

**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
**INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**

Aluno: Marcelo Chaves Aragão

**A AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS DO TCU**

**Brasília**

**2009**

# INFORMAÇÕES SOBRE A MONOGRAFIA

Marcelo Chaves Aragão

## **A AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS DO TCU**

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: Melchior Sawaya Neto

**Brasília**

**2009**

## **Autorização**

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

Assinatura: \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Aragão, Marcelo Chaves.

A avaliação de controles internos pelas auditorias do TCU [manuscrito] / Marcelo Chaves Aragão. -- 2009.

58 f.

Orientador: Melchior Sawaya Neto.

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. Controle interno, Brasil. 3. Auditoria interna, Brasil. 4. Administração pública, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.55(81)

## **A AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS DO TCU**

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: Marcelo Chaves Aragão

Banca Examinadora:

---

Melchior Sawaya Neto.

---

Romilson Rodrigues Pereira.

Brasília, 21 de dezembro de 2009.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu orientador, Professor Melchior Sawaya Neto, pela paciência, compreensão e notável capacidade de orientar esta pesquisa,

Aos colegas de turma, pelos momentos de apreensão, angústia e alegria compartilhados no decorrer do curso,

A minha esposa e filhos, razão maior da minha vida, pelo apoio e inspiração.

## RESUMO

O tema controles internos assume especial importância no contexto da Administração Pública. Procura-se neste trabalho verificar o real significado dos controles internos para gestores públicos e para a auditoria governamental e demonstrar, em que medida, as auditorias do Tribunal de Contas da União - TCU consideram os riscos de controles dos órgãos e entidades públicos e dos programas de governo e apresentam contribuições efetivas para o aprimoramento dos controles internos. A análise da bibliografia demonstrou que o controle interno constitui segurança para o gestor público e é peça-chave para a auditoria, que avalia os mecanismos de controles internos para dimensionar os riscos ao opinar sobre a gestão, além de contribuir para a melhoria de sua eficácia. Dentre os estudos que estabeleceram estruturas conceituais e padrões de controles internos para as empresas e organismos governamentais, destaca-se o estudo elaborado pelo *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission* – COSO, cujo objetivo principal foi o de auxiliar as organizações a avaliar e aperfeiçoar a aplicação de controles internos. Para o Coso, controles internos é um processo conduzido pelos gestores e empregados de uma organização para segurança razoável de alcance de objetivos nas categorias de confiabilidade das informações financeiras, de conformidade e de eficiência e eficácia operacional. Uma estrutura eficaz de controles internos compreende cinco componentes integrados: ambiente de controle, avaliação de risco, atividade de controle, informação e comunicação e monitoramento. O estudo tornou-se referência mundial, sendo também incorporado pelas entidades ligadas ao setor público. O *U.S. Governement Accountability Office* – GAO elaborou metodologia intitulada Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno e a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – Intosai publicou as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Verifica-se que as estratégias e normas de auditoria do TCU apontam para a necessidade de avaliação dos controles da gestão pública, como forma de contribuir para o seu desempenho e prevenir a ocorrência de irregularidades. A pesquisa permitiu concluir que, embora o TCU ainda não disponha de uma norma publicada e difundida acerca da avaliação de controles internos, está elaborando metodologia específica de avaliação, cujo objetivo é avaliar se os controles são capazes de mitigar os riscos associados aos processos principais da entidade auditada. Verifica-se que as auditorias do Tribunal estão incorporando aos poucos a metodologia, recentemente desenvolvida, existindo esparsos trabalhos que utilizaram métodos robustos de avaliação de controles internos. Portanto, considera-se necessário ampliar a sua utilização, com o propósito de consolidar a metodologia e promover a sua difusão interna e externamente.

**Palavras-chave:** Controle. Consecução de Objetivos. Riscos. Controles Internos. Ambiente de Controle. Avaliação de Riscos. Atividades de Controle. Informação e Comunicação. Monitoramento. Segurança Razoável. Auditoria Governamental. Avaliação de Controles Internos. Matriz de Planejamento.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### Figuras

Figura 1 – CUBO COSO I.....pág. 24

## **Lista de Tabelas**

### **Tabelas**

Tabela 1 – Atividades principais da etapa de execução da metodologia.....pág.38

Tabela 2 - Auditorias do TCU pesquisadas.....pág.41

## Lista de Siglas e Abreviaturas

AICPA – *American Institute of Certified Accounts*

Adplan – Secretaria-Adjunta de Planejamento e Procedimentos

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

BPC – Benefício de Prestação Continuada

COSO – *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission*

ERM - *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*

Fies - Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior

GAO - *U.S. Governement Accountability Office*

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

MMR - Matriz de Mapeamento de Riscos e Controles

MVR – Matriz de Verificação de Risco

ProUni - Programa Universidade para Todos

RECI - As iniciais RECI correspondem, em inglês, à sigla *RACI*, proveniente das iniciais das seguintes palavras do idioma inglês: *Responsible, Accountable, Consulted e Informed*.

RMV – Renda Mensal Vitalícia

SCI – Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

SWOT - A palavra *SWOT* é um acrônimo formado pelas palavras inglesas: *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças).

Segecex – Secretaria-Geral de Controle Externo

TCE – Tomada de contas especial

TCU – Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

<u>INFORMAÇÕES SOBRE A MONOGRAFIA</u> .....	2
<u>AGRADECIMENTOS</u> .....	5
<u>RESUMO</u> .....	6
<u>LISTA DE ILUSTRAÇÕES</u> .....	7
<u>Figuras</u> .....	7
<u>Lista de Tabelas</u> .....	8
<u>Lista de Siglas e Abreviaturas</u> .....	9
<u>1 INTRODUÇÃO</u> .....	8
<u>2 DESCRIÇÃO DO PROJETO DE PESQUISA E DA METODOLOGIA UTILIZADA</u> .....	10
<u>2.1 Relevância do tema</u> .....	10
<u>2.2 Problema de pesquisa</u> .....	12
<u>2.3 Escopo</u> .....	12
<u>2.4 Metodologia</u> .....	13
<u>3 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DE CONTROLES INTERNOS</u> .....	14
<u>3.1 Conceito e importância dos controles</u> .....	14
<u>3.2 Princípios e meios de controles internos</u> .....	17
<u>4 ESTRUTURA INTEGRADA DE CONTROLES INTERNOS PROPOSTA PELO COSO</u> .....	22
<u>5 O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS</u> .....	29
<u>5.1 Tipos de auditoria governamental e controles internos</u> .....	29
<u>5.2 Métodos e instrumentos de avaliação de controle interno</u> .....	30
<u>6 O REFERENCIAL ESTRATÉGICO E NORMATIVO DO TCU COM RELAÇÃO A AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS</u> .....	34
<u>7 PESQUISA SOBRE O TRATAMENTO DADO AOS CONTROLES INTERNOS DOS ORGANISMOS E PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS PELAS AUDITORIAS DO TCU</u> .....	40

<u>7.1 Apresentação da pesquisa</u> .....	40
<u>7.2 Análise do resultado</u> .....	44
<u>8 CONCLUSÃO</u> .....	45
<u>REFERÊNCIAS</u> .....	48
<u>GLOSSÁRIO</u> .....	50
<u>APÊNDICE</u> .....	54

## 1 INTRODUÇÃO

Os controles internos das organizações públicas e sua abordagem e avaliação por parte da auditoria constitui o tema central desta pesquisa. A avaliação de controles internos é o processo mediante o qual se procura avaliar a eficácia do sistema de controle interno de uma entidade no sentido de mitigar os riscos que possam impactar negativamente o alcance dos objetivos estabelecidos.

No Brasil, o foco tradicional das fiscalizações empreendidas pelos órgãos de controle interno e externo governamental esteve mais voltado para os aspectos financeiros e legais da gestão pública e para a correção das falhas e irregularidades ocorridas. Esse cenário fez com que a auditoria no setor público apresentasse uma abordagem que pouco contribuiu para a melhoria dos controles internos das organizações, em especial como mecanismo de prevenção de desvios.

Outro problema que se observa na auditoria governamental praticada no país é a ausência de metodologias consistentes de levantamento e avaliação do grau de confiabilidade dos controles internos dos organismos e programas governamentais.

A presente pesquisa justifica-se em função da importância dos controles internos para a boa e regular gestão dos recursos públicos e da constatação de deficiências no processo de avaliação por parte das auditorias realizadas no setor público brasileiro.

O Tribunal de Contas da União – TCU configura-se como a entidade de fiscalização superior no Brasil e suas práticas e métodos constituem referência para os demais órgãos de controle e auditoria governamental. Pretende-se examinar as normas e as estratégias do TCU, com o objetivo de verificar em que medida suas auditorias são planejadas e executadas tendo como base a análise de riscos e a avaliação dos controles internos. Também se faz relevante identificar os trabalhos de auditoria que abordaram os controles de uma gestão, pesquisando-se os critérios utilizados para escolha dos tipos de controles, de acordo com os seus objetivos, bem como os procedimentos de auditoria mais utilizados.

O trabalho está estruturado por esta introdução, seguida de seis capítulos e pela conclusão. No capítulo dois, realiza-se uma breve descrição do projeto de pesquisa, discorrendo-se sobre a relevância do tema, o escopo do trabalho, o problema de pesquisa, bem como sobre a metodologia utilizada.

O capítulo três aborda os conceitos e as definições usuais relacionados a controles internos e a importância da manutenção de uma estrutura adequada de controles internos por parte das organizações e de sua avaliação por auditores. Identifica-se, ainda, os princípios de controles internos a serem observados e os meios e tipos de controles mais relevantes.

O capítulo quatro trata da metodologia proposta pelo COSO, para avaliação e aperfeiçoamento de controles internos, destacando-se a sua importância para o alcance dos objetivos das organizações e os componentes de uma estrutura eficaz de controle interno.

No capítulo cinco são abordados os tipos de auditoria adotados no setor público e no âmbito de atuação do TCU e sua relação com os controles internos, bem como os métodos e instrumentos de avaliação de controles internos.

O capítulo seis discorre sobre as diretrizes estratégicas e normas de auditoria do TCU voltadas para o processo de avaliação dos controles internos da gestão pública. Aborda-se, ainda, as práticas e as metodologias utilizadas no Tribunal para abordagem e avaliação de controle interno.

O capítulo sete revela o resultado da pesquisa acerca do processo de planejamento das auditorias do TCU e a forma como abordaram controle interno, destacando-se os aspectos de controle mais observados e as metodologias e técnicas utilizadas.

Por fim, tem-se a conclusão, onde são organizadas as principais deduções resultantes da pesquisa e são apresentadas recomendações para contribuir com o processo de avaliação de controles internos no âmbito dos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas da União.

## **2 DESCRIÇÃO DO PROJETO DE PESQUISA E DA METODOLOGIA UTILIZADA**

Inicialmente, faz-se necessário demonstrar como foi estruturado o projeto de pesquisa acerca do tratamento dado pelas auditorias do Tribunal de Contas da União - TCU aos procedimentos de controle interno dos órgãos, entidades e programas governamentais. Nesse sentido, serão esclarecidos as razões de escolha do tema, especialmente em função de sua relevância para a gestão pública, o problema de pesquisa formulado, os objetivos definidos e a metodologia utilizada.

### **2.1 Relevância do tema**

O tema controles internos é de especial importância para os gestores públicos e para os auditores governamentais. O controle interno deve ser implementado e conduzido pelos administradores e demais servidores públicos para assegurar o alcance dos objetivos e resultados planejados. Por sua vez, os auditores avaliam a estrutura de controles internos, com o intuito de definir o risco que os órgãos e programas públicos incorrem de não alcançar seus objetivos. Essa análise é fundamental para se poder opinar sobre a regularidade e os resultados de uma gestão.

O administrador público precisa adotar uma estrutura adequada de normas e procedimentos de controles internos para proteger o patrimônio público, obter maior precisão e confiabilidade nas informações que dão suporte aos atos de gestão e assegurar eficiência e eficácia operacional<sup>1</sup>. O controle interno confere segurança para o gestor público de que as diferentes etapas dos programas públicos ou atividades realizadas pelos órgãos públicos estão sendo realizadas de forma satisfatória.

O auditor governamental monitora e avalia os controles internos de uma gestão com o intuito de confirmar se existem riscos para o alcance dos principais objetivos perseguidos pelo

---

<sup>1</sup> Eficiência e Eficácia operacional estão relacionadas ao bom desempenho das operações de uma entidade pública e aos resultados alcançados. A eficiência se refere à relação entre os recursos utilizados e os resultados produzidos para alcançar uma dada quantidade e qualidade de resultados, ou alcançar o máximo de resultado com uma dada qualidade e quantidade de recursos empregados. A eficácia se refere ao alcance dos objetivos ou ao nível em que os resultados de uma atividade cumprem com o objetivo ou com os impactos pretendidos por aquela atividade. Cf.

programa ou órgão público e apresentar recomendações para o seu aprimoramento e melhoria de sua eficácia. Esse processo constitui uma das formas de contribuição da auditoria para o aperfeiçoamento da gestão pública.

No Brasil, tradicionalmente, os órgãos de controle interno e externo governamental privilegiaram uma estratégia de controle com enfoque predominante na regularidade dos atos de gestão, cujo foco estava mais voltado para o passado, para a correção dos atos praticados. Esse cenário fez com que a auditoria no setor público apresentasse uma abordagem que pouco contribuiu para a melhoria dos controles internos das organizações, em especial como mecanismo de prevenção de falhas e irregularidades, e para a excelência da gestão pública.

Caso os controles internos mostrem-se deficientes, haverá evidência de que a operação e os objetivos buscados por parte de órgãos e programas públicos estão em risco. Por essa razão, os levantamentos e as auditorias devem ter como prioridade a análise dos controles internos.

A presente pesquisa justifica-se em função da importância dos controles internos para a boa e regular gestão dos recursos públicos e da possibilidade de aprimoramento do processo de planejamento das auditorias realizadas no setor público brasileiro, especialmente pela ausência de metodologias consistentes de levantamento e avaliação do grau de confiabilidade dos controles internos dos organismos e programas governamentais.

Pretende-se examinar as normas e as estratégias do Tribunal de Contas da União, com o objetivo de verificar em que medida suas auditorias são planejadas e executadas tendo como base a análise de riscos e a avaliação dos controles internos. Também se faz relevante identificar os trabalhos de auditoria que abordaram os controles de uma gestão, pesquisando-se os critérios utilizados para escolha dos tipos de controles, de acordo com os seus objetivos, bem como os procedimentos de auditoria mais utilizados.

A pesquisa possui relevância para a Administração Pública, na medida em que pretende contribuir para o fortalecimento da atuação institucional do TCU que constitui a entidade suprema de fiscalização e controle brasileira. Apresenta ainda relevância social, posto que a avaliação e a melhoria dos controles da gestão governamental pode resultar na execução de políticas públicas de forma mais segura e efetiva.

## **2.2 Problema de pesquisa**

O problema de pesquisa foi definido em função da percepção de que, apesar do corpo técnico e gerencial do Tribunal de Contas da União reconhecer a importância dos controles internos e de sua avaliação pela auditoria pública, ainda são poucos os trabalhos de auditoria que apresentam uma contribuição efetiva para a melhoria da eficácia desses controles. Procura-se responder se o TCU dispõe de metodologias e procedimentos para entendimento e avaliação de controles internos e identificar os trabalhos que, de fato, abordaram de forma consistente os controles, contribuindo para a sua eficiência e eficácia.

## **2.3 Escopo**

Avaliar a realização por parte do TCU de análises sobre os controles internos de órgãos e programas públicos. Essas análises poderiam ser utilizadas para melhorar a eficácia de levantamentos e auditorias realizados pelo TCU uma vez que melhorias realizadas nos controles internos possuem o potencial de gerar benefícios de natureza permanente na atuação de órgãos e programas públicos.

A pesquisa foi concebida com o propósito de estudar as normas e as metodologias do TCU voltadas para o conhecimento e a avaliação dos sistemas de controles da gestão pública, de modo a possibilitar a identificação de áreas e processos que apresentam maiores riscos, cujos temas seriam priorizados nas auditorias. Além das normas, serão examinadas as diretrizes e estratégias do Tribunal, para verificar em que medida direcionam o foco de sua ação fiscalizadora para os controles internos e para a melhoria da gestão pública.

Objetiva-se, ainda, identificar os trabalhos de auditoria do TCU que abordaram de forma consistente os controles internos de órgãos, entidades, programas e projetos da administração pública federal, analisando-se os critérios utilizados para definição do escopo das auditorias com foco nos controles e os procedimentos adotados para avaliação do funcionamento e da eficácia desses controles.

## **2.4 Metodologia**

A pesquisa iniciou-se com o levantamento bibliográfico do tema controles internos e sua avaliação pela auditoria pública. Na sequência, foram levantados os referenciais normativos e estratégicos do TCU com relação ao processo de avaliação de controles internos da gestão pública federal. Esse levantamento foi complementado por meio de pesquisa qualitativa que consistiu na identificação das auditorias governamentais externas, recentemente realizadas, que abordaram controles internos de forma mais consistente, esclarecendo-se os critérios e as metodologias utilizados para esse propósito.

Quanto aos meios de investigação, a pesquisa foi realizada com a utilização de dados secundários, por meio de técnicas de pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. Os dados acerca das auditorias do TCU, com base nas Matrizes de Planejamento selecionadas, foram coletados e analisados com o auxílio de questionário, contido no Apêndice A.

Cabe ressaltar que a pesquisa relativa à abordagem de controles internos pelas auditorias do TCU foi realizada, exclusivamente, com base nas Matrizes de Planejamento elaboradas na fase de planejamento das auditorias, não sendo examinados os achados de auditoria, os papéis de trabalho de execução e os correspondentes relatórios.

## 3 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DE CONTROLES INTERNOS

### 3.1 Conceito e importância dos controles

A palavra controle, em sentido amplo, significa o ato ou o processo de fiscalização exercido sobre determinadas atividades para que não se desviem do que foi planejado ou das normas preestabelecidas. Portanto, o controle existe para assegurar o alcance de um objetivo, eliminando ou reduzindo os riscos<sup>2</sup> de que esse objetivo não seja atingido.

Para Bergeron (1992, p.22 apud ARAÚJO, 2008, P.28), “estando perfeitamente incorporada ao nosso idioma, a palavra controle pode assumir as seguintes acepções: dominação; direção; limitação; vigilância; verificação; registro”.

Controle, portanto, é de suma importância para as organizações, sejam elas públicas ou privadas, pois constituem um processo organizado, conduzido pelos seus administradores e demais empregados, com a finalidade de assegurar que a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou os resultados desejados. Esse processo é denominado de controle interno ou controle interno administrativo.

Ao tratar do tema, Carvalho Neto e Silva (2009, p. 4) apresentam importante contribuição, mediante a seguinte definição:

**Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s)** são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

---

<sup>2</sup> Riscos são quaisquer eventos que possam impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.

A definição de controle interno emitida pelo Comitê de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accounts* – AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), talvez a mais difundida até hoje, ajuda-nos a compreender as categorias de objetivos às quais os controles internos estão associados. Segundo o AICPA, controle interno compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Destacam-se, dessa definição, os seguintes objetivos associados a controles internos:

- **Proteção ao patrimônio:** compreende a forma pela qual são salvaguardados e mantidos os bens e direitos da organização. A adequada segregação entre as funções de custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, possibilitam a proteção do patrimônio;
- **Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis:** correspondem ao adequado registro e classificação dos dados e precisão na divulgação das informações contábeis;
- **Eficiência operacional:** compreende a ação a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa, para produzir os resultados esperados. Contribuem para a eficiência operacional a boa definição dos métodos e procedimentos, a observação de normas salutaras, a participação de pessoal capacitado e treinado e a supervisão adequada das atividades;
- **Políticas administrativas:** compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Em sentido amplo, pode-se classificar os controles internos em dois tipos, conforme sua associação aos objetivos relacionados acima. Os controles podem estar relacionados tanto aos registros contábeis e respectivas demonstrações como à eficiência e eficácia da administração da entidade. Nesse sentido, Poubel (2008, p. 61) destaca a subdivisão do controle interno em controles administrativos e contábeis, como segue:

- **controle administrativo:** compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controles como verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos;
- **controle contábil:** compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

Na Administração Pública, os controles internos devem ser estruturados para enfrentar os riscos e fornecer suporte de que na consecução da missão<sup>3</sup> da entidade sejam alcançados determinados objetivos gerais (Cf. Intosai apud TCE/BA, 2007). Esses objetivos estão relacionados a uma gestão ética, econômica, eficiente, eficaz e regular, ao cumprimento das obrigações de *accountability*<sup>4</sup> e à salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. Portanto, os controles internos representam razoável segurança para os gestores públicos de que os atos de gestão foram praticados de acordo com as leis e as normas, o patrimônio público está sob proteção e os resultados planejados foram atingidos. Além dessas finalidades, os controles internos subsidiam os administradores públicos nas decisões tomadas, assegurando que as informações sejam adequadas e fidedignas e uma maior transparência na prestação de contas da gestão dos recursos públicos.

---

<sup>3</sup> Para a Intosai, qualquer organização está prioritariamente voltada para a consecução de sua missão. As instituições existem para um fim – o setor público é geralmente comprometido com a prestação de um serviço e com resultados benéficos para o interesse público. Cf. Intosai. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público; Série Traduções, n. 13. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. p. 20.

<sup>4</sup> A *accountability*, em que pese o esforço de tradução para a língua portuguesa como responsabilidade, não possui uma tradução literal para o nosso idioma ou mesmo para outras línguas de origem latina. Todavia, pode-se afirmar que a *accountability* representa o compromisso ético e legal de se responder por uma responsabilidade delegada. Cf. ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008. p. 15.

A importância do controle interno para o gestor público é destacada por Poubel (2008, p. 54), quando afirma que “o controle interno – ou controle interno administrativo - é, antes de tudo, a segurança do administrador, porque este responde – com seus bens e sua reputação – pelos atos que realiza e deve, portanto, praticá-los com toda a segurança possível”. Segundo o autor, “o administrador precisa do controle em todos os níveis e de forma prévia de modo a dar suporte a todos os seus atos decisórios.”

### **3.2 Princípios e meios de controles internos**

Segundo Almeida (2007, p. 64), “a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação do seu cumprimento e por sua modificação, quando necessário”. O referido autor aponta os princípios de controles internos a serem observados pela administração, quais sejam:

a) responsabilidade – as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas, de preferência por escrito, mediante manuais internos. Devem ser definidos os empregados responsáveis por tarefas tais como: aprovação de aquisição de bens e serviços, execução das aquisições, certificação do recebimento dos bens e serviços, pagamento ao fornecedor, aprovação de venda, controle físico sobre ativos, etc.

As razões para se definirem as atribuições são:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

b) formalização de rotinas internas – a empresa deve definir no manual da organização todas as suas rotinas internas, tais como: formulários internos e externos, instruções para preenchimento dos formulários, assinaturas e carimbos, procedimentos internos dos setores.

c) restrição de acesso aos ativos – A empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre esses. São exemplos de controles físicos sobre ativos:

- local fechado para o caixa;
- guarda de títulos em cofre;
- a fábrica estar totalmente cercada e revista na saída dos funcionários ou terceiros com embrulhos e carros (poderiam estar levando indevidamente bens da empresa).

d) segregação de funções – consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, para reduzir riscos e garantir instâncias de controle.

A segregação de funções constitui um dos principais mecanismos de controle interno das organizações e significa dizer que se deve fazer com que os indivíduos não realizem funções incompatíveis. Do ponto de vista de controle, funções são consideradas incompatíveis quando é possível que um indivíduo cometa um erro ou fraude e esteja em posição que lhe permita esconder o erro ou a fraude no curso normal de suas atribuições (Cf. BOYNTON e outros, 2002, p. 331).

As funções incompatíveis ou que não devem ser exercidas por um mesmo indivíduo ou setor são: EXECUÇÃO – REGISTRO – CUSTÓDIA – CONTROLE. Por exemplo, um mesmo indivíduo não pode ser responsável por comprar bens (execução) e ao mesmo tempo proceder ao registro administrativo ou contábil das compras (registro), por receber e guardar os bens adquiridos (custódia) e por controlar a boa guarda desses bens (controle).

e) realização de confronto dos ativos com os registros – a empresa deve estabelecer procedimentos para periodicamente confrontar os ativos sob a responsabilidade de alguns funcionários com os registros da contabilidade, para reduzir o risco de desvio dos bens ou até mesmo o registro contábil inadequado de ativos.

São exemplos desse confronto:

- contagem de caixa e comparação com o saldo do razão social;
- contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- conciliações bancárias (reconciliação, em determinada data-base, do saldo da conta corrente bancária segundo o razão da contabilidade, com o saldo pelo extrato enviado pelo banco);
- inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Esse procedimento de controle deve ser efetuado por funcionários que não têm acesso aos ativos. Esse fato é evidente, já que o funcionário custodiante poderia desviar o bem e informar à administração da empresa que os ativos existentes concordam com os registros contábeis.

f) amarrações do sistema – o sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência. São exemplos a conferência independente do registro das transações e dos cálculos, estabelecimento de controles seqüenciais de compras e vendas e rotinas internas para que uma área controle a outra.

g) fomento à auditoria interna – deve ser estruturada uma atividade de auditoria interna para verificar periodicamente se os controles estão sendo cumpridos pelos funcionários e a necessidade de novas normas internas ou a modificação das já existentes.

h) preocupação com a relação entre custos do controle x benefícios – o custo do controle não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso significa que controles mais onerosos devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes. A relação custo/benefício, ao mesmo tempo em que constitui um importante princípio de controle, configura também uma limitação inerente ao controle, pois pequenas organizações não conseguem implantar controles, devido às limitações de recursos e ao custo dos controles frente aos benefícios.

i) limitações do controle interno – os controles apresentam limitações em função da possibilidade de conluio de funcionários na apropriação de bens, funcionários mal instruídos e negligentes na execução de suas tarefas.

No âmbito do setor público federal, a Secretaria Federal de Controle - SFC, na função de órgão operacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal - SCI, expediu normas relativas aos controles internos administrativos<sup>5</sup>, destacando os seguintes princípios de controle interno que devem ser observados pelas unidades e entidades públicas e monitorados pela auditoria interna governamental:

- a) relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- b) 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:
  - seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
  - rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
  - obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
- c) delegação de poderes e definição de responsabilidades - a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade

---

<sup>5</sup> Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União. Presidência da República. Capítulo VII, Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos.

delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

- existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
  - manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.
- d) segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- e) instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- f) 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/entidade e autorizados por quem de direito; e
- g) aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

#### 4 ESTRUTURA INTEGRADA DE CONTROLES INTERNOS PROPOSTA PELO COSO

Existem diferentes estudos que estabeleceram estruturas conceituais e padrões de controles internos para as empresas e organismos governamentais. Contudo, o modelo abordado nesta pesquisa como referência para controle interno é aquele apresentado em julho de 1992 pelo *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treaway Commission – COSO*<sup>6</sup>, denominado Internal Control – Integrated Framework (Estrutura Integrada de Controles Internos), considerado como a primeira definição de princípios de controle interno geralmente aceitos, cujo objetivo principal era auxiliar empresas e organizações a avaliar e aperfeiçoar a aplicação de controles internos, publicação que se tornou referência mundial sobre o assunto, atualmente conhecido como COSO I.

O relatório do COSO assim define controles internos:

Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade de informações financeiras; b) obediência (compliance) às leis e regulamentos aplicáveis; c) eficácia e eficiência das operações. (COSO, 1992, p. 1 apud BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 320).

Segundo BOYNTON e outros (2002, p. 321), o relatório do COSO enfatizou que essa definição contempla os seguintes conceitos fundamentais:

- Controles internos representam um *processo*. São um meio para atingir um fim, não um fim em si mesmo. Consistem em uma séria de ações que permeiam a infra-estrutura de uma entidade e a ela se integram, não que a ela se adicionam.
- Controles internos são operados por *pessoas*. Não são meramente um manual de políticas e um conjunto de formulários, mas o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização – inclusive o conselho de administração, a administração e os membros do quadro de pessoal em geral.
- Pode-se esperar que controles internos forneçam *segurança razoável*, não segurança absoluta, à administração e ao conselho de administração de uma

---

<sup>6</sup> A sigla COSO é a abreviação de *Comitee of Sponsoring Organization*, ou seja, Comitê das Organizações Patrocinadoras, uma organização voluntária privada, sem fins lucrativos, existente nos Estados Unidos.

entidade, em razão de suas limitações inerentes e da necessidade de consideração dos custos e benefícios relativos de sua implantação.

- Controles internos vinculam-se à consecução de *objetivos* nas categorias de elaboração e apresentação de relatórios financeiros, obediência a leis e aos regulamentos (*compliance*) e operações.

Segundo o COSO, são três as categorias de objetivos: elaboração e apresentação de relatórios financeiros (comunicação), obediência a leis e aos regulamentos (conformidade) e eficácia e eficiência de operações (eficácia operacional).

De particular importância são os controles que visam a fornecer segurança razoável de que as demonstrações contábeis preparadas pela administração para usuários externos encontram-se adequadamente apresentadas de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos. A categoria de objetivos de conformidade também é importante, pois as organizações são obrigadas a cumprir muitas leis e regulamentos. Por fim, a terceira categoria – eficácia e eficiência de operações – corresponde à salvaguarda de ativos e decisões operacionais adequadas, que assegurem resultado satisfatório e preservem a continuidade do funcionamento da entidade.

O modelo do COSO é representado no formato de uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem, conhecido como CUBO COSO I.

Figura 1 – CUBO COSO I



Fonte: COSO. Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 10 nov 2009.

A primeira dimensão está relacionada com os objetivos organizacionais, ou seja, aquilo que deve ser atingido; a 2ª dimensão refere-se aos níveis organizacionais, cujos objetivos e controles devem estar relacionados; a 3ª dimensão representa os componentes de controle interno, ou, o que é necessário para atingir os objetivos. Trata-se de uma visão integrada dos elementos que compõem uma estrutura ideal de controle interno.

A seguir, estão descritos, sucintamente, cada um dos cinco componentes de controles internos, que se inter-relacionam e devem estar presentes e funcionando adequadamente para que a estrutura de controles internos de uma organização seja eficaz.

a) Ambiente de controle

O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno. Ele fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do controle interno em seu conjunto. O ambiente dá o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham.

Os elementos do ambiente de controle são a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, o comprometimento com a competência, o perfil e estilo gerencial, a estrutura organizacional da entidade, a atribuição de autoridade e responsabilidade e as políticas e práticas de recursos humanos.

#### b) Avaliação de risco

A avaliação de risco é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada.

Avaliar riscos significa identificar eventos que possam impactar os objetivos da entidade, mensurar a probabilidade e o impacto de sua ocorrência e o tratamento ou resposta adequada a esses riscos. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas ou da combinação de ambas.

#### c) Atividade de controle

Atividades ou procedimentos de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas dirigidas contra o risco de que os objetivos da entidade não sejam atingidos. Atividades de controle têm vários objetivos e são aplicadas em vários níveis organizacionais e funcionais.

As atividades de controle incluem, dentre outros, procedimentos de autorização e aprovação, revisões de desempenho, segregação de funções, processamento da informação e controles físicos.

#### d) Informação e comunicação

A informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno. A identificação, captura e troca de informações de forma adequada e tempestiva permitem que as pessoas cumpram suas responsabilidades.

A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que essa deva ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível. A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos.

#### e) Monitoramento

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles e a tomada de ações corretivas.

O monitoramento é obtido através de atividades rotineiras, avaliações específicas ou a combinação de ambas. A auditoria interna participa do componente de monitoração, avaliando diferentes partes dos controles internos de uma entidade e relatam fraquezas à administração, com recomendações para introdução de melhorias.

O modelo do COSO tornou-se referência mundial para as organizações de uma geral, como metodologia de avaliação e aperfeiçoamento dos seus sistemas de controle interno, sendo também incorporado pelas entidades ligadas ao setor público. Carvalho Neto e Silva (2009, p. 10) destacam que o Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, o Banco Mundial, a Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores dos Países membros da ONU- Intosai e o *U.S. Government Accountability Office* – GAO também reconheceram e adotaram o modelo do COSO.

Segundo os autores, o Tribunal de Contas da União, como membro da Intosai, também reconhece e utiliza o modelo para as suas avaliações de controle interno no setor público. Quanto a essa afirmação, a presente pesquisa tratará mais adiante.

Na linha do estudo do COSO, modelos de controles internos utilizando o gerenciamento de riscos em sua base conceitual passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o *Cadbury* no Reino Unido, o *CoCo* no Canadá, o *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália e Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. (DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11 apud Carvalho Neto e Silva, 2009, p. 10).

Nos anos recentes, intensificou-se o foco e a preocupação com o gerenciamento de riscos, e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos. Em 2001, o COSO iniciou um projeto com essa finalidade e solicitou à *PricewaterhouseCoopers* que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos.

O período de desenvolvimento dessa estrutura foi marcado por uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, que gerou prejuízos de grande monta a investidores, empregados e outras partes interessadas. Na esteira desses eventos, vieram solicitações de melhoria dos processos de governança corporativa e gerenciamento de riscos, por meio de novas leis, regulamentos e de padrões a serem seguidos.

O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II, que amplia seu alcance em controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo no tema, abrangendo o gerenciamento de riscos corporativos. A estrutura de gerenciamento de riscos passou a compreender oito componentes integrados e inter-relacionados, quais sejam: ambiente interno; fixação de objetivos;

identificação de eventos; avaliação de riscos; resposta a riscos; atividades de controle; informação e comunicação; monitoramento.

Na presente pesquisa, utiliza-se a estrutura integrada de controles internos (COSO I), como principal referência para o processo de avaliação de controles, sem perder de vista a perspectiva de avaliação de riscos, como um dos componentes fundamentais de controle interno. Todavia, cabe ressaltar excelente trabalho de pesquisa desenvolvido por LIOTTO<sup>7</sup> (2004), em que analisa a aderência da metodologia do TCU, em uso na época, para identificação de riscos em sua clientela, com a metodologia do COSO, relativa ao gerenciamento de riscos (COSO II), apresentando importantes considerações ao comparar os métodos. Esse profissional aponta a seguinte conclusão acerca do último estudo do COSO, quando comparado ao anterior:

De certa forma, a teoria apresentada pelo Coso modifica o entendimento exposto na Revisão da Literatura, inclusive o entendimento do próprio Coso expresso no documento *Internal Control – Integrated Framework*, de 1992. Ao incluir o conceito de ação de resposta ao risco e relacionar a atividade de controle diretamente a essas ações, criou-se uma nova dimensão, certamente mais apropriada à realidade de gerenciamento de uma instituição. Como discutido, não são as atividades de controle que reduzem o risco, mas as ações de resposta ao risco. E os controles servem para garantir a efetividade e oportunidade dessas ações.

---

<sup>7</sup> LIOTTO, Ari Marcelo. Gerenciamento de risco: a aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO. Monografia. Curso de Especialização em Controle Externo – Área de Auditoria Governamental. TCU. 2004. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/684025.PDF>>. Acesso em 30 nov. 2009. 2009.

## 5 O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS

### 5.1 Tipos de auditoria governamental e controles internos

A auditoria governamental pode ser entendida como uma atividade independente e objetiva que, mediante a aplicação de procedimentos específicos, tem como finalidade a obtenção de evidências suficientes que permitam ao auditor emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais e sobre o desempenho de órgãos e entidades públicos, bem como sobre o resultado dos programas de governo.

Portanto, verifica-se pela definição acima que, em essência, existem duas vertentes na auditoria pública: a auditoria contábil ou financeira e a auditoria operacional. A primeira representa o conjunto de procedimentos técnicos aplicado, segundo normas preestabelecidas, com o objetivo de emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis. A auditoria operacional objetiva avaliar o desempenho e a eficácia das operações, os sistemas de informação e de administração e a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas (Cf. Araújo, 2009).

De acordo com as normas de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai*<sup>8</sup> (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), o alcance da auditoria governamental engloba as auditorias de regularidade ou financeiras e as auditorias de desempenho ou operacionais. A auditoria de regularidade compreende, dentre outros aspectos, a certificação da responsabilidade financeira da administração governamental e a regularidade dos atos de gestão. A auditoria de desempenho preocupa-se com a verificação da economia, eficiência e eficácia.

---

<sup>8</sup> A Intosai é um organismo filiado à Organização das Nações Unidas (ONU), com sede em Viena, Áustria, que tem por finalidade fomentar intercâmbios de idéias e experiências entre as instituições superiores de controle das finanças públicas.

Influenciado pelas orientações normativas da Intosai e tendo como referência maior a Constituição Brasileira de 1988, o TCU definiu em suas normas<sup>9</sup> que a auditoria é um instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para: a) examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, o que constitui o objeto da auditoria de conformidade, e b) avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados, que são aspectos observados pela auditoria operacional. Assim, o TCU executa basicamente dois tipos de auditoria, de acordo com os seus objetivos: a auditoria de conformidade e a auditoria de natureza operacional.

Importa aqui destacar quais são os controles internos considerados e avaliados pelas duas vertentes da auditoria pública, vistas anteriormente. Como o objetivo da auditoria de conformidade é verificar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e contábil, ela se preocupa em avaliar os controles internos que assegurem o cumprimento de leis e normas, considerados de forma mais ampla, bem como aqueles que dão suporte aos números da execução orçamentária e dos balanços da entidade. Já a auditoria operacional enfatiza os controles administrativos, para ver se as metas estão sendo alcançadas (Poubel, 2008, p. 62).

## **5.2 Métodos e instrumentos de avaliação de controle interno**

As auditorias consideram e avaliam os controles internos de uma organização ou programa governamental com dois propósitos básicos. O primeiro relaciona-se com a melhor estratégia a ser adotada pela auditoria em função dos riscos ou da possibilidade de existirem falhas e irregularidades no objeto auditado e de que não sejam detectadas na aplicação dos procedimentos pelos auditores. Nesse sentido, os auditores avaliam a eficácia dos controles internos, para determinar a natureza, as épocas mais oportunas e a extensão dos procedimentos de auditoria. Quanto mais fracos forem considerados os controles de uma organização ou de uma

---

<sup>9</sup> Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002.

determinada área ou processo, maior será o risco e, por consequência, maior deverá ser a abrangência e o volume de testes aplicados pelos auditores e vice-versa.

Em linguagem técnica de auditoria, diz-se que o auditor aplica testes de observância ou de controles, para obter razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento. A aferição da efetividade dos controles internos é de grande relevância para que o auditor possa dimensionar a natureza e o escopo dos testes substantivos a serem realizados sobre o objeto da auditoria.

Todavia, esse modelo de determinação dos testes substantivos a serem aplicados na fase de execução, tendo por base a avaliação da eficácia dos controles, na fase de planejamento dos trabalhos, é adotado com mais frequência nas auditorias contábeis, cujo objetivo é emitir opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis.

O sistema de controle interno da entidade é avaliado pelo auditor contábil apenas quanto às políticas e aos procedimentos que forem relevantes para as afirmações contidas nas demonstrações contábeis. Conforme a *International Federation of Accountants – IFAC*<sup>10</sup> (1997, p. 83), o entendimento dos aspectos relevantes dos sistemas de controle interno permite ao auditor: “a) identificar os tipos de distorções relevantes que poderiam ocorrer nas demonstrações contábeis; b) considerar os fatores que afetam o risco de distorções relevantes; e c) projetar procedimentos de auditoria apropriados”.

Nas auditorias de conformidade e operacionais, os profissionais de auditoria governamental são responsáveis pela avaliação da adequação dos controles internos, apontando deficiências, falhas e inconsistências existentes, identificando suas causas e seus efeitos potenciais ou reais, com o propósito maior de apresentar recomendações para o seu

---

<sup>10</sup> IFAC é a sigla correspondente à Federação Internacional de Contadores, entidade criada em 1977, por 63 órgãos contábeis (inclusive o AICPA), que representavam 49 países. O objetivo da IFAC é o “desenvolvimento de uma profissão contábil coordenada com normas mundiais harmonizadas”. Para isso, estabeleceu, como subcomitê permanente, o Comitê de Práticas Internacionais de Auditoria (*International Auditing Practices Committee – IAPC*), o qual tem responsabilidade e autoridade para emitir Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing*).

aprimoramento. Nesse sentido, a auditoria procura agregar valor aos resultados da gestão pública, contribuindo para a melhoria dos processos, dos sistemas de informação e dos controles internos.

Em auditorias operacionais, pode-se afirmar que os controles internos constituem o foco principal dos trabalhos. O auditor operacional analisa os controles internos administrativos na fase de planejamento de auditoria, com o objetivo de avaliar se a estrutura administrativa da entidade conduz ao alcance de seus objetivos.

Sempre que os controles administrativos puderem interferir no resultado da auditoria, o auditor deve considerá-los em seus trabalhos. O *US General Accountability Office - GAO* (2003, p. 173) afirma que, nessas circunstâncias, o auditor deve obter evidências suficientes que sustentem seus julgamentos sobre esses controles e destaca duas circunstâncias em que os controles internos administrativos podem ser significativos para os objetivos da auditoria:

- a. Ao identificar a causa de um desempenho insatisfatório, os auditores podem levar em conta que esse desempenho poderia ser resultado de deficiências nos controles internos; e
- b. Ao avaliar a validade e confiabilidade das medidas de desempenho desenvolvidas pelo organismo auditado, um controle interno efetivo por parte do organismo auditado sobre a compilação, resumo e apresentação da informação, ajudará a garantir que as medições de desempenho são válidas e confiáveis.

De acordo com o GAO (2003, p. 172), os auditores podem compreender o controle interno por meio de indagações, observações, inspeções de documentos e registros ou, ainda, pela revisão dos relatórios de outros auditores. Os procedimentos que os auditores realizam para conhecer e avaliar o controle interno variam conforme as auditorias e a sua extensão é influenciada pelo conhecimento adquirido em auditorias anteriores. Do mesmo modo, a necessidade de entender o controle interno dependerá dos aspectos particulares dos programas que os auditores consideraram ao estabelecer os objetivos, o escopo e a metodologia do trabalho.

O GAO apresentou importante contribuição para o processo de avaliação de controles internos na gestão pública, mediante o documento *Internal Control Management and Evaluation Tool* (“Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno”), GAO-01-1008G (GAO, 2001). Baseado nas normas federais de controle interno e na orientação relevante desenvolvida pelo

COSO (Controles internos - Estrutura integrada), essa entidade apresenta um enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

A ferramenta de avaliação está organizada em cinco seções, que correspondem às cinco normas de controle interno: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informações e comunicação e monitoramento. Cada seção contém uma lista dos principais fatores a serem considerados na revisão do controle interno. Quando um item específico relativo a um desses fatores é aplicável às circunstâncias, o auditor procede à sua revisão, com o propósito de determinar: (1) se o órgão foi efetivamente capaz de implementar, cumprir ou aplicar o item; (2) as eventuais fragilidades do controle; e (3) a medida na qual o item afeta a capacidade do órgão para cumprir sua missão e suas metas. Assim, ao final do processo de avaliação, o auditor é capaz de proceder a uma avaliação geral acerca da estrutura de controles internos e de apresentar recomendações adequadas.

A seguir, passa-se aos resultados da pesquisa acerca das estratégias e das normas do TCU relativas à avaliação dos controles internos e do tratamento efetivo em suas auditorias.

## 6 O REFERENCIAL ESTRATÉGICO E NORMATIVO DO TCU COM RELAÇÃO A AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

A avaliação dos controles internos da Administração Pública, por meio da fiscalização exercida pelas áreas técnicas do TCU, guarda total conformidade com o Plano Estratégico do Tribunal<sup>11</sup>. Examinando-se o referido documento, identificam-se pelo menos três objetivos estratégicos que estimulam a adoção de metodologias e procedimentos técnicos nesse sentido, quais sejam: Objetivo 2: “Contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública”; Objetivo 6: “Coibir a ocorrência de fraude e desvio de recursos” e Objetivo 12: “Atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância”.

Destaca-se o objetivo estratégico de *contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública*, cuja própria descrição no Plano expressa a necessidade do Tribunal de apresentar aos gestores públicos determinações, recomendações ou avaliações, visando, dentre outros aspectos, a melhorar o desempenho dos controles internos da Administração Pública Federal.

Outra forma de abordagem dos controles da gestão pública está associada ao objetivo estratégico de *atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância*. O TCU deve focar seus trabalhos em áreas e temas de maior significância ou que possam produzir maiores benefícios à sociedade. Nesse sentido, a avaliação de controles internos constitui-se em instrumento de identificação de objetos de auditoria que apresentem maiores riscos, contribuindo para o direcionamento da atuação do Tribunal e para a efetividade do controle.

---

<sup>11</sup> TCU, 2006. Plano Estratégico do TCU 2006-2010. Disponível em [http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento\\_gestao/planejamento/planos\\_estrategicos\\_TCU](http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento/planos_estrategicos_TCU)>. Acesso em 25 nov 2009.

Embora não se possa afirmar que o foco das auditorias e demais ações de controle do TCU esteja direcionado para os controles internos dos órgãos e entidades públicos, pesquisando-se a jurisprudência mais recente da Corte de Contas, verificam-se importantes determinações e teses defendidas em votos condutores de Acórdãos que sinalizam para a necessidade de uma fiscalização mais preventiva, especialmente focada nos controles internos dos órgãos repassadores de recursos públicos federais. Todavia, as referidas deliberações estão mais restritas ao processo de transferência voluntária de recursos, mediante convênios ou outros instrumentos celebrados com os demais entes da federação e entidades privadas sem fins lucrativos.

Nessa direção, o TCU expediu orientação interna ao seu corpo técnico no sentido de que, ao realizar auditorias em convênios e outros instrumentos realizados para transferir recursos federais a Organizações Não-Governamentais, concentrasse esforços na avaliação do controle preventivo que deve ser exercido pelo órgão ou entidade concedente, na fase de análise técnica das proposições e celebração dos instrumentos (cf. item 9.6.1 do Acórdão nº 2.066/2006-TCU-Plenário. TC-015.568/2005-1).

Importante reflexão foi levada a efeito em processo que tratava do custo de cada processo de tomada de contas especial – TCE, para atender solicitação de informações feita por Comissão do Congresso Nacional. O relator, em seu voto orientador do Acórdão, ponderou não apenas sobre o custo efetivo incorrido numa ação de controle *a posteriori*, como no caso da TCE, mas também sobre o custo de oportunidade de se deixar de empreender ações de maior efetividade como, por exemplo, uma atuação permanente, ostensiva e sistêmica na gestão dos órgãos federais que repassam recursos públicos no âmbito de programas de execução descentralizada.

O Voto destaca o quão desfavorável é o custo de oportunidade de exercer um controle punitivo e *a posteriori* em milhares de TCEs. A reparação de um desvio custa muito caro para a sociedade e enseja a busca de uma ação de controle de natureza mais preventiva, especialmente focada no aperfeiçoamento dos procedimentos de controle interno do processo de gestão das transferências, o que poderia evitar a ocorrência desse nefasto sintoma, em razão do ganho de escala das soluções encontradas, gerando-se uma maior expectativa de controle. Por conseguinte,

conclui-se que os fatos e os números levam os órgãos de controle interno e externo a repensar a melhor estratégia de controle a ser empreendida (cf. trechos do Voto condutor do Acórdão 1631/2009–TCU-Plenário. TC-010.517/2008).

Com relação às normas e procedimentos de auditoria, a pesquisa revelou que tanto os normativos relativos às auditorias de conformidade quanto aqueles relacionados às auditorias operacionais do TCU destacam, embora de forma tímida, a importância da avaliação dos controles internos, com ênfase para o planejamento dos trabalhos, como parte do processo de compreensão do objeto a ser auditado e determinação dos riscos.

O Manual de Auditoria Operacional do Tribunal<sup>12</sup> estabelece que a equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria para, em função da confiabilidade da base informativa e dos controles internos, enfatizar os aspectos que possam comprometer a efetividade e/ou a eficiência das operações. Nessa linha, a avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria, que consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas.

Por seu turno, os Padrões de Auditoria de Conformidade<sup>13</sup> também destacam a necessidade de obtenção e análise das informações disponíveis e necessárias sobre o objeto fiscalizado, inclusive quanto aos controles internos a ele associados. A visão geral sobre o objeto a ser fiscalizado, construída na fase de planejamento, compreende, dentre outras informações, os riscos e as deficiências observadas em controles internos.

Além do documento conter padrões de planejamento das auditorias de conformidade atinentes à compreensão dos controles internos, o glossário desse normativo prevê entre as causas

---

<sup>12</sup> TCU, 2009. Manual de Auditoria Operacional. Coordenadoria de Fiscalização e Controle. Disponível em <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/tecnicas\\_anop/](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop/)>. acesso em 30 nov. 2009.

<sup>13</sup> TCU, 2009. Padrões de Auditoria de Conformidade. Portaria-Segecex nº 26, de 19 nov 2009. Disponível em [https://acesso.seguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos\\_fiscalizacao/auditoria/auditoria\\_conformidade/](https://acesso.seguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos_fiscalizacao/auditoria/auditoria_conformidade/)>. Acesso em 30 nov. 2009.

do achado de auditoria<sup>14</sup> eventuais deficiências ou a inexistência de controles internos que possam ter contribuído significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério<sup>15</sup>. Desse modo, os controles internos devem ser considerados no planejamento das auditorias e como possíveis causas de impropriedades e irregularidades, quando da execução dos trabalhos e obtenção de evidências.

Além das normas de auditoria, a pesquisa buscou coletar informações sobre a existência de métodos e procedimentos de fiscalização para avaliação de controles internos. Consta-se que o Tribunal ainda não dispõe de uma metodologia consolidada e definida em manual ou norma de procedimentos difundida dentro do órgão e externamente. No entanto, cabe destacar que está em elaboração, no âmbito da atual Secretaria-Adjunta de Planejamento e Procedimentos – Adplan, uma metodologia para avaliação de controles internos, já existindo um documento preliminar (“em elaboração”), cuja última atualização ocorreu em novembro de 2008.

A metodologia em desenvolvimento utiliza como referência o documento "*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*", da Intosai, e as diretrizes emanadas do COSO, relativas a estruturas integradas de controles internos e de gerenciamento de riscos (COSO I e II), já abordadas anteriormente neste trabalho. O seu objetivo específico é prover um suporte tecnicamente consistente para a avaliação de controles internos em trabalhos realizados pelo corpo técnico do Tribunal, de modo a minimizar os riscos de julgamentos inadequados sobre os procedimentos de controle adotados por entidades do setor público.

Conforme preconizado na metodologia, devem ser avaliados os controles que integram e dão suporte aos processos operacionais mais importantes para o alcance dos objetivos da entidade (processos-chaves), considerando-se também a sua materialidade ou a exposição ao risco de

---

<sup>14</sup> Achado é qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão). Cf Padrões de Auditoria de Conformidade. Glossário.

<sup>15</sup> Critério refere-se à legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que a equipe compara com a situação encontrada. Reflete como deveria ser a gestão. Cf Padrões de Auditoria de Conformidade. Glossário.

fraude (processos-críticos), ou, ainda, os níveis de risco identificados em levantamento preliminar (processos de risco).

O trabalho de avaliação compreende as etapas de planejamento, execução, relatório e monitoramento. Na fase de execução, são aplicadas diversas técnicas e métodos de avaliação de controles internos, o que requer o desenvolvimento de certos conhecimentos e habilidades por parte do auditor. A tabela 1 abaixo procura descrever, de forma sucinta, as principais atividades e técnicas utilizadas na etapa de execução, quando se inicia o trabalho de campo, propriamente dito.

**Tabela 1 – Atividades principais da etapa de execução da metodologia**

<b>ATIVIDADE</b>	<b>PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS</b>
1. Reunião inicial com os gestores	- Após a definição do Plano de Trabalho, realiza-se uma reunião com os gestores e demais agentes da entidade envolvidos nos processos que terão seus controles internos avaliados, para apresentação e esclarecimento dos objetivos e escopo dos levantamentos, seqüência sugerida para os trabalhos e atividades, evidenciando a necessidade de participação e colaboração dos vários profissionais da entidade auditada.
2. Levantamento, documentação e validação do processo	- Levantamento e conhecimento dos controles internos, por meio de leitura dos manuais internos, entrevistas com funcionários e gestores e inspeção física das operações. - Registro e documentação dos processos e controles, mediante uma ou mais de uma das três formas: fluxogramas ou mapas de processos (preferencialmente); questionários padronizados; memorandos descritivos. - Validação do processo levantado e documentado, mediante teste de observância, para certificação de que o sistema de controle interno levantado pelo auditor é o que efetivamente está sendo praticado pela entidade. - Elaboração da Matriz de Riscos e Controles, na qual o auditor identifica os objetivos e riscos existentes em cada etapa do processo, bem como os controles adotados para mitigar tais riscos.
3. Avaliação preliminar	- Avaliação inicial dos procedimentos de controles adotados pela entidade e definição dos procedimentos de auditoria e das amostras sobre as quais eles serão executados. - Elaboração da Matriz de Planejamento, contendo os testes de controle nos procedimentos ou atividades de controle interno adotados pela entidade.
4. Execução dos testes	- Aplicação de testes de procedimentos sobre os controles internos identificados na Matriz de Riscos e Controles, de forma a verificar se os riscos associados estão sendo mitigados ou não. - Elaboração da Matriz de Achados, registrando-se as evidências relativas às eventuais fragilidades de controle identificadas e as respectivas causas e efeitos.
5. Revisão dos papéis de trabalho	- Revisão dos papéis de trabalho e dos resultados alcançados, em confronto com os padrões de planejamento, pelo supervisor da equipe de auditoria, demandando procedimentos alternativos ou complementares, caso entender

	necessários. - Realização de reunião para discussão das conclusões com o gestor, antes da elaboração do relatório, para revisão e obtenção de consenso sobre os problemas de controles existentes na entidade.
--	---

Fonte: Documento em Elaboração. Metodologia para Avaliação de Controles Internos. Segecex/Adnor/Dinor. Novembro, 2008.

O produto do trabalho de avaliação dos controles internos deve consistir em um relatório de avaliação do risco de controle, contendo opinião sobre a efetividade dos controles do processo avaliado e, conforme o achado – controle inexistente/insuficiente ou controle falho/possibilidade de melhorias -, propondo determinações ou recomendações, respectivamente. As deliberações e os resultados devem ser monitorados, conforme determinação do Tribunal.

A seguir, serão analisados alguns trabalhos de auditoria do TCU, verificando-se em que medida testaram ou aplicaram a metodologia de avaliação de controles internos em desenvolvimento pela Segecex/Adplan, ou adotaram outros critérios e procedimentos consistentes.

## **7 PESQUISA SOBRE O TRATAMENTO DADO AOS CONTROLES INTERNOS DOS ORGANISMOS E PROGRAMAS GOVERNAMENTAIS PELAS AUDITORIAS DO TCU**

### **7.1 Apresentação da pesquisa**

A pesquisa relativa ao tratamento dado pelas auditorias do TCU aos controles internos da gestão pública foi realizada tendo por base a documentação relativa ao planejamento dos trabalhos. Nesse sentido, o principal objeto de nossa análise foi a Matriz de Planejamento<sup>16</sup> correspondente a cada trabalho de auditoria e, de forma complementar, os demais documentos que detalharam os procedimentos aplicados e que compuseram o projeto da auditoria.

Para auxiliar o processo de análise, elaborou-se um questionário, denominado de Matriz de Observância de Aspectos de Controle Interno, contido no Apêndice desta monografia.

Para seleção dos projetos de auditoria a serem pesquisados, inicialmente, extraiu-se no sistema de fiscalização do órgão – Sistema Fiscalis - uma relação dos trabalhos, cujo registro indicava a área de “controles internos” com um dos objetos da auditoria realizada. O relatório obtido indicou a existência de 364 (trezentas e sessenta e quatro) auditorias, no período de 2001 a outubro de 2009, em conformidade com o parâmetro, ou seja, que apontaram controles internos como uma das áreas fiscalizadas.

---

<sup>16</sup> Matriz de Planejamento é o documento que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho. No caso de auditorias de conformidade, relaciona, a partir do enunciado do objetivo da fiscalização, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do membro da equipe responsável pela execução do procedimento, do período em que os procedimentos deverão ser aplicados e da estimativa de custo da fiscalização.

Todavia, a análise preliminar acerca das normas e procedimentos do Tribunal, relacionados ao tema, já havia evidenciado que, de forma geral, as auditorias do órgão ou não tiveram o foco principal voltado para os controles internos ou não utilizaram metodologia robusta para avaliação dos controles. Essa evidência indicou que os resultados da pesquisa não seriam satisfatórios caso a seleção dos trabalhos fosse aleatória, fazendo com que a escolha recaísse sobre as auditorias mais recentes do órgão, cujo projeto contemplou de forma consistente os controles internos dos órgãos e entidades auditadas.

Desse modo, as auditorias que tiveram seus planos pesquisados foram as seguintes:

**Tabela 2 – Auditorias do TCU pesquisadas**

<b>Título</b>	<b>Tipo de Auditoria</b>	<b>Objetivo Principal</b>
Auditoria nas políticas de transferência de renda denominadas de BPC e RMV	Operacional	Propor melhorias nos processos de controle realizados pelos órgãos responsáveis com vistas a evitar possíveis vazamentos, decorrentes de erros e fraudes, na aplicação de recursos do BPC e RMV.
Auditoria do ProUni e do Fies	Operacional	Avaliar os mecanismos de controle que abrangem os programas ProUni e Fies, com o intuito de garantir os critérios de elegibilidade utilizados em cada um deles, a operacionalização dos programas na busca da concretização dos objetivos e a análise dos cursos financiados em relação às demandas do Mercado.
Auditoria no processo de transferências voluntárias do Ministério do Trabalho e Emprego	Conformidade	Verificar e analisar a estrutura do órgão e ações internas para o controle dos recursos repassados por meio de transferências voluntárias e verificar a existência de critérios objetivos para seleção das unidades beneficiárias dos recursos; as providências adotadas pelo órgão para o cumprimento de determinações do TCU atinentes ao objeto da auditoria.
Auditoria na área de contratos de repasse da Caixa Econômica Federal	Operacional	Avaliar a efetividade da atuação da Caixa Econômica Federal na interveniência de contratos de repasse.

Referência: Matrizes de Planejamento das Auditorias

Os resultados apresentados em relação a cada um dos aspectos observados nas Matrizes de Planejamento das auditorias foram os seguintes:

Questão 1: Na parte relativa ao *Problema* abordado pela auditoria existe menção a aspectos que poderiam ser melhorados por meio de aperfeiçoamentos nos controles internos?

Em três trabalhos (75%), não há menção na descrição do problema a possíveis melhorias nos controles internos. Somente o plano relativo à auditoria do Prouni e Fies observa plenamente este aspecto, indicando com clareza as possíveis melhorias.

Questão 2: Na parte relativa ao *Objetivo* abordado pela auditora existe menção a aspectos que poderiam ser melhorados por meio de aperfeiçoamentos nos controles internos?

Em dois trabalhos (50%), esse aspecto foi bem observado; em um dos trabalhos (Auditoria do BPC e RMV) o aspecto foi plenamente observado, havendo menção, de forma objetiva e clara, que se pretendia propor melhorias para os processos de controles relativos à prevenção de erros e fraudes na concessão dos benefícios; em um dos trabalhos não houve menção aos aspectos que poderiam ser melhorados.

Questão 3: Nas *Questões de Auditoria* são abordados aspectos relacionados à qualidade dos controles internos?

Todos os planos das auditorias compreenderam questões relacionadas a aspectos vinculados à qualidade ou à efetividade dos controles internos dos órgãos e entidades auditadas. Em três trabalhos, pode-se afirmar que os controles internos constituíram o objeto principal das auditorias e das questões formuladas na Matriz de Planejamento.

Questão 4: Nas *Questões de Auditoria* foram apontados sistemas, ou partes, de controle interno fundamentais para alcance dos objetivos do órgão ou programa auditados? (Exemplo – i) sistemas essenciais para mitigação de erros ou fraudes; ii) sistemas essenciais para alcance dos objetivos finalísticos dos órgãos/programas).

O resultado foi o mesmo observado na questão 3. Todos os trabalhos compreenderam questões que, de alguma forma, apontaram sistemas ou partes de controles internos fundamentais para o alcance de determinados objetivos das entidades auditadas.

Questão 5: Nas *Questões de Auditoria* são abordados aspectos relacionados à qualidade de dados e informações para a montagem de indicadores e metas para acompanhamento da implantação e dos resultados das principais políticas geridas pelos órgãos auditados?

Em todos os trabalhos, as questões formuladas permitiram observar aspectos relacionados com o monitoramento dos resultados alcançados e das metas de desempenho das políticas ou processos geridos pelas entidades auditadas.

Questão 6: Na Estrutura Metodológica, indica-se o uso de técnicas de avaliação de controles internos e de risco, tais como: Mapas de Processos, Análise SWOT, MVR, RECI e/ou outras?

Em um dos trabalhos, apontou-se, de forma plena, quais as metodologias e técnicas de avaliação de risco e de controles internos utilizadas. Nos demais, não se indicou de maneira satisfatória as metodologias específicas de avaliação de riscos e de controles internos. Isso não quer dizer que não foram adotadas ferramentas adequadas. O que se observa é que não existe uma metodologia consolidada no órgão para avaliação de controles internos.

Por exemplo, a auditoria no BPC e RMV adotou metodologias já em uso no Tribunal para auditorias de avaliação de programa, a exemplo do Mapa de Processos, da Matriz SWOT, combinada com MVR e Análise RECI. Também foi testado o sistema de informações, mediante cruzamento de bases de dados e procedida à verificação de críticas nos sistemas.

A auditoria no ProUni e no Fies procurou testar os sistemas de controle operacional e de monitoramento das ações, mediante a adoção de técnicas mais tradicionais de entrevista e de observação das atividades, além de eventuais críticas nos sistemas informatizados.

Por sua vez, as auditorias realizadas nos processos de transferências voluntárias de recursos da Caixa Econômica Federal e do Ministério do Trabalho e Emprego procuraram testar a metodologia em desenvolvimento pela Adplan de mapeamento de riscos e avaliação de controles internos. O uso da metodologia, inspirada no COSO, conduziu para a construção de fluxogramas e de uma Matriz de Mapeamento de Riscos e Controles (MMR).

## **7.2 Análise do resultado**

Verifica-se que o TCU tem se preocupado em desenvolver métodos e procedimentos para avaliação de controles internos, tendo como referência abordagens modernas e internacionalmente aceitas, embora existam ainda esparsos trabalhos de auditorias voltados efetivamente para a avaliação dos controles das entidades auditadas.

Os trabalhos selecionados para análise correspondem a auditorias recentemente realizadas, que tiveram como objetivo principal avaliar os controles internos, com a utilização de métodos e procedimentos específicos de auditoria com esse propósito. Todavia, não se verificou uma completa uniformidade na abordagem metodológica, o que justifica a consolidação da metodologia em desenvolvimento, comentada no capítulo 6 deste trabalho.

A pesquisa revela que as auditorias do Tribunal não apresentam um foco predominantemente voltado para o controle interno da gestão pública, que teria um caráter mais preventivo. Essa circunstância justifica-se, em parte, pelo fato de que as metodologias de avaliação de riscos e controles no setor público governamental são recentes, como a ampliação do papel do controle interno para contemplar a gestão de riscos que impactam nos objetivos das organizações, difundido somente a partir do estudo do COSO, em 2004.

## 8 CONCLUSÃO

Partindo-se da observação de que nas práticas de auditoria governamental, no Brasil, há uma ausência de metodologias consistentes de levantamento e avaliação do grau de confiabilidade dos controles internos dos organismos e programas governamentais, esta pesquisa teve como premissa a inquestionável importância dos controles internos para a boa e regular gestão dos recursos públicos.

Destarte, considerando que as práticas e métodos utilizados pelo Tribunal de Contas da União são, no Brasil, referência para os demais órgãos de controle e auditoria governamental, procedemos a uma análise das normas e estratégias do TCU com o objetivo de verificar em que medida suas auditorias são planejadas e executadas tendo como base a análise de riscos e a avaliação dos controles internos.

A pesquisa revelou que tanto os normativos relativos às auditorias de conformidade quanto aqueles relacionados às auditorias operacionais do TCU destacam a importância da avaliação dos controles internos, com ênfase para o planejamento dos trabalhos, como parte do processo de compreensão do objeto a ser auditado e determinação dos riscos. Verificou-se, todavia, que este processo é ainda incipiente. Esta constatação foi revelada a partir de uma análise das normas de auditoria e da coleta de informações sobre a existência de métodos e procedimentos de fiscalização para avaliação de controles internos no TCU, tendo-se verificado que o Tribunal ainda não dispõe de uma metodologia consolidada e definida em manual ou norma de procedimento difundida dentro do órgão e externamente.

Além das constatações acima, buscadas basicamente do cotejo de documentos, esta pesquisa analisou alguns trabalhos de auditoria do TCU, para verificar em que medida eles testaram ou aplicaram a metodologia de avaliação de controles internos, em desenvolvimento neste órgão, ou adotaram outros critérios e procedimentos consistentes.

Uma análise preliminar acerca das normas e procedimentos do Tribunal, relacionados ao tema, já havia evidenciado que, de forma geral, as auditorias do órgão ou não tiveram o foco principal voltado para os controles internos ou não utilizaram metodologia robusta para avaliação dos controles.

Assim, analisando as auditorias mais recentes realizadas pelo TCU, os resultados foram os seguintes:

- a) em cerca de 75% dos trabalhos não há menção na descrição do problema a possíveis melhorias nos controles internos; em dois trabalhos (50%), esse aspecto foi bem observado; em um dos trabalhos o aspecto foi plenamente observado, havendo menção, de forma objetiva e clara, que se pretendia propor melhorias para os processos de controles relativos à prevenção de erros e fraudes;
- b) todos os planos das auditorias analisados envolveram questões relacionadas a aspectos vinculados à qualidade ou à efetividade dos controles internos dos órgãos e entidades auditadas, sendo que em três trabalhos pode-se afirmar que os controles internos constituíram o objeto principal das auditorias e das questões formuladas na fase de planejamento;
- c) em todos os trabalhos analisados foram encontradas questões que, de alguma forma, apontaram sistemas ou partes de controles internos fundamentais para o alcance de determinados objetivos das entidades auditadas;
- d) em todos os trabalhos as questões formuladas permitiram observar aspectos relacionados com o monitoramento dos resultados alcançados e das metas de desempenho das políticas ou processos geridos pelas entidades auditadas;
- e) em um dos trabalhos analisados verificou-se a indicação objetiva de quais as metodologias e técnicas de avaliação de risco e de controles internos utilizadas; sendo que, nos demais, não se indicou de maneira satisfatória as metodologias específicas de avaliação de riscos e de controles internos, embora não se possa afirmar que não foram adotadas ferramentas adequadas.

A pesquisa realizada permitiu concluir que o TCU tem se preocupado em desenvolver métodos e procedimentos para avaliação de controles internos, tendo como referência abordagens modernas e internacionalmente aceitas. Todavia, a análise de casos concretos demonstrou que ainda são poucos os trabalhos de auditorias do órgão voltados efetivamente para a avaliação dos controles das entidades auditadas. Por outro lado, as auditorias recentemente realizadas, que tiveram como objetivo principal avaliar os controles internos, não apresentaram uma completa uniformidade na abordagem metodológica, o que justifica a necessidade de consolidação e difusão da metodologia em desenvolvimento, conforme comentado no capítulo 6 deste trabalho.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BOYTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 2.066/2006-TCU-Plenário. Relator: Ministro Substituto Marcos Benquerer. Brasília, 8 de novembro de 2006. Diário Oficial da União, 13 de nov.2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1631/2009-TCU-Plenário. Relator: Ministro Substituto Weber de Oliveira. Brasília, 22 de julho de 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Plano Estratégico do TCU 2006-2010. Disponível em [http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento\\_gestao/planejamento/planos\\_estrategicos\\_TCU](http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento/planos_estrategicos_TCU) >. Acesso em 25 nov 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. Coordenadoria de Fiscalização e Controle. Disponível em <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/tecnicas\\_ano p/](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_ano_p/)>. acesso em 30 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Padrões de Auditoria de Conformidade. Portaria- Segecex nº 26, de 19 nov 2009. Disponível em <https://acesso>

[seguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos\\_fiscalizacão/auditoria/auditoria\\_conformidade/](http://seguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos_fiscalizacão/auditoria/auditoria_conformidade/)>. Acesso em 30 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle. Brasília, 17 jul. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel. Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003. São Paulo: Atlas, 2008.

COSO. *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em: <<http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>>. Acesso em: 15 out. 2009.*

\_\_\_\_\_. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Sumário Executivo: Estrutura. PriceWaterhouCoopers – COSO – Audibra. Nov. 2006.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 27 e 28 jul. 2006. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/1.pdf>. Acesso em 30 nov 2009.

GAO - *US General Accountability Office. Government Auditing Standards. Washington DC: 2003.*

\_\_\_\_\_. *US General Accountability Office. Internal Control Management and Evaluation Tool. GAO-01-1008G. Washington, D.C: 2001.*

IFAC – Federação Internacional de Contadores. Normas Internacionais de Auditoria. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A Nogueira. São Paulo: Instituto Brasileiro de Contadores Públicos, 1997.

INTOSAI. Diretrizes para normas de controle interno do setor público. Tradução Cristina Guerreiro, Delanise Costa e Soraia Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Série Traduções, n. 13. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/atividades/publicações.php>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

LIOTTO, Ari Marcelo. Gerenciamento de risco: a aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO. Monografia (2004, p. 3), 91 fls. Curso de Especialização em Controle Externo – Área de Auditoria Governamental. TCU. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/684025.PDF>>. Acesso em: 30 nov. 2009.

## GLOSSÁRIO

**Accountability:** É um termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados. Representa o compromisso ético e legal de se responder por uma responsabilidade delegada.

**Achado:** É qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

**Análise RECI:** É uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa. Por meio da análise RECI é possível: a) estabelecer a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades; b) identificar o tipo ou grau de participação de cada agente (pessoa, órgão ou departamento) em cada decisão; c) tornar mais clara a relação entre as partes envolvidas; d) conhecer a distribuição de poder.

**Análise SWOT:** É uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional, podendo ser usada também no âmbito da auditoria governamental. A análise SWOT busca atingir uma adequação entre as capacidades internas e as possibilidades externas (identificação das forças e das fraquezas da organização, enquanto o ambiente externo no qual atua a organização deve ser analisado em termos das oportunidades e ameaças presentes).

**Auditoria governamental:** Pode ser entendida como uma atividade independente e objetiva que, mediante a aplicação de procedimentos específicos, tem como finalidade a obtenção de

evidências suficientes que permitam ao auditor emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais e sobre o desempenho de órgãos e entidades públicos, bem como sobre o resultado dos programas de governo.

**Auditoria de conformidade:** Para o TCU, é um instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial.

**Auditoria operacional:** Para o TCU, é um instrumento de fiscalização utilizado para avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

**Controle administrativo:** Compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas, que normalmente, se relacionam apenas de forma indireta com os registros contábeis. Incluem-se controles como verificação física, controle de contratos, convênios, ações desenvolvidas, retenções e recolhimento de tributos;

**Controle contábil:** Compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controles que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

**Controle interno:** Compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. Para o COSO, controles internos são um processo operado pela administração e demais empregados de uma organização, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução dos seus objetivos.

**Critério:** Refere-se à legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que a equipe compara com a situação encontrada. Reflete como deveria ser a gestão.

**Economicidade:** Refere-se à minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

**Eficácia:** Está relacionada ao bom desempenho das operações de uma entidade pública e aos resultados alcançados. A eficácia se refere ao alcance dos objetivos ou ao nível em que os resultados de uma atividade cumprem com o objetivo ou com os impactos pretendidos por aquela atividade.

**Eficiência:** Refere-se à relação entre os recursos utilizados e os resultados produzidos para alcançar uma dada quantidade e qualidade de resultados, ou alcançar o máximo de resultado com uma dada qualidade e quantidade de recursos empregados.

**Governança:** Refere-se à adoção de boas práticas, consubstanciadas nos princípios da transparência, responsabilidade, equidade, prestação de contas e outros, que assegurem equilíbrio entre os interesses das diferentes partes que, no caso do setor público, inclui a sociedade e os seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, dentre outros.

**Mapa de Processos:** É a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. É por meio do mapeamento de processo que se pode identificar a oportunidade de melhoria de desempenho e a possibilidade de racionalizar, ou seja, aperfeiçoar processos de trabalho de uma organização.

**Matriz de Mapeamento de Riscos e Controles (MMR):** É o documento no qual o auditor identifica os objetivos e riscos existentes em cada etapa de um processo, bem como os controles adotados para mitigar tais riscos.

**Matriz de Planejamento:** É o documento que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho. No caso de auditorias de conformidade, relaciona, a partir do enunciado do objetivo da fiscalização, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do membro da equipe responsável pela execução do procedimento, do período em que os procedimentos deverão ser aplicados e da estimativa de custo da fiscalização.

**Matriz de Verificação de Risco (MVR):** Consiste em identificar se os recursos alocados ao gerenciamento do risco do programa ou projeto estão consistentes com o nível de risco dos objetivos da organização em termos de resultado e qualidade na prestação de serviços públicos e na entrega dos produtos almejados. A Matriz de Verificação de Risco é útil como ferramenta de diagnóstico no estágio de formulação do problema de auditoria.

**Questões de Auditoria:** Aspectos que compõem o escopo da auditoria e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo. São detalhadas na Matriz de Planejamento.

**Riscos:** São quaisquer eventos que possam impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.

**Testes de observância:** São procedimentos de auditoria que objetivam proporcionar ao auditor razoável segurança quanto à efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos. Fornece, assim, evidências quanto ao atingimento dos objetivos de controle previamente especificados pela alta administração.

**Testes substantivos:** São procedimentos de auditoria que objetivam obter evidências que corroborem a validade e a probidade dos atos e fatos administrativos, fornecendo razoável grau de segurança quanto à inexistência de erros e irregularidades materiais.

## APÊNDICE

### MATRIZ DE OBSERVÂNCIA DE CONTROLES INTERNOS

<b>Matriz de Observância de Aspectos de Controle Interno</b>					
<b>Referência: Matriz de Planejamento e Projeto das Auditorias</b>					
<b>Aspecto de Controle Interno Observado Pela Auditoria</b>	não observado	pouco observado	mediamente observado	bem observado	plenamente observado
Na parte relativa ao <i>Problema</i> abordado pela auditoria existe menção a aspectos que poderiam ser melhorados por meio de aperfeiçoamentos nos controles internos?					
Na parte relativa ao <i>Objetivo</i> abordado pela auditoria existe menção a aspectos que poderiam ser melhorados por meio de aperfeiçoamentos nos controles internos?					
Nas <i>Questões de Auditoria</i> são abordados aspectos relacionados à qualidade dos controles internos?					
Nas <i>Questões de Auditoria</i> foram apontados sistemas, ou partes, de controle interno fundamentais para alcance dos objetivos do órgão ou programa auditados (exemplo – i) sistemas essenciais para mitigação de erros ou fraudes; ii) sistemas essenciais para alcance dos objetivos finalísticos dos órgãos/programas)?					
Nas <i>Questões de</i>					

<p><i>Auditoria</i> são abordados aspectos relacionados à qualidade de dados e informações para a montagem de indicadores e metas para acompanhamento da implantação e dos resultados das principais políticas geridas pelos órgãos auditados?</p>					
<p>Na Estrutura Metodológica é apontado o uso de técnicas de avaliação de risco e controles, tais como: (Mapas de Processos; Análise SWOT e MVR, RECI, outras)?</p>					