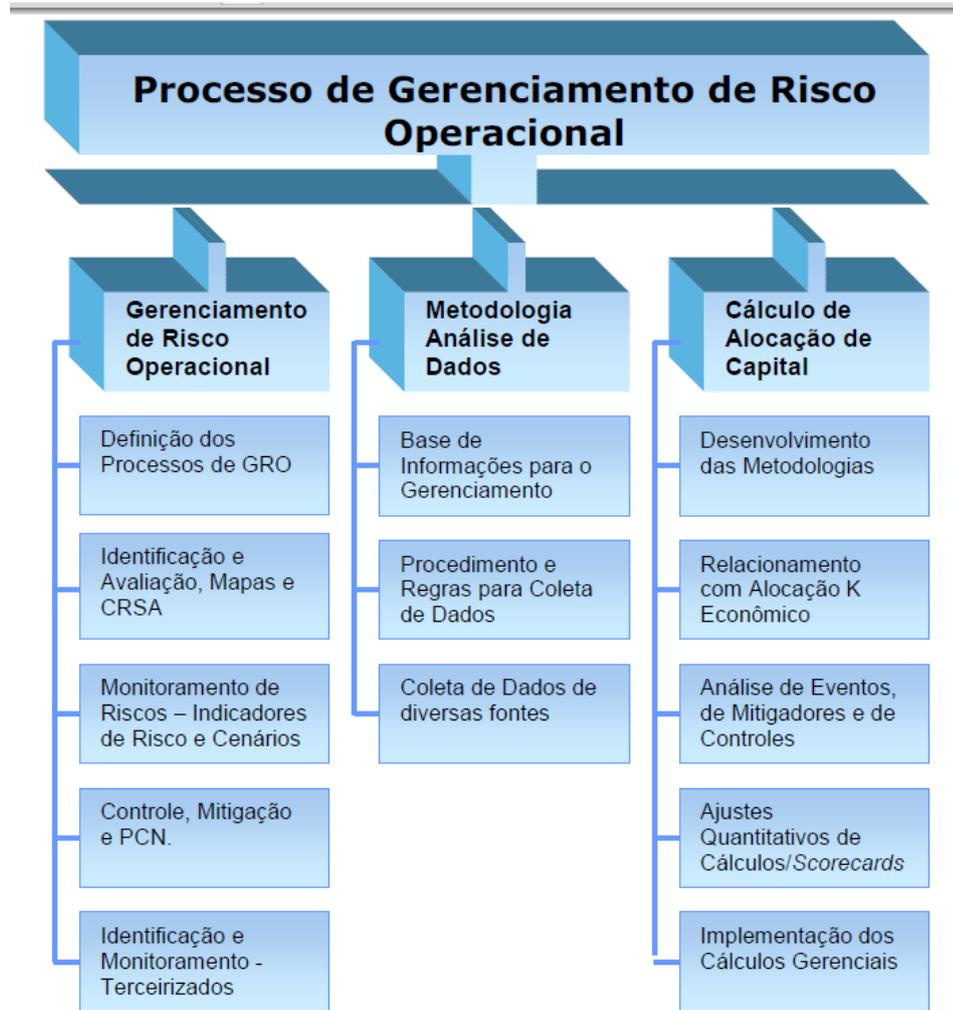
Segundo a Estrutura de Gerenciamento de Riscos Operacionais da CAIXA, o ambiente de gerenciamento adequado é aquele disponibilizado pela alta administração para implementação do gerenciamento dos riscos operacionais, com garantia de que os recursos necessários e as funcionalidades do processo de gerenciamento serão executados.

O documento define, ainda, que a política de gerenciamento de risco operacional será implementada por meio de ações planejadas e coordenadas, e de práticas, procedimentos, parâmetros, metodologias e modelos especificados em manuais normativos e documentos administrativos. As responsabilidades por essas atividades são:

- do Conselho de Administração, que deve aprovar e revisar, no mínimo, anualmente a política de gerenciamento de risco operacional;
- do Conselho Diretor, que deve manifestar-se, expressamente, acerca das ações a serem implementadas para correção tempestiva das deficiências apontadas nos relatórios sobre a estrutura de gerenciamento de risco operacional;
- do Comitê de Risco, que deve deliberar sobre as alternativas de mitigação de risco operacional;
- da unidade responsável pelo gerenciamento do risco operacional, que deve identificar, avaliar, monitorar, controlar e propor alternativas de mitigação dos riscos;
- dos gestores, que devem:
 - avaliar, reconhecer e considerar o risco operacional na gestão dos produtos, serviços, processos e canais;

- analisar os indicadores de risco operacional e implementar ações para mitigar o risco;
- disseminar a cultura de risco operacional;
- fomentar a participação dos empregados na mitigação dos riscos operacionais em sua área de atuação;
- manter manuais de rotinas e de procedimentos com diagrama de fluxo das tarefas e alçadas para todos os produtos, serviços e processos sob sua responsabilidade;
- manter controle sobre as transações, estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais que permitam a identificação e a análise de desvios, em relação aos procedimentos previstos;
- elaborar e testar os planos de continuidade dos negócios em conjunto com a área responsável pelo gerenciamento do risco operacional; e
- implementar os planos de continuidade dos negócios definidos em conjunto com a área responsável pelo gerenciamento do risco operacional;
- de todos os empregados, que devem:
 - implementar e administrar os negócios e as operações da empresa conforme os manuais normativos e os termos da política de gerenciamento de risco operacional; e
 - identificar e informar aos seus superiores quaisquer fontes de risco operacional em sua área de atuação, de forma a permitir a tomada de ações para mitigá-lo;
- da Auditoria Interna, que deve avaliar os sistemas e procedimentos de controle de riscos operacionais implementados.

O processo de gerenciamento de risco adotado pela CAIXA é resumido no fluxograma a seguir:



Fonte: Estrutura de Gerenciamento de Risco Operacional, item 3.

Tabela XI - Aderência da CAIXA aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da CAIXA
Gestão de riscos como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	✓
Identificação de eventos/risco	✓
Análise de risco	✓
Avaliação de risco	✓
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	✓
Monitoramento	✓
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	NA
NA = não se aplica	

Em conclusão, como entidade integrante do sistema financeiro, setor com grande exposição a riscos e, conseqüentemente, muito regulado, a CAIXA adotada normas e procedimentos de gerenciamento de riscos. Assim como no caso da RFB, os principais pontos falhos identificados na análise dos órgãos de controle não foram repetidos na administração da CAIXA, como, por exemplo, a subordinação das unidades responsáveis pela gestão de risco e auditoria às autoridades competentes e a utilização de termos semelhantes aos adotados pelos modelos do COSO, da ISO e da INTOSAI.

C. Companhia Nacional de Abastecimento

A CONAB é empresa pública, vinculada ao MAPA, que teve sua criação autorizada pela Lei 8.029, de 12 de abril de 1990. O Estatuto Social da CONAB, de 19 de dezembro de 2001, definiu o objeto social da empresa, conforme segue:

CAPÍTULO III DO OBJETO SOCIAL

Art. 5º A Conab tem por finalidade executar a Política Agrícola, no segmento do abastecimento alimentar, a Política de Garantia de Preços Mínimos e fornecer subsídios ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, na formulação, no acompanhamento das referidas políticas, e na fixação dos volumes mínimos dos estoques reguladores e estratégicos.

Art. 6º A Conab tem por objetivos:

- I - planejar, normatizar e executar a Política de Garantia de Preços Mínimos do Governo Federal;
- II - implementar a execução de outros instrumentos de sustentação de preços agropecuários;
- III - executar as políticas públicas federais referentes à armazenagem da produção agropecuária;
- IV - coordenar ou executar as políticas oficiais de formação, armazenagem, remoção e escoamento dos estoques reguladores e estratégicos de produtos agropecuários;
- V - encarregar-se da execução das políticas do Governo Federal, nas áreas de abastecimento e regulação da oferta de produtos agropecuários, no mercado interno;
- VI - desenvolver ações no âmbito do comércio exterior, consoante diretrizes baixadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e observado o Decreto n. 3.981, de 24 de outubro de 2001, dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior (Camex), do Conselho de Governo, e dá outras providências;
- VII - participar da formulação da política agrícola; e
- VIII – exercer outras atividades, compatíveis com seus fins, que lhe sejam atribuídas ou delegadas pelo Poder Executivo.

Como pode ser observado pelos objetivos da CONAB, trata-se de uma empresa estratégica para o Governo Federal na elaboração e execução de políticas públicas voltadas para a produção, armazenamento, distribuição e comercialização de produtos agropecuários. Ou seja, a CONAB não é uma empresa comercial, que precisa ter lucro e ser competitiva no mercado em que atua, como é o caso da CAIXA que, apesar de também ser agente de fomento de políticas públicas, deve ser competitiva no mercado financeiro para garantir sua existência.

Em razão do exposto, a CONAB não está sujeita a tantas entidades reguladoras, a princípio, mas deve seguir as determinações do MAPA e dos demais órgãos de controle federal, como o TCU, a CGU, o MPU, entre outros.

Nesta análise, buscarei identificar se o fato de ser uma empresa pública que não precisa se ajustar às características competitivas do mercado fez com que a Conab se afastasse das boas práticas de governança corporativa, gestão de riscos e controles internos.

A unidade de Auditoria Interna da CONAB, segundo a estrutura organizacional da empresa, estabelecida no Estatuto Social e no Regimento Interno, é subordinada ao Conselho de Administração e vinculada administrativamente à Presidência da empresa. A AUDIN é dividida em três gerências: Gerência de Auditoria, Gerência de Desenvolvimento Técnico-operacional e Gerência de Risco.

As atividades de gestão e avaliação de riscos e de controles internos já são mencionadas entre as competências da AUDIN, no Regimento Interno, e possuem relevância no Manual de Auditoria Interna, elaborado com base nas normas do IIA e nas disposições do TCU e da CGU.

Apesar de não adotar um modelo ou padrão específico para gestão e avaliação de riscos e de controles internos, os princípios e conceitos dispostos no Manual de Auditoria Interna possibilitaram a análise e a realização do *benchmark*.

A) Relação Governança Corporativa, Gestão de Riscos e Controles Internos:

1.1.2 Os trabalhos desenvolvidos pela Unidade de Auditoria Interna objetivam, em última instância, a adequação da gestão de riscos operacionais, dos controles internos administrativos e do processo de governança corporativa proporcionando uma razoável garantia de que tais processos funcionam de acordo com o planejado, fazendo recomendações para a melhoria das operações da Companhia, em termos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade do desempenho organizacional.

B) Unidade de auditoria apenas recomenda aprimoramentos e não realiza atividades típicas de gestão:

1.4 ATIVIDADE DE ORIENTAÇÃO

A Unidade de Auditoria Interna prestará orientação aos administradores de bens e recursos, preferencialmente sobre a tese e não sobre casos concretos, de forma adstrita à sua área de competência. Essa atividade não se confunde com as de consultoria e assessoramento jurídico, que competem à Unidade Jurídica e seus respectivos órgãos, nem com as atribuições da Corregedoria Geral, no que se refere aos feitos disciplinares, ou com as competências regimentais de qualquer outra unidade organizacional da Companhia.

1.6 ATIVIDADES SUBSIDIÁRIAS

Os empregados auditores internos não poderão assumir responsabilidades operacionais extra-auditoria, caso contrário haverá enfraquecimento da objetividade na medida em que seria auditada atividade sobre a qual aqueles profissionais teriam autoridade e responsabilidade.

Os empregados auditores internos não integrarão comissões de feitos administrativo-disciplinares.

As funções de auditoria interna deverão ser segregadas das demais atividades na Companhia.

C) Controles internos como ferramenta para gestão de riscos:

2.6 RISCOS OPERACIONAIS

O desencorajamento da fraude consiste em ações tomadas tempestivamente para dissuadir práticas fraudulentas e limitar os riscos operacionais. O principal mecanismo para o desencorajamento da fraude são os controles internos administrativos. A responsabilidade primeira pelo estabelecimento e manutenção de controles pertence à gestão a custos razoáveis.

D) Controles internos como processo de responsabilidade de toda a instituição e relação objetivos/riscos:

3.2 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS

Devem ser entendidos como quaisquer ações, métodos ou procedimentos adotados pela Companhia ou por uma de suas unidades organizacionais, compreendendo tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados, relacionados com a eficiência operacional e obediências às diretrizes estratégicas, para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização.

Um controle interno é qualquer ação adotada pelo gestor no intuito de reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. O conceito de controles internos administrativos, ou sistema de controles internos, é o conjunto integrado de componentes de controle e atividades utilizados pela Companhia para alcançar os seus objetivos e metas.

Os controles internos administrativos implementados na Companhia têm caráter prioritariamente preventivo, e se prestam como instrumentos auxiliares de gestão relativamente a todos os níveis hierárquico-organizacionais.

E) Identificação dos componentes:

Como já mencionado a AUDIN não adotou um modelo para as atividades de gestão de riscos e controles internos. No entanto, é possível identificar com clareza, no Manual e no Regimento Interno, que a unidade conhece e aplica os princípios implícitos nos componentes de gestão de riscos e de controles internos previstos pelo COSO, pela ISO e pelas normas da INTOSAI.

Ambiente Interno (Manual de Auditoria Interna):

3.2 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS

O ambiente organizacional favorece a consciência sobre os controles internos administrativos.

Análise, avaliação e tratamento de riscos (Regimento Interno):

Art. 21. À Gerência de Risco (Geris), subordinada à Auditoria Interna, compete:

I - mapear, identificar e avaliar, em interação com as áreas envolvidas, os controles internos e os riscos das respectivas atividades e processos, estabelecendo os indicadores de riscos, assim da Companhia; [...]

III - avaliar a necessidade e propor a implementação de planos de ação para mitigação de riscos, contemplando melhorias dos processos, aprimoramento ou implementação de novos controles; [...]

VIII - verificar a conformidade de novos produtos, serviços e sistemas, que devam ser avaliados sob o enfoque de riscos;

Informação e Comunicação (Regimento Interno):

Art. 21. À Gerência de Risco (Geris), subordinada à Auditoria Interna, compete: [...]

IV - disseminar a política de gerenciamento de riscos, por meio de treinamentos, normativos e outras formas de comunicação;

V - executar, dentro da periodicidade requerida, testes de avaliação do sistema de gerenciamento de riscos, emitindo relatórios que contemplem informações relevantes a respeito de riscos residuais; [...]

IX - elaborar relatórios de avaliação de riscos, controles e perdas, com informações relevantes a respeito dos riscos residuais e os planos de ação propostos;

X - orientar as demais unidades orgânicas da Companhia nos assuntos relativos à sua área de competência.

Monitoramento (Regimento Interno):

VI - acompanhar e controlar os riscos identificados, mantendo um processo contínuo de interação com as áreas envolvidas sobre eventuais perdas e desvios em relação aos objetivos estabelecidos;

VII - monitorar os principais riscos associados a produtos, serviços, processos e sistemas da Companhia;

Tabela XII - Aderência da CONAB aos parâmetros da pesquisa.

Parâmetros	Aderência da CONAB
Gestão de riscos como processo	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓
Componentes/atividades	
Ambiente interno/de controle	✓
Identificação de eventos/risco	✓
Análise de risco	✓
Avaliação de risco	✓
Resposta/tratamento do risco	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓
Informação e comunicação	✓
Monitoramento	✓
Unidades de auditoria e controle interno	
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	NA
NA = não se aplica	

Em conclusão, a AUDIN não adotou um modelo padrão para as atividades de avaliação de riscos e de controles internos. No entanto, adaptou com propriedade os princípios dispostos pelo IIA, TCU e CGU, instituições que usou como base na determinação de suas competências e atividades. Ciente dos benefícios de uma boa estrutura de governança, na qual se incluem as políticas de gestão de riscos e de controles internos, e dos limites que a cultura de controle possui, entre elas os controles crescentes⁴³, a AUDIN buscou o equilíbrio entre a necessidade de *accountability* e transparência e a realidade da empresa, que não exige mais formalismo do que o adotado nas ações de controle da auditoria interna. Para demonstrar que a atitude da AUDIN em equilibrar suas atividades foi consciente, cito outro trecho do Manual de Auditoria.

1.3 POSICIONAMENTO HIERÁRQUICO E GRAU DE DEPENDÊNCIA DA UNIDADE DE AUDITORIA INTERNA

As atividades da Unidade de Auditoria Interna devem guardar similitude operativa àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; em que pese a diferença de enfoques e clientes, por estar inserida na estrutura organizacional da Companhia e por caracterizar-se pela alta especialização, devendo adotar ações específicas e tempestivas na verificação da aderência às normas e diretrizes internas, conforme posicionamento do Tribunal de Contas da União no item 3.2.7.1, DOU. de 22/11/05, S. 1, página 144.

A Unidade de Auditoria Interna, em suas atividades técnicas e na medida das possibilidades, deve atuar em sintonia com a metodologia operativa do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no que tange à tecnicidade da auditoria interna governamental, e do Tribunal de Contas da União, particularmente no que se refere às ferramentas de avaliação de natureza operacional (Anop), empregadas no diagnóstico do ambiente, dos processos de trabalho e da performance; sem embargos às normas de atributo e às normas de desempenho editadas pelo *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, que constituem os padrões internacionais para a prática da auditoria interna.

4. Conclusão

Este estudo buscou apresentar elementos para contribuir com os temas controles internos e gestão de riscos na administração pública brasileira, e pode ser referência para realização de pesquisas mais aprofundadas que visem o aperfeiçoamento da gestão, com verificação da prática e não apenas de documentos disponibilizados na internet. Aponta para futuras pesquisas que busquem verificar, por exemplo:

- como os órgãos de controle do País estão tratando na prática os temas controles internos e gestão de riscos e qual o reflexo que esse tratamento tem nos demais órgãos da administração pública; e

⁴³ Perigo de o excesso de controle prejudicar a eficiência da gestão. Anotação de palestra proferida por Francisco Gaetani no TCU, em agosto de 2009, durante o *workshop* de Governança das Agências Reguladoras de Infraestruturas.

- qual o real impacto da falta de padronização de modelos para implantação de controles internos e gestão de riscos e, caso necessário, qual seria a melhor forma de normatizar o tema.

Na análise dos órgãos de controle, buscou-se identificar se possuem normas, métodos ou procedimentos para avaliação dos controles internos e da gestão de riscos de seus jurisdicionados. Ressalto, mais uma vez, que a pesquisa restringiu-se aos documentos e normas disponíveis nas páginas da internet de cada órgão.

Inicialmente, foram selecionados princípios considerados fundamentais dos modelos utilizados como parâmetro, conforme exposto, mas, no decorrer da análise, outras questões se mostraram relevantes: a falta de padronização na utilização de termos próprios das teorias de controles internos e de gestão de riscos, o comprometimento da independência da unidade de auditoria devido a sua não-vinculação ao dirigente máximo do ente ou órgão, e o tratamento pontual e superficial do tema, mesmo nos casos em que foram adotadas teorias concordantes com os modelos adotados como parâmetro nesta pesquisa.

Tabela XIII - Resumo da análise dos órgãos de controle.

	Órgãos de Controle Externo					Órgãos de Controle Internos			
	F	E			F	E		M	
	TCU	TCE/RJ	TCE/BA	TCM/BA	CGU	AGE/RJ	AGE/BA	CGM/RJ	CGM/S A
Gestão de riscos como processo	✓	SPA	✓	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de riscos	✓	✓	SPA	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓	SPA	✓	SPA	✓	SPA	SPA	não	SPA
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓	SPA	✓	SPA	✓	✓	SPA	✓	SPA
Relação objetivo/risco/controle	✓	SPA	não	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Componentes/atividades									
Ambiente interno/de controle	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Identificação de eventos/risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Análise de risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Avaliação de risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Resposta/tratamento do risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Atividades/procedimentos de controle	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Informação e comunicação	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Monitoramento	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Unidades de auditoria e controle interno									
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar aprimoramento	✓	SPA	SPA	não	não	SPA	SPA	não	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Uso padronizado dos termos controles internos, sistemas de controles internos e auditoria interna	não	SPA	SPA	SPA	não	✓	SPA	✓	✓
Vinculação ao dirigente máximo	✓	✓	✓	✓	✓	não	não	✓	não

NA = não se aplica

SPA = sem possibilidade de análise

Ressalte-se que foram analisadas tanto a atividade de avaliação de controles internos e gestão riscos dos jurisdicionados, quanto as ações dos próprios órgãos como gestores, como, por exemplo, a vinculação hierárquica da unidade.

Tabela XIV - Resumo da análise da SRF, da CAIXA e da CONAB.

Parâmetros	CAIXA	RFB	CONAB
Gestão de riscos como processo	✓	✓	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓	✓	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓	✓	✓
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓	✓	✓
Relação objetivo/risco/controle	✓	✓	✓
Componentes/atividades			
Ambiente interno/de controle	✓	✓	✓
Identificação de eventos/risco	✓	✓	✓
Análise de risco	✓	✓	✓
Avaliação de risco	✓	✓	✓
Resposta/tratamento do risco	✓	✓	✓
Atividades/procedimentos de controle	✓	✓	✓
Informação e comunicação	✓	✓	✓
Monitoramento	✓	✓	✓
Unidades de auditoria e controle interno			
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar aprimoramento	✓	✓	✓
Vinculação da unidade ao dirigente máximo da entidade	✓	✓	✓

A análise dos resultados mostra que:

1. Mesmo nos órgãos de controle em que se verifica aderência aos parâmetros, no caso TCU e CGU, trata-se de ações isoladas, não podem ser consideradas como cultura nos órgãos. Além disso, o tema é tratado de forma superficial, não foram localizados documentos ou manuais que deixem claros os conceitos adotados e como os componentes de controle interno e de gestão de risco devem ser implantados e mantidos pelas instituições. São documentos que fornecem o arcabouço teórico, mas pouco auxiliam para a efetividade das atividades de controle interno e gestão de riscos.

2. Não foi verificada padronização entre os órgãos de controle de mesma natureza, externo ou interno, nem entre órgãos do mesmo ente. No entanto, nota-se que todos possuem conhecimento sobre as boas práticas atuais e se preocupam em incluir essas atividades em suas atribuições. Pode-se afirmar que o TCU, a CGU e a CGM/RJ, em que foi possível verificar a observância de algum modelo, mesmo que de forma implícita, tiveram como fonte teórica os modelos citados neste trabalho. A falta de padronização nos órgãos de controle não é constatação de falha na administração pública dos entes envolvidos na pesquisa, pois os demais órgãos podem ter implantado controles internos eficientes e adotado a prática de gestão de riscos independentemente das orientações dos órgãos de controle, como ocorreu com a SRF, a CAIXA e a CONAB. Entretanto, neste trabalho foi adotada a hipótese de que os órgãos responsáveis pelos controles externo e interno são potenciais disseminadores de conhecimento sobre os temas em questão e a falta de padronização por parte destes pode indicar que a administração pública ainda não está inserida nas modernas práticas administrativas, que incluem a gestão de riscos e a implantação de controles internos como forma de mitigá-los. Essa percepção é reforçada pelo fato de alguns dos órgãos de controles pesquisados editarem orientações para procedimentos administrativos, atividade que deveria ser de responsabilidade dos gestores. Possivelmente assim o fizeram por terem detectado essa lacuna.
3. Comprometimento da independência da unidade de auditoria interna pela não-vinculação ao dirigente máximo, considerando que os Tribunais de Contas têm sua independência garantida na Constituição ou Lei Orgânica do respectivo ente. Para demonstrar que não se trata de questão restrita aos órgãos pesquisados, cabe apresentar a tabela a seguir, resultado do diagnóstico realizado pela CONACI, que detectou que 28% dos órgãos que responderam a pesquisa não tinham posição hierárquica que garantisse sua independência.

Tabela 2.2: Distribuição dos órgãos de controle interno na estrutura organizacional de seus governos – Brasil - 2009		
Estrutura organizacional	Frequência	Percentual
Secretaria de Estado.	9	36
Órgão Autônomo.	7	28
Unidade vinculada à Secretaria de Estado da Fazenda ou equivalente	7	28
Gabinete do Governador.	1	4
Governadoria.	1	4
Total de órgãos que responderam à questão	25	100

Fonte: Elaboração: Fundação João Pinheiro (FJP)
Centro de Estudos de Políticas Públicas (CEPP)

CONACI. Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos Estados brasileiros e do Distrito Federal. p. 17.

Cabe questionar se a falta de padronização não seria a principal causa da vinculação hierárquica indevida, chamando a atenção para o fato de que, entre os órgãos de controle interno municipais e estaduais analisados, apenas a CGM/RJ, que adotou um modelo de gestão de riscos, está corretamente posicionada e, ainda, que as três entidades da administração indireta analisadas estruturaram corretamente suas unidades de auditoria interna e de gestão de riscos.

4. Utilização dos termos **controles internos**, **sistemas de controles internos** e **auditoria interna**: apesar de não representar propriamente uma falha, foi identificado que não há uma forma padronizada de referência às unidades administrativas⁴⁴ e, também, aos conceitos dispostos nos modelos e teorias. Em alguns casos foi possível verificar que a confusão entre o Sistema de Controles Internos previsto na Constituição e os controles internos, por terem denominação semelhante, pode ter sido replicada nas atribuições dos órgãos de controle interno, que, apesar dessa denominação, são responsáveis por atividades típicas de auditoria interna. No entanto, em três dos cinco órgãos de controle interno pesquisados foi possível identificar a realização de atividades de gestão.

⁴⁴ Em referência à unidade administrativa, reportamos para a Tabela I, da CONACI, apresentada na seção 1.2 Justificativa.

Em referência aos conceitos teóricos, detectamos: sistema de controle, sistema de controles internos, controles internos, controles internos administrativos, procedimentos de controles.

Referências bibliográficas

BAHIA. *Constituição do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 1989. Publicada no DOE de 05/10/89.

_____. *Decreto 7.921, de 02 de abril de 2001. Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2001. Publicado no DOE de 03/04/01.

_____. *Decreto 10.196, de 27 de dezembro de 2006. Aprova o Regulamento do Sistema Estadual de Administração (SEA) e dá outras providências*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2006. Publicado no DOE de 28/12/06.

_____. *Decreto 19.392, de 18 de março de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Municipal da Fazenda*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2009. Publicado no DOE de 19/03/09.

_____. *Lei complementar 005, de 04 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 1991. Publicada no DOE de 05/12/91.

_____. *Manual de Auditoria*. Controladoria Geral do Município de Salvador, 2004. Prefeitura Municipal de Salvador/Secretaria Municipal da Fazenda, Controladoria Geral do Município/Coordenadoria de Auditoria/Coordenadoria de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais.

_____. *Manual de Auditoria Governamental*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2000.

_____. *Portaria/SEFAZ 412, de 21 de novembro de 2006. Aprova as Normas de Auditoria Governamental da Auditoria Geral do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2006. Publicada no DOE de 22/11/06.

_____. *Resolução/TCM 627, de 07 de agosto de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia*. Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BRASIL. *Circular/BACEN 3.467, de 11 de setembro de 2009. Estabelece critérios para elaboração dos relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos e de descumprimentos de dispositivos legais e regulamentares e de outras providências*. Publicada no DOU, Seção I, de 15/09/09. Disponível em <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=109079152&method=detalharNormativo>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas*

Constitucionais n. 1/92 a 57/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 57. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2009.

BRASIL. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.* Brasília. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle, 17/07/09. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1250706.PDF>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Decreto 99.944, de 26 de dezembro de 1990. Aprova o Estatuto Social da Companhia Nacional de Abastecimento.* Última atualização pelo Decreto 6.407, de 24/03/08. Publicado no DOU, Seção I, de 27/12/90. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em: 20 nov. 2009.

_____. *Decreto 6.473, de 05 de junho de 2008. Aprova o Estatuto da Caixa Econômica Federal.* Publicado no DOU de 06/06/08. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6473.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/CGU/SFC 01, de 03 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.* Disponível em <http://www.sfc.fazenda.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/SFC 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.* Disponível em <http://www.sfc.planalto.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/TCU 57, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal.* Disponível em <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2008-057.doc>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 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.* Publicada no DOU, Seção I, de 23/03/64. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações.* Publicada no DOU, Seção I, de 17/12/76. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração pública federal.* Publicada no DOU, Seção I, de 13/04/90. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8029cons.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

BRASIL. *Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União*. Publicada no DOU, Seção I, de 17/07/92. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Publicada no DOU, Seção I, de 07/02/01. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para as responsabilidades na gestão fiscal*. Publicada no DOU, Seção I, de 05/05/00. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Auditoria Interna da Companhia Nacional de Abastecimento*. Companhia Nacional de Abastecimento, 2ª versão, 2008. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em: 20 nov. 2009.

_____. *Metodologia de Mapeamento de Riscos de Corrupção*. Controladoria-Geral da União e Transparência Brasil, janeiro de 2008. Disponível em <<http://www.transparencia.org.br/docs/maparisco.pdf>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Portaria/MF 125, de 4 de março de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Publicada no DOU, Seção I, de 06/03/09. Disponível em <<http://www.receita.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf125.htm>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Portaria/RFB 1.645, de 03 de julho de 2009. Dispõe sobre normas gerais de gestão de riscos nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Boletim de Pessoal do Ministério da Fazenda, Brasília, julho de 2009.

_____. *Portaria/RFB 1.647, de 03 de julho de 2009. Disciplina as auditorias internas de procedimentos e de gestão no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Boletim de Pessoal do Ministério da Fazenda, Brasília, julho de 2009.

_____. *Portaria/TCU 144, de 10 de julho de 2000. Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União*. Boletim TCU 37/2000.

_____. *Portaria/TCU 90, de 06 de março de 2003. (Roteiro de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas da União)*. Boletim TCU 08/2003.

_____. *Regimento Interno da Companhia Nacional de Abastecimento, de 25/05/93*. Versão atualizada em 26/03/08. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em 20 nov. 2009.

_____. *Resolução/CMN/BACEN 2.554, de 24 de setembro de 1988. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos*. Disponível em <<http://www.cnb.org.br/CNBV/resolucoes/res2554-1998.htm>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Resolução/CMN/BACEN 3.380, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional*. Disponível em

<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106196825>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Resolução/TCU 155, de 04 de dezembro de 2002. (Regimento Interno do Tribunal de Contas da União)*. Publicada no DOU, Seção I, de 09/12/02. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2002-155.doc>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Série de Gestão de Riscos*. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Vol. I e II, 2ª ed., julho de 2008.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Democracia, Estado Social e Reforma Gerencial*. Intervenção no VI Fórum da Reforma do Estado. Rio de Janeiro, 1º de outubro de 2007.

_____. *A Reforma do Estado dos Anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle*. Lua Nova. Revista de Cultura Política, n. 45, 1998: 49-95. Trabalho apresentado à segunda reunião do Círculo de Montevidéu. Barcelona, 25 e 26 de abril de 1997.

CONACI. *Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos Estados brasileiros e do Distrito Federal*. Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, Brasília, 2009.

COSO. *Internal Control – Integrated Framework – Introduction: Guidance on Monitoring Internal Control Systems*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Estados Unidos da América, janeiro de 2009.

_____. *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Estados Unidos da América, 1992.

_____. *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*. 2007. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e PricewaterhouseCoopers Governance, Risk and Compliance, Estados Unidos da América, 2007.

DELOITTE. *Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos*. Deloitte Touche Tohmatsu. Outubro, 2003.

DUCKER, Peter. *Os Novos Paradigmas da Administração*. Disponível em: <<http://www.lgti.ufsc.br/O&m/aulas/Aula1/paradgmas%20adm.htm>>. Acesso em 18 nov. 2009.

GAETANI, Francisco. Apresentação no Workshop de Governança nas Agências Reguladoras de Infraestrutura. Tribunal de Contas da União, agosto de 2009.

IIA. *The Professional Practices – Framework*. The Institute of Internal Auditors, 2004. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra). Título em Português: Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna

INTOSAI. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*. INTOSAI PSC Subcommittee on Internal Control Standards. January, 2007.

ISO 31 000 – *Risk Management System – Principles and Guidelines*. Tradução: Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) Projeto 63:000.01-001. Agosto, 2009.

LODI, João Bosco. *História da Administração*. Editora: Livraria Pioneira Editora, SP. 1981. 7ª edição. Disponível em: <http://www.valentim.pro.br/Textos/TGA/Lodi_Historia_Administracao.pdf>. Acesso em 18 nov. 2009.

RIO DE JANEIRO (Estado). *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em <<http://www.alerj.rj.gov.br/processo6.htm>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Deliberação/TCE 138, de 20 de novembro de 1990. Dispõe sobre o Manual de Administração do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências*. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

_____. *Deliberação/TCE 167, de 10 de dezembro de 1992. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

_____. *Lei complementar 63, de 1º de agosto de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências*. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?nfpb=true&pageLabel=financeira&file=/legislacao/financeira/basica/leis_estaduais/lcpe63.shtml>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro*. Governo do Estado do Rio De Janeiro/Secretaria de Estado de Fazenda/Auditoria-Geral do Estado, 2009.

RIO DE JANEIRO (Município). *Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em <<http://cmrj1.cmrj.gov.br/Organica.nsf>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 2.068, de 22 de dezembro de 1993. Institui o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cria a Controladoria Geral do Município e dá outras providências*. Disponível em <<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/pdf/lei2068.pdf>>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno*. Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2009.

_____. *Planejamento Estratégico em Auditoria Baseada em Risco*. Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2004.

SALVADOR. *Lei Orgânica do Município de Salvador*. Salvador, 1990. Disponível em <<http://www.cms.ba.gov.br/updiv/lom/index.html>>. Acesso em 09 fev. 2010.

SILVA, W. M. *Composição do Conselho de Administração e suas Implicações para o Desempenho Financeiro*. Prêmio IBGC de Monografias em Governança Corporativa 2003.