

**A CÂMARA DOS DEPUTADOS
CENTRO DE FORMAÇÃO, TREINAMENTO E APERFEIÇOAMENTO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**

Mayalú Tameirão de Azevedo

**A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais,
realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes
do COSO**

Brasília

2009

Mayalú Tameirão de Azevedo

A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO

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

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Brasília

2009

Autorização

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

Assinatura: _____

Data ____/____/____

Azevedo, Mayalú Tameirão de.

A avaliação dos controles internos no âmbito das auditorias de natureza operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes Coso [manuscrito] / Mayalú Tameirão de Azevedo. -- 2009.

49 f.

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa

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). Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. 2. Comitê das Organizações Patrocinadoras. 3. Controle interno, Brasil. 4. Auditoria operacional, Brasil. 5. Programa de governo, avaliação, Brasil. I. Título.

CDU 336.126.5(81)

**A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais,
realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes
do COSO**

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

Aluno: Mayalú Tameirão de Azevedo

Banca Examinadora:

Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Brasília, de 2009.

RESUMO

A essência deste trabalho é avaliar como a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog estudou, apropriou e aplicou a estrutura conceitual de Controles Internos proposta pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Coso em suas auditorias de avaliação de programa. O documento técnico desenvolvido pela Seprog para avaliar controles internos sob a ótica do Coso, “Roteiro de Verificação dos Controles Internos em Avaliação de Programas de Governos – Metodologia Coso”, foi uma adaptação do roteiro *Internal Control Management and Evaluation Tool* (Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos) do *Government Accountability Office – GAO*, à realidade de avaliação de programa de governo brasileiro. Apesar de o TCU utilizar este modelo de avaliação de controles internos com adaptações do Coso, concomitantemente a Intosai estava fazendo uma leitura do referencial Coso e adaptando às suas “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público”. Apesar de o Coso ter sido tratado na Seprog como uma metodologia, embora não exista uma convicção doutrinária acerca da natureza metodológica do Coso, entende-se que o modelo Coso pode ser considerado uma mera “estrutura conceitual” ou um “referencial teórico”, ou seja, uma estrutura de conceitos que apóia o diagnóstico e a intervenção nos controles. A partir da pesquisa, constatou-se que o padrão de percepção dos entrevistados é de que as Auditorias de Natureza Operacional conduzidas pelo TCU sobre programas de governo têm providenciado a avaliação dos controles internos destes programas de maneira incidental. A pesquisa realizada indica que o Coso foi muito útil para proporcionar um conhecimento mais detalhado e aprofundado dos controles internos da equipe de auditoria, não sendo evidente que tenham ocorrido avanços substanciais na avaliação desses controles a partir da introdução da “metodologia” Coso na Seprog.

Palavras-chave: Auditoria de Natureza Operacional. Coso. Controle Interno. Programa de Governo.

Lista de Abreviaturas e Siglas

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

GAO – Government Accountability Office

IFAC – Council of the International Federation of Accountants

IIA – Institute of Internal Auditors

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União

TCE/BA – Tribunal de Contas da Bahia

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit

CPA – Certified Public Accounting

EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores

SEPROG – Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas

ANOP – Auditoria de Natureza Operacional

SUMÁRIO

1	Introdução	10
1.1	Exposição do Tema	10
1.2	Objetivo	11
1.3	Justificativa	11
2	Problema	12
2.1	Delimitação do Problema	12
2.2	Hipótese	12
2.2.1	Hipótese Geral	12
2.2.2	Hipótese Específica	12
3	Revisão da Literatura	13
3.1	Visão Geral de Auditoria Governamental e de Controle Interno	13
3.1.1	Auditoria Governamental	13
3.1.2	Controles Internos	16
3.2	Referencial Coso	19
3.2.1	Componentes do Coso	22
3.2.1.1	Ambiente de controle	22
3.2.1.2	Avaliação e gerenciamento dos riscos	24
3.2.1.3	Atividade de controle	24
3.2.1.4	Informação e comunicação	26
3.2.1.5	Monitoramento	27
4	Metodologia	28
5	Diretrizes para as Normas de Controle Interno no Setor Público	29
6	Auditoria de Natureza Operacional no âmbito da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas – Seprog	33
7	Roteiro de Verificação dos Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso	36
8	Resultado da aplicação das Entrevistas Semi-Estruturadas	39
8.1	Contextualização dos Controles Internos	39
8.1.1	Contribuição dos Controles Internos para a execução das ações de governos	40
8.1.2	Contribuição da avaliação dos controles internos para a avaliação da execução das ações de governos	40
8.1.3	Principais fragilidades dos controles internos	41

8.2	Abordagem do referencial Coso pela Seprog-----	42
8.2.1	A abordagem metodológica utilizada pela Seprog é suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos-----	42
8.2.2	Avanços propiciados pela utilização do Coso-----	43
8.2.3	Limitações da utilização da estrutura conceitual do Coso-----	43
8.2.3.1	Forma de concepção e aplicação da “metodologia” Coso-----	44
8.2.3.2	Análise dos resultados da aplicação da “metodologia” Coso-----	44
8.2.3.3	Dificuldade de inserir a metodologia à rotina de trabalho existente e ao Relatório-----	45
8.2.3.4	Falta de capacitação das equipes de auditores na Seprog-----	46
9	Conclusão-----	47

REFERÊNCIAS

Introdução

1.1 Exposição do Tema

A origem da idéia do tema deste trabalho está ligada à experiência acadêmica da autora, que por sua vez influenciou a decisão de mudança de área na instituição em que trabalha. A partir das aulas e dos estudos no decorrer do curso de Pós Graduação a que se refere este trabalho foram vislumbrados novos desafios no âmbito profissional, o que acarretou a articulação e a efetiva mudança de lotação para a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas – Seprog, no Tribunal de Contas da União.

A motivação para o trabalho desenvolvido se originou do interesse sobre a forma como os controles internos são avaliados, no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais – Anop's, planejadas e executadas pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog.

Um fator de relevante importância em tais auditorias é a realização de um diagnóstico dos controles internos, com vistas a propiciar melhorias nos procedimentos dos programas de governo, contribuindo para o alcance de uma execução mais eficiente. Para isso, as diretrizes traçadas pelo referencial Coso são utilizadas como forma de diagnosticar os controles internos, avaliando cada componente (Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Atividade de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento).

Importa informar que a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog, secretaria do TCU responsável por realizar avaliações nos programas de governo por meio de auditoria de natureza operacional, foi orientada, no ano de 2005, a utilizar o referencial Coso em suas auditorias. Para isso, foi estudada e desenvolvida dentro da própria Secretaria uma variação do referencial Coso com algumas adaptações necessárias para a adequação à realidade das auditorias de natureza operacional. A partir do novo referencial, as auditorias foram planejadas e executadas com base no Coso. Contudo, a autora constatou que o referencial não é mais utilizado nos trabalhos da referida secretaria.

Assim, a intenção do trabalho foi pesquisar a forma com que a Seprog utilizou do referencial Coso em planejamentos, execuções e relatórios de Auditorias de Natureza Operacionais, quais foram as adaptações feitas à metodologia original e analisar quais as modificações decorrentes da aplicação do COSO, verificando quais aspectos foram incorporados aos trabalhos da SEPROG.

1.2 Objetivos

Inicialmente cumpre esclarecer que, de acordo com o Tribunal de Contas da União, Auditoria de Natureza Operacional é um processo de coleta e de análise sistemática de informações no que se refere às características, aos processos e aos resultados de um programa de governo, atividade ou organização, baseado em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental (TCU. Disponível em: [HTTP://www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br). Acesso em 25 de junho de 2009).

Este trabalho analisa a forma com que a Seprog aplicou a estrutura teórica do Coso no âmbito das auditorias de natureza operacional, por meio de análise documental dos papéis de trabalho das auditorias, matrizes de planejamento e dos relatórios. Além disso, foram colhidos os dados para a análise mediante condução de entrevistas junto aos servidores que de alguma forma participaram de trabalhos realizados sob o comando de utilização do referencial Coso.

1.3 Justificativa

A justificativa para estudar o tema proposto se traduz no interesse da autora em conhecer melhor as formas de avaliação de controles internos feitas no âmbito das Anop's, especialmente no que concerne ao referencial Coso. Destaca-se a importância das Auditorias Operacionais que têm como foco verificar a eficiência, efetividade e economicidade dos Programas de Governo, sendo a existência de controles internos eficientes essencial para que um Programa atinja os seus objetivos.

A Secretaria de Avaliação de Programas, no âmbito do Tribunal de Contas da União, é responsável por avaliar os programas de governo, aferindo os resultados e sugerindo melhorias, além de orientar o gestor para que execute e controle o programa de uma forma mais eficiente. A essência desta atividade não é punitiva, e sim de orientação, com vistas a contribuir para que o governo atenda à sociedade de forma eficaz, eficiente e econômica, atendendo aos princípios básicos da administração pública (TCU, SEPROG, Portaria nº1, 13/02/2009)

A intenção do estudo foi mapear, analisar e estudar a forma com que a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas utilizou as diretrizes do Coso nessas avaliações, identificando as razões para que a metodologia não tenha mais aplicabilidade no âmbito da secretaria.

Além disso, considerando que o tema Coso é pouco explorado no meio acadêmico, especialmente no que se concerne à aplicação das diretrizes à Anop em Avaliações de Programa, a escolha do tema também se justifica na possibilidade do presente trabalho contribuir com idéias para a reflexão da viabilidade da aplicação do referencial Coso nas Auditorias de Natureza Operacional.

2 Problema

2.1 Delimitação do Problema

- A utilização da metodologia Coso para avaliar os controles internos no âmbito da Auditoria de Natureza Operacional realizada pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governos propiciou modificação na abordagem metodológica e operacional dos trabalhos desenvolvidos pela Seprog?
- Em que medida a forma com que a metodologia foi adaptada propiciou a apropriação do referencial mínimo do Coso pelas equipes de auditoria da Seprog?

2.1.1 Hipótese

2.1.1.1 Hipótese Geral

- A incorporação do Coso gerou modificação do “modus operandi” utilizado pela Seprog na avaliação de Programas, quanto ao diagnóstico de controles internos.

2.1.1.2 Hipótese Específica

- A forma com que a metodologia foi divulgada, adaptada e aplicada impactou a apropriação do referencial mínimo do Coso pelas equipes de auditoria da Seprog.

3 Revisão da Literatura

3.1 Visão Geral de Auditoria Governamental e de Controles Internos

3.1.1 Auditoria Governamental

O tema auditoria é de extensa aplicação no mundo privado e público, e sua complexidade está associada às diversas peculiaridades e várias conceituações e classificações desenvolvidas pelos estudiosos e por vários segmentos que atuam de alguma maneira nessa área.

Considerando que o foco deste trabalho são as auditorias de natureza pública, pretende-se demonstrar algumas classificações e entendimentos nesse sentido, que variam de acordo com a abordagem que se pretende estabelecer.

De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno dos órgãos do Poder Executivo Federal (IN SFC n.º 01/2007):

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

De acordo com a Instrução Normativa SFC n.º 01/2007:

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido (IN SFC n.º 01/2007).

O referido normativo adota as seguintes classificações para a auditoria:

Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

Interessante classificação feita pelo professor José A. Meyer Pires Júnior (informação verbal)¹, considera a Auditoria Privada como sendo Auditoria Independente ou Externa e Auditoria Interna. A Auditoria Governamental como sendo a Auditoria da Gestão Privada e a de Gestão Pública, incluindo a Auditoria Interna das instituições da Administração Pública.

I) Auditoria Privada

- Auditoria Independente ou Externa.
- Auditoria Interna.

II) Auditoria Governamental

- Auditoria da Gestão Privada.
- Auditoria da Gestão Pública (incluída a Auditoria Interna das instituições da Administração Pública).

A Auditoria Independente ou Externa, de acordo com Boyton (2002, p.33), “são CPAs² que operam por conta própria ou são membros de empresas de auditoria.” O autor afirma que, por sua educação, treinamento e experiência, os auditores são qualificados para realizar

¹ na disciplina Organização e Fundamentos da Auditoria Interna, do curso de pós-graduação em Auditoria Interna e Controle Governamental

² Contador Público Certificado – *Certified Public Accounting*

auditoria de demonstrações contábeis, de *compliance*³, operacional e seus clientes podem ser empresas, organizações sem fins lucrativos, agências governamentais e indivíduos.

No que tange à Auditoria Interna, Boyton (2002, p.33) menciona o seguinte:

Os auditores internos são empregados das organizações que auditam. Desenvolvem uma atividade de avaliação dentro da organização, como um centro de serviços. A Atividade é denominada auditoria interna e tem como objetivo ajudar a administração da organização a cumprir eficazmente suas responsabilidades. A extensão da função de auditoria interna abrange todas as fases das atividades de uma organização.

Já a Resolução CFC N.º 896/03, que aprova a NBCT 12, define o seguinte:

Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Nos termos da classificação de Meyer, a **Auditoria Governamental da Gestão Privada** é considerada um processo sistematizado com a finalidade de obter e avaliar objetivamente as evidências acerca de afirmações a respeito de **gestão de recursos privados**, com o intuito de confrontar o grau de correspondência entre as afirmações e critérios compulsórios estabelecidos em normativos. O traço fundamental desta auditoria é ser realizada por Auditores Governamentais e os resultados serem obrigatoriamente comunicados ao Estado.

Como exemplo desta modalidade, pode-se apontar os seguintes seguimentos da auditoria: Auditoria da Receita Federal do Brasil - RFB; Auditoria do Trabalho e da Previdência Social; Auditoria do Banco Central do Brasil – BACEN; Auditoria da Comissão de Valores Mobiliários – CVM; Auditoria da Superintendência de Seguros Privados – SUSEP; Auditoria da Secretaria de Previdência Complementar.

Auditoria Governamental da Gestão Pública é considerada por Meyer como sendo um “processo sistemático, realizado por Auditores do Governo, de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de **gestão de recursos públicos**, para confrontação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios compulsórios estabelecidos (Leis, Decretos, Regulamentos), e de comunicação dos resultados ao Estado.”

³ Auditoria de *compliance* – envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a ela aplicáveis. Nesse tipo de auditoria, os critérios estabelecidos podem originar-se de várias fontes.

Como exemplo desta modalidade de auditoria, podem ser citadas as Auditorias da Comissões Legislativas (CMO, CFFC, CFO); Auditorias dos Tribunais de Contas (TCU, TCE, TCM); Auditorias dos Controles Internos (CGU, Ciset, Secretarias de Controles Internos); Auditorias Internas das Entidades da Administração Pública Indireta.

Dessa forma, percebe-se como diferença substancial entre as duas últimas auditorias a natureza do recurso auditado, uma vez que ambas são realizadas por auditores do governo, tendo como objetivo avaliar a gestão de recursos.

3.1.2 Controles Internos

Em relação aos controles internos, é oportuno fazer uma diferenciação em relação à própria auditoria interna, uma vez que a confusão desses dois conceitos é algo mais comum do que se pensa.

Em sua obra, Araújo assim se pronunciou:

De logo, vale citar que não se deve confundir auditoria interna com controle interno. Enquanto este representa um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração, objetivando a salvaguarda dos ativos, a correta valoração dos passivos, a adequação das informações e a eficácia operacional, aquela é apenas um dos componentes do sistema de controle e que muito contribui para o alcance dos resultados almejados pelo sistema de controle interno (ARAÚJO, 1998, P. 156).

Para Peter e outros (2008):

Constituem Controles Internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Segundo os referidos autores, os controles internos implementados em uma organização devem, prioritariamente, ter caráter preventivo e estar voltados, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Devem ainda prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar direcionados para o atendimento de todos os níveis hierárquicos da Administração.

No entendimento de Franco (2001), os controles internos são todos os instrumentos adotados pela organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa,

que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que, se ocorridos dentro da entidade, podem produzir reflexos em seus objetivos institucionais.

Torna-se importante mencionar que o controle interno dentro de uma entidade é executado por meio de atividades e procedimentos de controle, tais como verificações, aprovações, registros, arquivos, conciliações, cruzamentos de informações, segregação de funções e outras atividades adotadas ao longo de um processo ou após este, com o objetivo de diminuir os riscos inerentes a esse processo, de modo a assegurar que objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos, em conformidade com requisitos aplicáveis.

O sistema de controle interno pode ser considerado um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração, para obter eficiência, efetividade e economicidade nas operações. Como exemplo dessas políticas e procedimentos, pode-se citar os que visam salvaguardar os recursos contra perdas e evitar o mau uso desses recursos; fornecer informações úteis, tempestivas e confiáveis; delimitar políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis à entidade em conformidade com a política traçada pela empresa. A auditoria interna é parte desse sistema, assim como as políticas, manuais e procedimentos formalizados, o planejamento estratégico e operacional, a revisão de indicadores de negócio, os controles orçamentários, financeiros e contábeis, controles e registros operacionais, os controles de acesso.

De acordo com as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público da Intosai:

“Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; cumprimento das obrigações de *accountability*⁴; cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano” (INTOSAI, 2004. Traduzido pelo Tribunal de Contas da Bahia em 2007, p. 19).

Cumprido esclarecer que o controle interno é considerado um processo, um meio para se atingir um fim, não um fim em si mesmo, consistindo em uma série de ações que permeiam a

⁴ *Accountability* – é o processo através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho. Obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada, de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues.

infra-estrutura de uma entidade e a ela se integram. São operados por pessoas, ou seja, direção e corpo de funcionários, não sendo meramente um manual de política e um conjunto de formulários, mas o resultado da interação das pessoas em todos os níveis da organização. Importa destacar que a segurança gerada é apenas razoável, jamais absoluta, em razão de suas limitações inerentes e da necessidade de considerar os custos e benefícios relativos à sua implantação. Essa segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta.

As diretrizes da Intosai são no sentido de que o controle interno não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades das entidades e inerentes à maneira pela qual a gerência administra a organização. Assim, o documento afirma que o sistema de controle interno deve ser interligado às atividades da entidade e torna-se mais efetivo quando é concebido dentro da estrutura organizacional da entidade e é parte integrante da essência da organização. Deve ser estruturado internamente e não superposto às atividades, tornando-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução de monitoramento de uma organização.

Boyton foi bem esclarecedor quando afirmou que “no contexto de controles internos, auditoria interna faz parte da função de monitoração, que examina e avalia a adequação dos outros controles” (BOYNTON e outros, 2002, p. 341).

Dessa forma, percebe-se a existência de alinhamento nas definições apresentadas de controle interno, podendo-se sintetizar como sendo um processo⁵ efetuado por pessoas, estruturado para promover razoável certeza de que os objetivos da instituição sejam atingidos.

A segurança de que o objetivo da entidade seja atingido em sua plenitude não é absoluta porque existem vários fatores que interferem no processo de controle, considerados limitações inerentes, como por exemplo o conflito entre funcionário, falhas na interpretação de normativos, descuido e distração dos agentes envolvidos. Além disso, outro fator que influencia a efetividade dos controles internos é a necessidade de o custo de investimento nos controles ser inferior ao benefício esperado, uma vez que os controles não podem custar mais que aquilo que é controlado (BOYNTON e outros, 2002, p.321).

⁵ Processo é um conjunto de atividades para se alcançar determinado objetivo, tais atividades podem ser de controle ou de consecução.

A partir dos conceitos e das informações apresentadas, verifica-se que os controles internos são, em muitos casos, o objeto a ser auditado pelos diversos tipos de auditoria, inclusive pela Auditoria Governamental da Gestão Pública feita pelo TCU, conforme classificação de Meyer.

3.2 Referencial Coso

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também chamada de *Treadway Commission*, uma vez que seu responsável principal à época era James C. Treadway, Vice-Presidente Executivo e Advogado Geral de empresa e ex-membro da *Securities and Exchange Commission*, a Comissão de Valores Imobiliária norte-americana.⁶

A criação dessa Comissão decorreu de uma iniciativa independente, com o objetivo de estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira: a *American Accounting Association* (AAA), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), a *Financial Executives International* (FEI), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) e a *National Association of Accountants* (atualmente o *Institute of Management Accountants* – IMA).

A comissão emitiu um relatório, em 1987, no qual era enfatizada a importância dos controles internos para a redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos, no seguinte sentido:

A mensagem sobre controles internos que a administração passa para o restante da entidade desempenha papel fundamental na prevenção de fraudes financeiras, pois influencia o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros são preparados. Todas as companhias abertas deveriam manter controles internos que proporcionassem segurança razoável de que a produção de relatórios financeiros fraudulentos seria impedida ou detectada em estágios iniciais. As organizações que patrocinam a Comissão deveriam cooperar no desenvolvimento de diretrizes adicionais sobre sistemas de controles internos (REPORT OF THE NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT REPORTING, 1987, p.11 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p.320).

⁶ *Comitee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*. Disponível em: <http://www.coso.org>. Acesso em 21 de outubro de 2009.

Em 1992, *The Comitee of Sponsoring Organization* (Comitê das Organizações Patrocinadoras), atendendo à recomendação da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, emitiu um relatório intitulado *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que se tornou referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos (COSO I). Fizeram parte desse comitê representantes do AICPA, da *American Accounting Assosciatton*, do *Institute of Internal Auditors* e do *Financial Executives Institute*. De acordo com o Comitê, as duas principais finalidades de seus esforços foram:

Estabelecer uma única definição de controles internos que atendesse a necessidade de diferentes interessados e fornecer um padrão contra o qual empresas e outras entidades pudessem avaliar seus sistemas de controles e determinar como poderiam aperfeiçoá-los (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 1992. P. 9-12 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p.320).

O Coso é uma entidade sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade dos relatórios financeiros através da ética profissional, governança corporativa e implementação de controle interno.

Nesse contexto, Boyton descreveu o conceito de controles internos definido pelo relatório do Comitê de Organizações Patrocinadas:

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: confiabilidade de informações financeiras, obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis, eficácia e eficiência de operações (BOYNTON e outros, 2002, p.320).

Em linhas gerais, o referencial Coso auxilia na identificação dos objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornecendo critério a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados (COCURULLO, 2004, p.68).

O Coso I (1992) é considerado um modelo de controle para ser adaptado às peculiaridades de cada entidade, obtendo-se um referencial teórico próprio para implementação e avaliação. A integração das dimensões é representada numa estrutura

tridimensional em forma de Cubo. Embora existam outros modelos, a estrutura tornou-se referência mundial e foi incorporada em políticas, normas, regulamentos e até leis, por milhares de organizações em todo mundo.

Neste contexto, o referencial Coso identifica os objetivos essenciais da organização e define controles internos, fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados, gerando subsídios para que a administração, auditoria e demais interessados possam utilizar, avaliar e validar os controles.

Pelo Coso I, o Controle Interno é um processo constituído de cinco componentes, que estão inter-relacionados e presentes em todo o controle interno:

- Ambiente de controle;
- Avaliação e gerenciamento dos riscos;
- Atividade de controle;
- Informação e comunicação;
- Monitoramento.

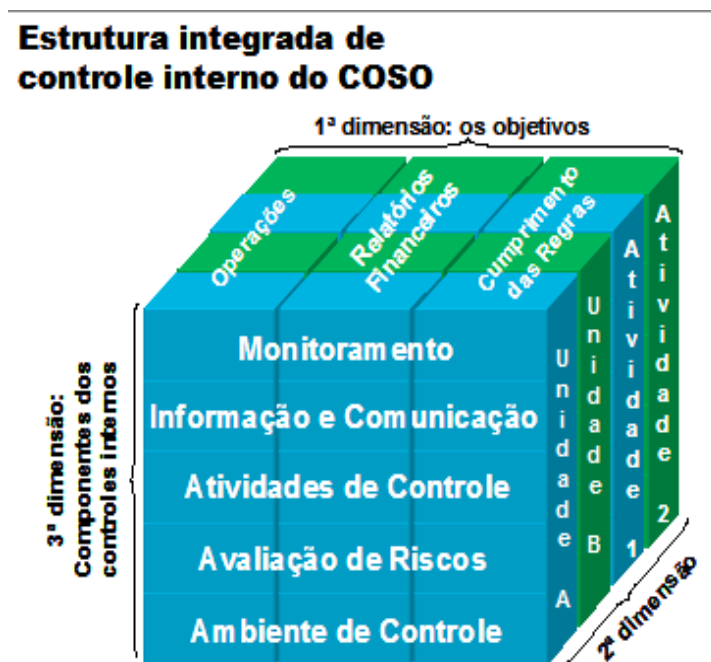


Figura 1 – Cubo do Coso

A figura 1 é denominada “Cubo do Coso” e é uma representação gráfica da relação direta entre os objetivos de uma entidade, que representa aquilo que ela pretende alcançar, e os componentes que formam o sistema de controle interno.

3.2.1 Componentes do Coso

3.2.1.1 Ambiente de controle

Para o Coso, o ambiente de controle “dá o tom” de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. É a fundação para que os demais controles internos, fornecendo disciplina e estrutura (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 321).

Segundo Cocurullo (2004, p.70), trata-se do tom de uma organização e o modo como a mesma opera. Como tal, é a base para todos os outros componentes de controles internos, fornecendo disciplina e estrutura.

O ambiente de controle é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle, sendo efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

São diversos os fatores que compõe o ambiente de controle e representam parte importante da cultura de uma entidade, existindo variações na forma que cada entidade aborda cada fator, a depender de considerações como seu tamanho e maturidade.

Em síntese, são tratados os principais fatores apontados por Boynton e outros (2002, p. 326 e 327):

- **Integridade e valores éticos:** o principal executivo e outros membros da alta administração, com vistas a enfatizar a importância de integridade e valor ético, devem dar o exemplo, sempre demonstrando integridade e praticando altas normas de comportamento ético. Devem comunicar a todos os empregados, por meio de código de conduta escrito e também verbalmente, que é esperado deles uma conduta íntegra e ética. É importante deixar claro dentro da empresa que o empregado tem a responsabilidade de relatar violações conhecidas ou suspeitas a um nível mais alto da organização e que violações resultarão em penalidades. Pode ser apontado ainda o dever da alta administração em fornecer orientação moral a quaisquer empregados cuja formação moral não lhes permita distinguir entre o que é certo e o que é errado. Além disso, deve reduzir ou eliminar incentivos e tentações que possam levar indivíduos a praticar atos desonestos, ilegais ou não éticos.

- **Comprometimento com competência:** para atingir os objetivos da entidade, pessoas em vários níveis da organização devem possuir o conhecimento e as habilidades necessárias para que realizem eficazmente suas tarefas. Comprometimento com competência envolve a consideração, pela administração, do conhecimento e habilidade necessária, e combinação de inteligência, treinamento e experiência que o desenvolvimento de competência exige.
- **Conselho de administração e comitê de auditoria:** entre os fatores que afetam a eficácias desses dois órgãos incluem-se a independência em relação à administração, experiência e estatura empresarial de seus membros. Um comitê composto somente por conselheiros externos, que acompanha o processo de elaboração e apresentação de relatórios financeiros, aumenta a independência de auditores externos e pode contribuir significativamente para que a entidade atinja seus objetivos.
- **Filosofia e estilo operacional da administração:** entre as características que podem impactar o ambiente de controle, incluem-se a forma como a administração assume e monitora os riscos do negócio, a forma como a administração trata com os principais executivos, as atitudes para com o processo de elaboração e apresentação de relatórios financeiros, entre outras objetivos.
- **Estrutura Organizacional:** o desenvolvimento envolve a determinação das principais áreas de autoridade e responsabilidade e as correspondentes linhas de subordinação. A administração deve atentar não apenas para a estrutura das operações da entidade, mas também para a dos sistemas de tecnologia da informação, uma vez que os auditores precisam entender essas relações para avaliar adequadamente o ambiente de controle e como ele pode afetar a eficácia de determinados controles objetivos.

Ambiente de Controle envolve competência técnica e compromisso ético, pode ser considerado um fator intangível da entidade, essencial à efetividade dos controles internos. A postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente, que deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, os procedimentos, o Código de

Ética e o Código de Conduta a serem adotados. Estas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal, o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. As funções principais do Controle Interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência de objetivos e metas é primordial para a existência dos controles internos.

3.2.1.2 Avaliação e gerenciamento dos riscos

De acordo com o documento do Coso:

Avaliação de risco para fins de elaboração e apresentação de relatório financeiro é a identificação, análise e administração dos riscos⁷ de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações contábeis que sejam apresentadas adequadamente de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 329).

A avaliação de risco consiste em um processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. Enquanto componente do controle interno, a avaliação de risco exerce um papel essencial na seleção dos procedimentos apropriados de controle que devem ser realizados. É o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade e determinação da resposta apropriada. Dessa forma, estabelecer os objetivos institucionais é fundamental para a avaliação de risco (INTOSAI, 2004. Traduzida pelo Tribunal de Contas da Bahia, 2007, p.39).

Nesse contexto, os objetivos da entidade devem ser definidos antes que a gerência identifique os riscos que poderiam afetar a sua consecução e realize as ações necessárias para administrar esses riscos, o que significa manter um processo permanente de avaliação e gestão de impactos de risco, de forma que o custo seja razoável, além de manter em seus quadros pessoas com habilidades necessárias para identificar e mensurar os riscos potenciais. Dessa forma, os procedimentos de controle interno são uma resposta ao risco na medida em que estão planejados para limitar as incertezas do resultado que tenha sido definido (Intosai, 2004).

3.2.1.3 Atividade de controle

⁷ Risco é a possibilidade de que um evento ocorra e afete negativamente o alcance de objetivos.

Atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam realmente 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 (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 331).

Os procedimentos de controle são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade e para serem considerados efetivos devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com o plano de longo prazo e ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007, p.44).

Como exemplos de procedimentos de controle, podemos citar:

Segregação de funções: significa fazer com que indivíduos não realizem funções incompatíveis, ou seja, 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 (BOYNTON e outros, 2002, p. 333).

Procedimento de autorização e aprovação: a autorização é o principal meio para assegurar que apenas as transações e eventos que a administração tem a intenção de realizar sejam iniciados, assim deve ser realizada somente por pessoas que detenha essa autoridade. Esses procedimentos devem ser documentados e claramente comunicados aos gerentes e funcionário, incluindo as condições específicas e os termos, segundo os quais ele deve ser realizado. Agir em conformidade com as condições de autorização significa que os funcionários agem de acordo com as diretrizes e dentro das limitações estabelecidas pela administração ou pela legislação (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007).

Controle de acesso: “devem impedir o uso não autorizado de equipamentos de tecnologia da informação, arquivos de dados e programas de computadores. Envolve a salvaguarda física, de *software* e de procedimentos” (BOYNTON e outros, 2002, p. 335).

Conciliação: os registros são conciliados com os documentos apropriados, de forma periódica (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007).

Avaliação de desempenho operacional: deve ser analisado de acordo com as normas, de forma periódica, mediante avaliação da eficácia e da eficiência. Segundo a Intosai, se as

avaliações indicarem que os resultados não alcançam os objetivos ou os padrões estabelecidos, os processos e as atividades estabelecidas pela entidade para alcançar os objetivos devem ser objeto de revisão para determinar se são necessárias melhorias (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007).

A partir da implementação do procedimento de controle, é essencial que se obtenha segurança sobre a sua eficácia. As ações corretivas são consideradas um complemento necessário para os procedimentos de controle, que deve estar integrado com os outros componentes do controle interno.

3.2.1.4 Informação e comunicação

O documento Coso assim conceitua esse componente:

O sistema de informação e comunicação relevante para objetivos relacionados com elaboração e apresentação de relatórios financeiros, de que faz parte o sistema contábil, constituindo-se dos métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade (como também eventos e condições) e manter responsabilidade pelos correspondentes ativos e passivos. Comunicação envolve o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades referentes aos controles internos sobre elaboração e apresentação de relatórios financeiros (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 329).

A informação e a comunicação são essenciais para a concretização dos objetivos da entidade. A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização. Este fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores e superiores e comunicação horizontal entre níveis hierárquicos equivalentes.

A informação confiável e relevante se condiciona ao registro imediato e classificação adequada. A informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades, como a comunicação tempestiva às pessoas adequadas. Por isso, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos devem ser completamente documentados (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007).

A informação é necessária em todos os níveis da organização, com vista a obter um controle interno eficaz e alcançar objetivos da entidade, sendo fundamental a existência de um conjunto de informações pertinentes, confiáveis e relevantes.

3.2.1.5 Monitoramento.

Segundo o Coso, “o monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desempenho e da tempestade de operações dos controles e a tomada de ações corretivas” (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 apud BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 341).

O Monitoramento consiste na avaliação dos controles internos ao longo do tempo. É a forma mais indicada para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. Pode ser feito tanto através do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna. A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividades de controle, informação & Comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado. Os controles são eficientes quando a alta administração tem uma razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos; de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis; e de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

3.3 Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI é uma organização não-governamental, autônoma e independente, que foi fundada em 1953, por 34 países, entre eles o Brasil. Reúne atualmente mais de 188 membros e tem por objetivo promover intercâmbio de informações e experiências entre os países membros sobre temas relacionados com as atividades de fiscalização pública, além de elaborar normas e diretrizes que possam ser aplicadas por todos os seus membros.

Em 2004, as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público foram aprovadas pelos membros da Intosai, refletindo a necessidade de atualização das orientações e

do marco referencial para o controle interno, que datavam de 1992. Em 2007, o Tribunal de Contas da Bahia, apresentou a versão traduzida para a língua portuguesa desse documento, que é objeto de análise deste trabalho.

O objetivo da revisão desse arcabouço de diretrizes foi incorporar algumas inovações conceituais que refletiam avanços do controle interno. Além disso, o documento incorporou o modelo COSO, levando em consideração as peculiaridades do setor público.

O documento elaborado pela Intosai (2004) apresentando as diretrizes para as normas de controles internos não oferece políticas detalhadas, procedimentos ou práticas para implementar o controle interno, mas sim um arcabouço dentro do qual as entidades podem desenvolver controles detalhados e uma base para que o controle interno possa ser avaliado.

Nesse documento, a Intosai faz alusão às responsabilidades dos *stakeholders*⁸ envolvidos nos sistemas de controles internos, identificando que os “Executivos” são diretamente responsáveis por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Os Auditores Internos, segundo o documento, examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz. No entanto, eles não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007, p.63).

Em relação aos demais funcionários de uma organização, a Intosai menciona que eles também contribuem para o controle interno, sendo parte implícita ou explícita das funções de cada um. Todos os funcionários exercem um papel de execução do controle e devem ser responsáveis por relatar problemas operacionais, de descumprimento do código de conduta ou de violação da política.

A Intosai delimita no documento que traça as diretrizes para o controle interno que os entes externos exercem um papel importante no processo de controle interno, uma vez que

⁸ *Stakeholder*: são pessoas, grupos ou instituições com interesse em algum programa ou projeto e inclui tanto aqueles envolvidos quanto os excluídos do processo de tomada de decisão. Estão divididos em grupos primários e secundários. Os grupos primários são aqueles mais afetados, tanto positiva (os beneficiários) como negativamente (aqueles realocados involuntariamente) e os grupos secundários são os intermediários envolvidos no processo de prestação de serviço.

podem contribuir para que a organização alcance seus objetivos ou forneça informações úteis para promover o controle interno. No entanto, não são responsáveis pelo planejamento, implementação, funcionamento adequado, manutenção ou documentação do sistema de controle interno de uma organização.

Segundo a Intosai:

As Entidades Fiscalizadoras Superiores – EFS fortalecem e apóiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para a auditoria de conformidade, contábeis e operacionais das EFSs. Elas transmitem seus achados e recomendam aos *stakeholders* interessados.

Os auditores internos “auditam determinadas organizações governamentais em alguns países. Eles e sua equipe de profissionais devem fornecer orientações e recomendações sobre o controle interno” (Intosai, 2004, traduzido TC/BA, 2007, p.67).

Dessa forma, o entendimento da INTOSAI é de que o controle interno é essencialmente efetuado pelos *stakeholders* internos da entidade, ou seja, os executivos, os auditores internos e demais funcionários. Entretanto, os *stakeholders* externos auxiliam e impactam o sistema de controle interno.

Considerando o tema deste trabalho, entende-se oportuno detalhar a atuação das EFS e dos Auditores Externos em relação aos controles internos das organizações. Nesse contexto, as Diretrizes aprovadas pela Intosai são claras em afirmar que “as obrigações dos entes externos, em particular dos auditores externos e das EFSs, incluem a avaliação do funcionamento dos sistemas de controle interno e a comunicação à gerência sobre seus achados.”

O documento da Intosai lista as seguintes competências dos auditores externos em relação à avaliação dos controles internos:

- determinar a importância e o grau de sensibilidade ao risco ao qual os controles internos estão sendo dirigidos;
- avaliar a sustentabilidade do mal uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas na prestação de contas (*accountability*) e o descumprimento de leis e regulamentos;
- identificar e compreender os controles relevantes;
- determinar o que já se conhece sobre a eficácia dos controles;
- avaliar a adequação do planejamento dos controles;
- determinar, através de provas, se os controles são eficazes;
- relatar sobre as avaliações dos controles internos e discutir as ações corretivas necessárias.

O controle interno é estruturado para oferecer razoável segurança de que os objetivos da entidade estão sendo alcançados, por isso existe a necessidade da existência de objetivos claros delimitados pela entidade, podendo ser considerado um pré-requisito para a eficácia do processo de controle interno.

Ao incorporar o referencial Coso, as Diretrizes da Intosai delimitaram que o controle interno é composto pelos 5 componentes inter-relacionado: ambiente de controle, avaliação de risco, procedimento de controle, informação e comunicação e, por fim, monitoramento. No documento a Intosai detalha cada um dos componentes e faz uma adaptação do modelo de estrutura do Coso à realidade da administração pública. Além disso, os componentes são apresentados não apenas sob a perspectiva do controle interno a ser desenvolvido internamente pela entidade, mas também sob a perspectiva das EFSs e dos Auditores Externos, que buscam avaliar esses controles e propor ou sugerir modificações com vistas a torná-los mais eficazes.

Inicialmente o documento afirma que o ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno, fornecendo o conjunto de regras e estruturas, além de criar um clima que influi na qualidade do controle interno em seu conjunto. Influencia a forma pela qual se estabelecem as estratégias e os objetivos e a maneira pela qual os procedimentos de controle são estruturados.

A partir de objetivos claros estabelecidos por uma entidade e um ambiente de controle eficaz, uma avaliação dos riscos a serem enfrentados pela entidade no alcance de sua missão subsidia a decisão da entidade no desenvolvimento da resposta apropriada ao risco.

A Intosai afirma que a melhor maneira de minimizar o risco é por meio de procedimentos de controle, podendo ser estes preventivos ou detectivos. Esses procedimentos e as ações corretivas devem promover a otimização dos recursos e seus custos não devem exceder o benefício que dela resulte.

Destaca ainda o documento que o controle interno é estruturado para oferecer segurança razoável de que os objetivos gerais da entidade estão sendo alcançados, afirmando que a existência de objetivos claros é um pré-requisito para a eficácia do processo de controle interno.

Em relação ao componente informação e comunicação, destaca a necessidade de serem eficazes para que a entidade conduza e controle suas operações. Afirma que a gerência

necessita de informação relevante, confiável, correta e oportuna, relacionada tanto aos eventos internos, quanto aos eventos externos, sendo necessária a toda a entidade para que alcance o seu objetivo.

É ressaltado no documento que, por ser o controle interno uma atividade dinâmica, deve ser aperfeiçoada continuamente, em função das mudanças e dos riscos que a entidade enfrenta. Dessa forma, o monitoramento do sistema de controle interno é necessário de modo a assegurar que os controles estejam em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos.

Assim, pode-se concluir que os componentes delimitam um enfoque recomendável para os controles internos no setor público, fornecendo as bases a partir das quais podem ser avaliados. Tais componentes se aplicam a todos os aspectos operacionais da organização (INTOSAI, 2004. Traduzido TC/BA, 2007).

3.4 Auditoria de Natureza Operacional no âmbito da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas – Seprog

A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas da União a competência de realizar auditorias de natureza operacional (artigo 71, inciso IV).

A auditoria operacional para Boynton (2002. p. 938) “É um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da avaliação a pessoas adequadas, acompanhados de recomendações para aperfeiçoamento” .

Em 2000, no Tribunal de Contas da União, foi criada uma unidade especializada que realiza, prioritariamente, auditorias de natureza operacional de abrangência nacional e regional, denominada Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog.

Com vistas a fornecer orientação e normatizar os procedimentos das Auditorias de Natureza Operacional, foi desenvolvido o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Portaria n.º 144/2000, resultado de diversos intercâmbios promovidos, ao longo de alguns anos, com entidades de reconhecida competência no campo das auditorias de natureza operacional.

Cabe informar que a atualização deste manual já está sendo providenciada pela área técnica específica, contudo ainda não houve a aprovação pelo TCU. Dessa forma, entendeu-se pertinente fazer o presente estudo baseado no Manual que está atualmente em vigor.

De acordo com o manual, em fevereiro de 1995, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade americana Virginia Polytechnique Institute e a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, foi implantado pelo TCU o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, inaugurando uma nova dimensão na atuação da Corte de Contas, voltada para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais.

A primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional, anteriormente denominado Manual de Auditoria de Desempenho, aprovado pela Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998, procurou integrar e consolidar os principais métodos empregados em avaliação de programa com os conhecimentos e práticas regularmente adotados pelo TCU nos trabalhos de auditoria de desempenho operacional. Dando continuidade às iniciativas nesse campo, em

1998 teve início o Projeto de Cooperação Técnica entre o TCU e o Reino Unido, com o apoio do Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional – DFID e a participação da empresa KPMG, contratada pelo DFID para prestar consultoria ao TCU na implementação do Projeto (Manual Anop/2000 – TCU).

Nesse contexto, o site oficial do Tribunal de Contas da União informa que a auditoria de natureza operacional tem como objetivo avaliar o desempenho das ações do Estado para atender às necessidades da sociedade. Por isso, também é chamada de auditoria de desempenho. Essa avaliação tem como focos principais a eficiência, efetividade e economicidade das intervenções governamentais, objetivando contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo, bem como garantir informações fidedignas à sociedade e ao Parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados.

Dessa forma, o Tribunal de Contas avalia o desempenho dos programas de governo e das unidades e órgãos jurisdicionados, no tocante aos seus objetivos, metas e prioridades, bem como quanto à alocação e uso dos recursos disponíveis, inclusive os provenientes de financiamento externo.

Ao executar as auditorias de natureza operacional, a Seprog toma por base o Manual de Anop, juntamente com técnicas e ferramentas de auditoria desenvolvidas pelo Tribunal, tais como *Benchmarking*⁹, Análise RECI¹⁰, Mapa de Processo¹¹, Análise *Stakeholder*¹², Análise *Swot*¹³, entre outras.

⁹ O *benchmarking* pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

¹⁰ A 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.

¹¹ O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade.

¹² A análise *stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Está ligada à apreciação institucional e à avaliação social, não só utilizando as informações oriundas destas abordagens, mas também contribuindo para a combinação de tais dados em um único cenário.

¹³ A técnica da análise *SWOT* integra as metodologias de planejamento estratégico organizacional. A aplicação da técnica, segundo alguns autores, pode ocorrer quando do diagnóstico estratégico, após a definição da missão ou após o estabelecimento de objetivos de uma determinada organização. De qualquer forma, deve ser aplicada anteriormente à formulação estratégica de ação. Além de ser uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional, pode ser usada também no âmbito das auditorias de natureza operacional, servindo como guia para organizar a opinião da equipe sobre o objeto da auditoria e o ambiente no qual opera.

Além do Manual de Anop e das técnicas e ferramentas mencionadas, no decorrer do ano de 2005, a Seprog passou a utilizar em seus trabalhos, gradativamente, o “Roteiro de Verificação dos Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso”.

4 Metodologia

No que tange à metodologia aplicada no desenvolvimento do trabalho, foi utilizado o Estudo de Caso e realizada a revisão analítica dos documentos que orientaram a aplicação, como o “Roteiro de Verificação de Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso”. Analisou-se também o documento da Intosai que traça recomendações para a adequação e avaliação dos controles internos no âmbito do Setor Público intitulado “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público”.

Ainda, realizou-se Entrevista semi-estruturada, nos meses de outubro e novembro de 2010, em que as questões foram direcionadas e previamente estabelecidas, conforme Apêndice A, considerando que informações importantes foram obtidas por meio de pessoas que estudaram, desenvolveram e aplicaram a metodologia Coso no âmbito da Seprog.

Os entrevistados foram selecionados a partir do critério de ter participado de pelo menos uma auditoria de natureza operacional, desenvolvida pela Seprog, na qual tenha sido aplicado o referencial Coso. Assim, foram entrevistados seis servidores, que atuaram nas auditorias de natureza operacional no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006.

A Entrevista Semi-Estruturada foi dividida em duas partes, sendo que as questões 1, 2 e 3 do questionário visam verificar como os entrevistados contextualizam a questão dos controles internos no âmbito da Administração Pública e na gestão de programas governamentais, relacionado ao mérito mais conceitual e acadêmico.

As questões de 4 a 7 têm a finalidade de tentar identificar como foi feita a abordagem do referencial Coso pela Seprog e como se deu efetivamente a utilização e apropriação do referencial pelos servidores lotados à época na secretaria.

Inicialmente analisou-se em conjunto as respostas das três primeiras questões e foi feito um comparativo com os conceitos ditados pelas “Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público”, da Intosai, juntamente com alguns conceitos utilizados pela doutrina.

Na seqüência, foi feito um relato das respostas das demais questões, agrupando-as de acordo com sua similaridade, com o intuito de perceber de que forma a Seprog internalizou e aplicou o referencial Coso.

Ademais, foi feita análise comparativa entre esses dois blocos de questões com o intuito de mostrar se a percepção das pessoas em relação ao referencial Coso alinha-se com o referencial do Coso sobre Controles Internos.

Por fim, cumpre caracterizar algumas das limitações verificadas na realização do trabalho:

-o trabalho de pesquisa teve que ser aplicado dentro do horário de trabalho e houve certa dificuldade de ajustar os horários das entrevistas às agendas dos entrevistados, considerando a necessidade de continuidade das tarefas profissionais;

-considerando o prazo para a conclusão dos trabalhos, decidiu-se por conduzir a entrevista com um número restrito de servidores, tendo sido considerado o critério de servidores que tenham participado, de 2005 em diante, de pelo menos um trabalho de auditoria no qual tenha sido utilizado o roteiro elaborado a partir do Coso;

-Foram encontradas dificuldades para obter material de pesquisa, no que se refere à aplicação do referencial Coso pela Seprog.

5 Roteiro de Verificação dos Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso

O documento desenvolvido pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governos – Seprog, intitulado “Roteiro de Verificação de Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Cosos”, é um documento de verificação dos controles internos que passou a ser gradativamente empregado aos trabalhos da secretaria no decorrer de 2005.

Importante informar que, embora o documento informalmente tenha sido utilizado nos trabalhos da Seprog a partir de 2005, a versão preliminar, encaminhada à área técnica para apreciação, data de outubro de 2006. Até o mês de dezembro do ano de 2009 o roteiro não havia sido submetido ao plenário do TCU.

O documento discorre acerca dos seus objetivos no seguinte sentido:

O objetivo deste Roteiro é apresentar a metodologia Coso adaptada para a verificação dos controles internos da gestão de programas de governo. Assim como a análise de *Swot*, a metodologia Coso é uma ferramenta de auditoria que permite identificar fatores internos e externos que afetam o desempenho do objeto de auditoria positiva ou negativamente (TCU. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa. Roteiro Coso. Brasília, DF, 2006).

O roteiro enfatiza que a metodologia permite a abordagem sistematizada dos controles internos em cada uma das etapas do trabalho: estudo de viabilidade¹⁴, planejamento e execução da auditoria, destacando que a verificação desses controles é parte essencial das auditorias de natureza operacional (SEPROG, 2006, p.7).

O referido roteiro destaca que a avaliação dos procedimentos dos controles internos relativos aos programas de governo torna-se relevante para a identificação de problemas que comprometem a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade das ações públicas. Assim, justifica que a incorporação da metodologia Coso à sistemática adotada pelo Tribunal na avaliação de programas contribuirá para o exame das deficiências na gestão dos recursos públicos, orientando a identificação do escopo de auditoria e o planejamento das ações de controle.

¹⁴ Estudo de viabilidade – Uma espécie de levantamento feito pela Seprog nas ações finalísticas do programa de governo com o objetivo de verificar a conveniência de se realizar avaliação de programa ou auditoria de natureza operacional.

O roteiro teve por base o documento desenvolvido pelo *Government Accountability Office – GAO*¹⁵, intitulado *Internal Control Management and Evaluation Tool* (Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos), que serve como diretriz para que os administradores públicos americanos avaliem a operação dos controles internos em suas instituições e determinem a necessidade de aprimoramento e correções. Esse documento se estrutura na forma de lista de conferência (check-list) contendo questões sobre o funcionamento de cada um dos cinco elementos da dimensão Coso.

Com o intuito de adequar as questões à realidade da avaliação de programa, foram feitas adaptações e mantida a essência do questionamento. Essas questões foram desenvolvidas para ser aplicadas em todas as auditorias, eram questões padronizadas. Assim, o roteiro é composto de perguntas que, “ajudam a estimar a eficácia dos controles internos do órgão responsável pelo programa auditado”.

O auditor é orientado a obter as informações necessárias para responder às questões do check-list por meio de entrevistas com os gestores, análise documental e de dados secundários, coleta e análise de dados primários e verificação *in loco*.

Em relação ao momento adequado para ser aplicado o referencial Coso nas Anops, o roteiro assim discorre:

A verificação da adequação das atividades de controle é iniciada no estudo de viabilidade, quando são coletadas informações sobre como são executadas as atividades de controle. Na fase de planejamento, é possível analisar seu funcionamento no âmbito do órgão central, enquanto que, durante a execução, os exames são estendidos à execução do programa em nível local (TCU. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa. Roteiro Coso. Brasília, DF, 2006).

Em relação ao destinatário da aplicação do questionário (check-list), o documento técnico desenvolvido pela Seprog orienta os auditores na aplicação das questões no que tange à natureza da informação a ser obtida por meio das entrevistas, informando que deve haver uma seleção de quais questões devem ser tratadas com a gerência do órgão e quais com a gerência do programa objeto de avaliação, assim evitando que as questões sejam direcionadas a pessoas que não tem informações necessárias e suficientes para responder a questão.

¹⁵ Entidade Fiscalizadora Superior dos Estados Unidos da América

O roteiro trás uma série de questões para cada componente do Coso, existindo um quadro contendo explicações dos procedimentos a serem adotados, especificando o âmbito de aplicação¹⁶ e a fase de aplicação da pergunta¹⁷.

Por fim, cabe registrar que o “Roteiro de verificação de controles internos em avaliação de programas de governo – metodologia Coso” foi desenvolvido no âmbito da Seprog e encaminhado à área técnica do Tribunal responsável em avaliar a possibilidade de ser submetida ao plenário para aprovação, contudo até o mês de dezembro/2009 ainda não havia sido submetido ao plenário.

A despeito de o TCU utilizar este modelo de avaliação de controles internos com adaptações do Coso, que teve como base o documento *Internal Control Management Evaluation Tool*, elaborado pelo GAO, concomitantemente a Intosai estava fazendo uma leitura do referencial Coso e adaptando às suas “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público”, no ano de 2004.

¹⁶ Programa ou Órgão

¹⁷ Estudo de Viabilidade, Planejamento ou Execução

6 Resultado da aplicação das Entrevistas Semi-Estruturadas

6.1 Contextualização dos Controles Internos

Entrevista Semi-Estruturada – Questões apresentadas aos entrevistados:

- 1) Na sua opinião, qual a contribuição dos controles internos administrativos para a efetividade da execução das ações governamentais?
- 2) Na sua opinião, qual a contribuição da avaliação de controles internos administrativos para a avaliação da execução das ações governamentais?
- 3) Em função dos trabalhos por você realizados, quais são as principais fragilidades dos controles internos administrativos na gestão dos programas de governo?

A partir das respostas dos entrevistados, foi possível perceber que existe um considerável grau de conhecimento em relação aos controles internos de uma forma geral. Para melhor compreensão, será feita análise em conjunto das respostas, destacando aspectos mais significativos.

6.1.1 Contribuição dos controles internos para a execução das ações de governos

Em relação à contribuição dos controles internos para a execução das ações de governos, percebe-se uma grande preocupação em relação à prevenção de fraudes e a necessidade de resguardar a moralidade pública.

O monitoramento foi destacado como sendo relevante para que o gestor avalie se o programa está sendo executado de forma eficiente. Além disso, foi mencionada a importância dos indicadores de desempenho mais consistentes para conseguir mensurar melhor o resultado do programa.

Foi levantada também a importância dos sistemas informatizados relacionados aos programas de governo, que muitas vezes são ineficientes e outras vezes não existem.

Nesse contexto, foi mencionado que os controles internos contribuem para que haja uma melhor gestão dos recursos públicos e, conseqüentemente, para que a finalidade do programa seja atingida de forma mais eficiente, eficaz e econômica, prevenindo inclusive a má aplicação dos recursos públicos e o conluio entre pessoas envolvidas no sistema.

Por fim, foi ressaltado que para cada programa de governo deve haver a definição de controles internos mais adequados à realidade e às particularidades de cada órgão e de cada programa, levando em conta as peculiaridades individuais.

6.1.2 Contribuição da avaliação dos controles internos para a avaliação da execução das ações de governo

No que tange à contribuição da avaliação dos controles internos para a avaliação da execução das ações de governo, foi apontada a importância de dimensionar o risco e verificar se os controles estão funcionando de forma eficiente e se está havendo a adequada gestão desses riscos.

Destacou-se que a Anop deve avaliar os resultados dos programas sob a perspectiva da eficiência, eficácia e economicidade, contudo deve avaliar também os controles internos, no sentido de entender quais os controles o gestor tem para conseguir alcançar o objetivo inicial traçado para o programa.

A partir da avaliação dos controles, pode-se chegar a resultados indicativos de sujeição à fraude no programa, ou mesmo, avaliar que o programa não está alcançando os resultados desejados por má gestão. Pode ser detectado também que o programa não está alcançando as pessoas que deveriam ser beneficiárias.

Além disso, foi mencionada a importância de avaliar os indicadores de desempenho dos programas, apontados como elemento fundamental de controle interno do componente monitoramento, atualmente que normalmente se constitui em uma fragilidade recorrente nos programas de governo.

6.1.3 Principais fragilidades dos controles internos

Em relação às principais fragilidades dos controles internos, todos os entrevistados apontaram a falta de monitoramento pelo órgão central responsável diretamente pelo Programa de Governo em relação à execução dos programas, havendo baixa confiabilidade dos dados gerados nos sistemas.

Assim, por exemplo, no caso de programas que são executados de forma descentralizada, o gestor público limita-se ao acompanhamento das prestações de contas de convênios e contratos de repasse, tendo em vista a dificuldade de monitorar localmente a execução das ações governamentais.

A ausência de sistema informatizado também foi apontada como fragilidade observada nos programas de governo, impedindo que o nível central tenha informações regionais e tempestivas da execução do programa.

A ausência de avaliação de risco e gerenciamento desses riscos, a deficiência e ausência de comunicação entre os gestores e executores das ações dos programas, a falta de supervisão e controle e a falta de indicadores de desempenho ou inconsistência dos seus atributos também foram apontadas como fragilidades dos controles internos que vêm sendo observadas nos trabalhos realizados pelos entrevistados.

A partir dos elementos analisados, verifica-se que a percepção dos entrevistados acerca dos controles internos converge com o documento do Intosai, sendo que este último seja mais completo e abrangente.

Importante ressaltar que todos os entrevistados demonstraram conhecer bem o que são os controles internos, a sua importância na Administração Pública, a contribuição da avaliação desses controles na avaliação das ações de governos e, por fim, apontaram com facilidade as principais fragilidades mais recorrentes observados nos trabalhos por eles realizados.

6.2 Abordagem do referencial Coso pela Seprog

Entrevista Semi-Estruturada – Questões apresentadas aos entrevistados

- 4) A abordagem metodológica feita pela Seprog na condução das avaliações dos programas de governo é suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos administrativos?
- 5) Quando utilizada, a estrutura conceitual do Coso propiciou algum avanço na avaliação dos controles internos efetivada pela Seprog no âmbito das Anop's? Se sim, quais? Se não, por quê?
- 6) Quais, em sua opinião, as limitações da utilização da estrutura conceitual do COSO nas Auditorias de avaliação de programas de governo?
- 7) Como se deu o processo de apropriação/treinamento/alinhamento interno da estrutura conceitual do Coso e incorporação nos trabalhos de auditoria?

A partir das respostas dos entrevistados, pretende-se fazer o relato agrupando em função de sua similitude, com o intuito de facilitar a compreensão.

6.2.1 A abordagem metodológica utilizada pela Seprog é suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos

Em relação ao questionamento da abordagem metodológica feita pela Seprog na condução das avaliações de programas de governo ser suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos, os entrevistados afirmaram que frequentemente foram avaliados controles internos no âmbito das Anop's, contudo a avaliação não era sistematizada e voltada exclusivamente para os controles internos, pois acontecia de maneira incidental e intuitiva pelas equipes.

Segundo a maioria dos entrevistados, os controles internos, independente da abordagem Coso, são avaliados por meio das diversas ferramentas e técnicas existentes na Seprog e utilizadas nas Anop's, embora as auditorias conduzidas pela Seprog não consigam avaliar todos os componentes do controle e nem tenha o foco exclusivamente nesses controles.

Os entrevistados afirmaram que as ferramentas existentes, quando bem aplicadas, tornam-se suficientes para detectar falhas nos controles internos, contudo essa posição não foi majoritária.

Dessa forma, percebe-se que os entrevistados têm um alinhamento de percepção em relação à avaliação dos controles internos no âmbito da Seprog, afirmando, em suma, que embora não haja uma avaliação direta e exclusiva dos controles internos por meio da abordagem metodológica utilizada nos trabalhos, esses controles são avaliados de forma incidental no decorrer dos trabalhos, sendo algo que está na intuição do auditor.

6.2.2 Avanços propiciados pela utilização do Coso

No que se refere aos avanços propiciados pela utilização do Coso, foi destacado que houve um significativo avanço no entendimento das dimensões dos controles internos de uma forma geral pelos auditores, proporcionando um entendimento de que controle é algo mais amplo, proporcionando uma visão geral mais abrangente e coerente, conhecendo melhor os seus objetos. Além disso, a utilização do Coso propiciou uma atenção especial a diversos aspectos de controle interno que muitas vezes passavam despercebidos pelos auditores.

Outro ponto positivo apontado foi que antes do Coso não havia tanta preocupação em avaliar os controles internos. A partir do referencial a secretaria passou a dar um destaque à avaliação desses controles, tendo ficado mais consolidado na secretaria.

Por fim, afirmou-se que como o Coso era aplicado desde a primeira fase, ou seja, Estudo de Viabilidade, contribuindo assim para que o auditor detectasse possíveis irregularidades e fragilidades, eventualmente gerando questões de auditoria. Contudo, essa idéia de que o Coso contribuiu para que a auditoria detectasse eventuais irregularidades já na fase de Estudo de Viabilidade foi minoritária.

A partir dos pontos positivos elencados, é possível detectar que o Coso foi útil para proporcionar um conhecimento mais detalhado e aprofundado dos controles internos de uma forma geral, não sendo evidente que tenham ocorrido avanços substanciais na avaliação desses controles a partir da introdução da metodologia Coso na Seprog.

6.2.3 Limitações da utilização da estrutura conceitual do Coso

No que tange às limitações da utilização da estrutura conceitual do Coso, para uma melhor compreensão dos fatores apontados pelos entrevistados, entende-se oportuno agrupar as respostas por tema.

Foram citados por diversos entrevistados fatores responsáveis por impedir avanços no processo de avaliação de controles internos por meio da metodologia Coso, além de haver um reconhecimento de que a metodologia não trouxe grandes avanços nas avaliações dos controles.

6.2.3.1 Forma de concepção e aplicação da “metodologia” Coso

Inicialmente houve questionamentos por parte dos entrevistados acerca da forma com que o Coso foi concebido e a metodologia foi aplicada nos trabalhos da Seprog, secretaria que realiza trabalhos com foco em avaliação de desempenho de programas, sendo mencionado que aspectos conceituais deveriam ter sido objeto de estudos mais aprofundados, no que se refere às peculiaridades e objetivos da administração e aos componentes do controle interno, para que o Coso pudesse ser adaptado à realidade de programa de governo.

A aplicação da metodologia foi considerada muito formalista e ritualista, além das questões muito rígidas, o rol extenso e sua aplicação muito cansativa, tanto para o auditor, quanto para o auditado. Existiram dúvidas de como tratar o tema, quando e como aplicar os questionários para que fosse obtido resultado satisfatório. Muitos sentiam que era um “corpo estranho” dentro da auditoria.

Houve dúvidas iniciais em relação às questões e ao destinatário das perguntas do checklist, quais seriam aplicadas ao órgão e quais seriam aplicadas ao programa. Além disso, alguns entrevistados entendem que o questionário era aplicado em momento equivocado e várias das informações obtidas não contribuíam para o resultado da auditoria.

Segundo os entrevistados, a metodologia se mostrou extremamente trabalhosa de ser aplicada, uma vez que era necessário aplicar o questionário de forma independente das atividades normais da auditoria e o relatório retratando os resultados da aplicação do Coso era feito separadamente, sendo que o prazo destinado ao trabalho manteve-se o mesmo de quando não era necessária a aplicação da metodologia.

Há o entendimento de que ocorreu uma sistematização de avaliação focada exclusivamente nos controles internos, contudo já existiam ferramentas que cumpriam esse papel de maneira eficiente.

6.2.3.2 Análise dos resultados da aplicação da “metodologia” Coso

Entre as limitações encontradas pelos entrevistados na análise dos resultados dos questionários, encontra-se a dificuldade em fazer a relação entre as respostas dos questionários Coso e a melhor forma de aprofundar a coleta de dados por meio das diversas ferramentas e técnicas utilizadas nas Anop's.

Além disso, foi relatada a dificuldade em avançar nos exames das respostas dos questionários e fazer a correlação dos resultados com as constatações e achados da auditoria, recomendações, ou mesmo, apenas questões de auditorias.

Dessa forma, percebe-se que os entrevistados relataram significativa dificuldade no tratamento que deveria ser dado às respostas dos questionários para que contribuísse com os resultados da auditoria.

Foi relatado também que a proposta da ferramenta do Coso era fazer diagnóstico por meios dos questionários, contudo as respostas se mostravam muito precárias e frágeis, não existindo segurança para que o auditor evidenciasse qualquer fragilidade no controle interno, exclusivamente a partir das respostas dos entrevistados. Dessa forma, entendeu-se que as análises dos resultados da aplicação do Coso eram superficiais e, para alguns, não faziam muito sentido.

6.2.3.3 Dificuldade de inserir a metodologia à rotina de trabalho existente e ao relatório

Considerando que já existia uma rotina de trabalho utilizada nas Anop's e que os auditores eram acostumados a cumprir um calendário de auditoria, a inserção da metodologia Coso causou um certo desconforto. Alguns entrevistados defendem que não houve um tempo para adaptação e que os trabalhos continuaram tendo a mesma duração de quando não existia a obrigatoriedade da aplicação da metodologia. Dessa forma, por ser a metodologia complexa, diante da orientação escassa, os entrevistados consideraram a aplicação da “metodologia” um entrave ao desenvolvimento das auditorias, ainda mais que existiam diversas formalidades a serem cumpridas.

A maioria dos entrevistados entende que o custo-benefício da aplicação do Coso não era adequado, porque era necessário um tempo grande para aplicar a metodologia e o resultado era considerado pouco substancial.

O registro do resultado alcançado na aplicação da metodologia era feito em capítulo específico no relatório da auditoria. Assim, os entrevistados consideram que as análises tendiam a superficialidade e falta de integração com os demais conteúdos do relatório, segundo os entrevistados.

Embora alguns entrevistados relatassem que havia um capítulo dentro do relatório da auditoria que abordasse a aplicação do Coso, foi destacada a ausência de uniformidade quanto à localização do conteúdo resultante da aplicação do Coso, que muitas vezes era parte integrante do Relatório de Auditoria, outras vezes parte do anexo e outras vezes era um relatório separado do principal.

6.2.3.4 Falta de capacitação das equipes de auditores na Seprog

Em relação à capacitação e treinamento, foi mencionado por diversos entrevistados que não houve um trabalho de convencimento da importância e da utilidade da metodologia Coso nos trabalhos de Anop's realizados pela Seprog.

O treinamento se consolidou por meio de realização de reuniões acerca do tema, palestra ministrada pelos próprios auditores da Seprog que desenvolveram o documento técnico e condução de algumas oficinas em que foi se discutia a metodologia. Todas as atividades voltadas para o treinamento tiveram origem dentro da própria Seprog, não tendo havido colaboração de nenhuma instituição externa ao Tribunal.

A capacitação foi considerada rápida e superficial, não proporcionando o conhecimento necessário para que o auditor compreendesse e aplicasse a metodologia de forma segura e satisfatória.

7 Conclusão

Cumpre, na conclusão deste trabalho, relembrar a diferença entre:

a) controles internos, que são um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração pública, objetivando enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que os objetivos institucionais serão alcançados e

b) auditoria interna, que atua fortemente no componente “monitoramento” do sistema de controle e que contribui significativamente para aferir a conformidade dos controles com vistas ao alcance dos resultados almejados pela organização

O “framework” proposto pelo Coso delimita os componentes que formam a estrutura de controles internos e fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados.

O Coso se tornou referência mundial para o estudo, aplicação e avaliação dos controles internos, tanto para o setor privado, quanto para o público. Nesse contexto, a Intosai, Organização Internacional de Entidade de Fiscalizadoras Superiores, apropriou do referencial e inseriu uma adaptação do Coso no documento intitulado “Diretrizes para as Normas de Controles Internos do Setor Público”, no ano de 2004. Essas diretrizes têm o objetivo de fornecer às entidades do setor público orientações para desenvolver controles internos e uma base para que esses controles possam ser avaliados. Além disso, orienta a avaliação dos controles internos feita pelas Entidades de Fiscalização Superiores e destaca a importância dessa avaliação para fortalecer e apoiar a implantação do controle interno eficaz na administração pública.

A partir das entrevistas e das análises documentais, verificou-se que o modelo Coso foi apropriado e apresentado pela Seprog como uma metodologia de trabalho, inclusive com essa terminologia.

A despeito do Coso ter sido tratado na Seprog como uma metodologia, embora não exista uma convicção doutrinária acerca da natureza metodológica do Coso, entende-se que o modelo Coso pode ser considerado uma mera “estrutura conceitual” ou um “referencial teórico”, ou seja, uma estrutura de conceitos que apóia o diagnóstico e a intervenção nos controles.

Com o tratamento dado pela Seprog, a incorporação do Coso gerou uma considerável expectativa quanto aos resultados da complexa aplicação da técnica delimitada no Roteiro. Contudo, as respostas das questões do check-list não se mostraram suficientes para avaliar os controles internos, segundo a proposta da metodologia, gerando certa frustração das equipes de auditoria.

Quanto à compreensão da equipe da Seprog sobre o papel e importância dos Controles Internos:

a) os entrevistados demonstraram conhecer os elementos que fazem parte dos componentes de controle, tendo sido o componente monitoramento apontado como sendo de maior significância sob a ótica do controle externo;

b) existe a percepção de que os controles internos contribuem para que haja uma melhor gestão dos recursos públicos e, conseqüentemente, para que a finalidade do programa seja atingida de forma mais eficiente, eficaz e econômica, prevenindo inclusive a má aplicação dos recursos;

c) outro papel importante é o de prevenir fraudes e resguardar a moralidade pública, uma vez que a existência de controles internos bem desenhados auxilia a mitigação de riscos de fraudes;

d) foi destacada a importância de delimitação de controles internos mais adequados à realidade e às particularidades de cada órgão e de cada programa.

Quanto às principais dificuldades verificadas na utilização do Coso nos trabalhos:

a) provável fragilidade no processo de convencimento das equipes de auditoria da importância e dos objetivos de aplicação do Coso;

b) rigidez dos questionários que não poderiam ser adaptados à realidade do programa que estava sendo auditado;

c) formalidade da aplicação da metodologia e do registro do resultado;

d) dificuldade na aplicação do Coso e nos exames do resultado das questões e no tratamento que deveria ser dado às respostas dos questionários para que contribuísse com os resultados da auditoria;

e) o resultado da aplicação do questionário Coso era considerado superficial e de pouca contribuição para os trabalhos de auditoria;

e) a capacitação técnica proporcionada aos auditores foi considerada rápida e superficial não tendo proporcionado o conhecimento necessário para compreensão e aplicação da metodologia de forma segura e satisfatória.

A partir dos elementos levantados nesta pesquisa, há a indicação de que a temática de avaliação de controles internos no âmbito da auditoria de avaliação de programas não pode prescindir de um processo claro e inequívoco de preparação e apropriação de conceitos e abordagens pelas equipes de auditoria. Além disso, e tendo em vista que o Coso presta-se a fornecer uma “estrutura conceitual” (e não servir-se como uma metodologia) sua utilização deve ser antecedida pelo adequado desenvolvimento, sistematização e adaptação de ferramentas e técnicas que possibilitem aos auditores a adequada coleta e análise de dados e informações sobre a integridade, consistência e efetividade dos controles internos.

Por fim, importa deixar registrada a sugestão para que outros trabalhos acadêmicos abordem o tema Coso sob perspectivas diversas, tais como a aplicabilidade do referencial Coso pelo gestor público, já que o tema é pouco tratado no meio acadêmico, especialmente sob o enfoque da administração pública. Além disso, sugere-se que o próprio TCU, a partir da experiência já obtida com a aplicação do referencial Coso nas Anop’s executadas pela Seprog, repense e reestude a estrutura conceitual, procedendo os ajustes necessários para adequar à realidade da avaliação dos Programas de Governo, a fim de obter um resultado satisfatório nas avaliações dos controles internos.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Tribunal de Contas da União, Manual de Auditoria de Natureza Operacional.

Disponível em:

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_a_nop

BRASIL. Tribunal de Contas da União, Manuais de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional. Disponível em:

http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_a_nop

BRASIL. Secretaria Federal de Controle, Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001

BRASIL. Seprog, Estrutura da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Portaria nº 1, de 13 de fevereiro de 2009.

BOYTON, Willian C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. Auditoria. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Domingos Poubel. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. São Paulo: Atlas, 2008.

COCURULLO, A. Gestão de riscos corporativos; Riscos Alinhados com Algumas Ferramentas de Gestão: Um Estudo de Caso. São Paulo: Scortecci, 2002.

CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 267

INTOSAI. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível no site:

http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf

SEVERINO, Antônio J. Metodologia do Trabalho Científico. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

The Comitee of Sponsoring Organization: <http://www.coso.org/>

Controladorias e Finanças: <http://controladoriaefinancas.blogspot.com/2008/05/o-que-o-coso.html>

Apêndice A

Entrevista Semi-Estruturada a ser aplicada no desenvolvimento do trabalho de conclusão de curso, tendo como tema “A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO”.

Nome do entrevistado:

- 1) Na sua opinião, qual a contribuição dos controles internos administrativos para a efetividade da execução das ações governamentais?

- 2) Na sua opinião, qual a contribuição da avaliação de controles internos administrativos para a avaliação da execução das ações governamentais?

- 3) Em função dos trabalhos por você realizados, quais são as principais fragilidades dos controles internos administrativos na gestão dos programas de governo?

- 4) A abordagem metodológica feita pela Seprog na condução das avaliações dos programas de governo é suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos administrativos?

- 5) Quando utilizada, a estrutura conceitual do Coso propiciou algum avanço na avaliação dos controles internos efetivada pela Seprog no âmbito das Anop's? Se sim, quais? Se não, por quê?

- 6) Quais, em sua opinião, as limitações da utilização da estrutura conceitual do COSO nas Auditorias de avaliação de programas de governo?

- 7) Como se deu o processo de apropriação/treinamento/alinhamento interno da estrutura conceitual do Coso e incorporação nos trabalhos de auditoria?