



TCEPR
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES
DE
**CONTROLE
INTERNO**
AOS JURISDICIONADOS
2ª EDIÇÃO | 2024



TCEPR
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ

DIRETRIZES E ORIENTAÇÕES
DE
**CONTROLE
INTERNO**
AOS JURISDICIONADOS
2ª EDIÇÃO | 2024

SUMÁRIO

1. BREVE HISTÓRICO.....	8
2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	12
3. CONTROLE INTERNO.....	13
4. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO - SCI.....	16
4.1. RESPONSABILIDADES NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....	18
5. COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO.....	19
5.1. AMBIENTE DE CONTROLE.....	20
5.2. AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	20
5.3. ATIVIDADES DE CONTROLE.....	22
5.4. 5INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÕES.....	23
5.5. MONITORAMENTO.....	24
6. PRINCÍPIOS GERAIS DO CONTROLE INTERNO.....	25
7. MACROFUNÇÕES DO CONTROLE INTERNO.....	26
7.1. AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	27
7.2. CONTROLADORIA.....	28
7.3. TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO.....	28
7.4. CORREGEDORIA.....	30
7.5. OUVIDORIA.....	32
8. UNIDADE DE CONTROLE INTERNO - UCI.....	34
8.1. PRERROGATIVAS E ATRIBUIÇÕES DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO.....	35
8.2. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA.....	36
8.3. PLANO ANUAL DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO.....	38
8.4. CICLOS DE AUDITORIA.....	39
8.5. RELATÓRIO DE COMUNICAÇÃO AO GESTOR.....	39
8.5.1. Relatórios de Auditorias e de Monitoramentos.....	39
8.5.2. Relatório Anual de Atividades.....	40
8.6. RELAÇÃO CONTROLE INTERNO E TRIBUNAL DE CONTAS.....	40
9. CONTROLE INTERNO SOB A VISÃO DO COSO.....	41
9.1. COSO I – 1992.....	42
9.2. COSO II - 2004.....	44
9.3. COSO 2013.....	50
9.4. COSO 2017.....	51
10. CONTROLE INTERNO E O MODELO DE 3 LINHAS.....	55
11. ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA (MODELO IA-CM).....	58
12. GOVERNANÇA ORGANIZACIONAL.....	62
12.1. GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.....	64
12.2. GOVERNANÇA, RISCO E CONTROLE INTERNO.....	70
12.2.1. Gestão de Risco na Governança.....	70
12.2.1.1. Matriz De Risco.....	73
12.2.2. Controle Interno na Governança.....	75
12.2.2.1. O papel da Unidade de Controle Interno na Governança.....	77

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - PRINCIPAIS MARCOS LEGAIS DO CONTROLE INTERNO	8
FIGURA 2 - FUNÇÕES CLÁSSICAS DA ADMINISTRAÇÃO	12
FIGURA 2 - OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	18
FIGURA 4 - AMBIENTE DE CONTROLE	20
FIGURA 5 - AVALIAÇÃO DE RISCOS	22
FIGURA 6 - ATIVIDADES DE CONTROLES E CATEGORIAS DE RISCOS	22
FIGURA 7 - MACROFUNÇÕES DO CONTROLE INTERNO	26
FIGURA 8 - UNIDADES DE CONTROLES INTERNOS DESCENTRALIZADAS	34
FIGURA 9 - UNIDADE DE CONTROLE INTERNO CENTRALIZADA	35
FIGURA 10 - NÍVEIS DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS	37
FIGURA 11 - ATIVIDADES DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO - UCI	40
FIGURA 12 - ESQUEMA GRÁFICO DO COSO I	42
FIGURA 13 - OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO	43
FIGURA 14 - COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO	43
FIGURA 15 - NÍVEIS DA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	44
FIGURA 16 - ESQUEMA GRÁFICO DO COSO ERM (COSO II)	46
FIGURA 17 - GERENCIAMENTO DE RISCOS	47
FIGURA 18 - CONTROLE INTERNO, GESTÃO DE RISCOS CORPORATIVOS E A GOVERNANÇA CORPORATIVA	50
FIGURA 19 - FOCO DOS FRAMEWORKS EMITIDOS PELO COSO	51
FIGURA 20 - ESTRUTURA DO <i>FRAMEWORK</i>	51
FIGURA 21 - MISSÃO, VISÃO E VALORES – MVV DO COSO ERM – 2017	52
FIGURA 22 - PERSPECTIVAS DA GESTÃO DE RISCO	52
FIGURA 23 - COMPONENTES DE GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS	52
FIGURA 24 - COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO COSO 2017	54
FIGURA 25 - FORMAS DE ATUAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO	55
FIGURA 26 - MODELO TRÊS LINHAS DE DEFESA - 2013	55
FIGURA 27 - MODELO TRÊS LINHAS - 2020	56
FIGURA 28 - EVOLUÇÃO DO MODELO DE AVALIAÇÃO DAS UCIS	59
FIGURA 29 - AS TRÊS LINHAS E O MODELO IA-CM	59
FIGURA 30 - NÍVEIS DA AUDITORIA INTERNA	59
FIGURA 31 - PRINCIPAL-AGENTE NO SETOR PÚBLICO	64
FIGURA 32 - PILARES DA GOVERNANÇA	65
FIGURA 33 - FUNÇÕES DE GOVERNANÇA E DE GESTÃO	66
FIGURA 34 - INTER-RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA E GESTÃO	69
FIGURA 35 - PRÁTICAS DE GOVERNANÇA PÚBLICA	69
FIGURA 36 - GERENCIAMENTO DE RISCOS	71
FIGURA 37 - COMPONENTES DO EVENTO DE RISCO	73
FIGURA 38 - EXEMPLO DE MATRIZ DE RISCOS	74
FIGURA 39 - INTER-RELAÇÃO ENTRE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES	76
FIGURA 40 - RISCO INERENTE <i>VERSUS</i> RISCO RESIDUAL	76

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO <i>VERSUS</i> AVALIATIVO ...	16
QUADRO 2 - RESPONSABILIDADES NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	18
QUADRO 3 - ATIVIDADES DE CONTROLE	23
QUADRO 4 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	31
QUADRO 5 - AUDITORIA INTERNA <i>VERSUS</i> CONTROLE INTERNO	36
QUADRO 6 - MATRIZ DO MODELO DE CAPACIDADE DE AUDITORIA INTERNA	61
QUADRO 7 - FUNÇÕES DE GOVERNANÇA <i>VERSUS</i> FUNÇÃO DE GESTÃO	67
QUADRO 8 - DETALHAMENTO DOS CRITÉRIOS DE PROBABILIDADE	74
QUADRO 9 - DETALHAMENTO DOS CRITÉRIOS DE IMPACTO	75

IDEALIZAÇÃO DO PROJETO

Conselheiro Durval Amaral
Escola de Gestão Pública do TCE/PR

PRODUÇÃO TÉCNICA

Ely Celia Corbari
Guilherme Arruda Santos

PARTICIPAÇÃO ESPECIAL

Inspetor Mauro Munhoz

NORMALIZAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO

Alice Soria Garcia

PRODUÇÃO GRÁFICA

Núcleo de Imagem do TCE/PR
Fotos Arquivo do TCE/PR

APRESENTAÇÃO

No papel de agente transformador de uma administração pública ética, transparente, responsável e tendo como finalidade institucional a busca pela efetividade dos controles internos e pela melhoria da governança pública, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná – TCE/PR apresenta a segunda versão das Diretrizes e Orientações sobre o Controle Interno para os jurisdicionados.

Intensificando a caminhada do Tribunal de Contas em direção ao aprimoramento dos controles internos, e visando dar concretude à função pedagógica e preventiva desta Corte, o presente documento compreende a versão atualizada e ainda mais detalhada da primeira versão elaborada e publicada na gestão (2017-2018) do Conselheiro José Durval de Mattos do Amaral de forma pioneira e inovadora.

Nesse sentido, as orientações, diretrizes e conceitos servem como subsídio para um ambiente de aprendizado nos seus jurisdicionados, bem como estimulam uma administração pública mais eficiente e inovadora destacando a importância e necessidade da efetiva implantação dos conceitos relacionados ao controle interno.

Sob essa perspectiva, cada vez mais se faz necessário adotar mecanismos de controle e governança que assegurem que o foco principal de um governo é a sociedade, os cidadãos e o resultados das suas ações. Ademais, a implantação do controle interno visa dotar a administração pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, o cumprimento das exigências legais, a fidedignidade das informações divulgadas, a proteção do erário e a otimização na aplicação dos recursos públicos, garantindo, ainda, tanto segurança jurídica para atuação dos gestores como melhores resultados à sociedade.

Com um controle interno efetivo, a administração pública garante à sociedade que os recursos públicos estão sendo aplicados de forma eficiente e nos termos previstos nas leis e regulamentos, além de aprimorar a parceria com o Tribunal de Contas no exercício de sua missão institucional.

Vale frisar, contudo, que os controles internos devem ser instituídos pela alta administração permeando todos os setores da organização, pois são inerentes à função administrativa, além de serem um dos pilares da governança pública.

Sob esse prisma, o manual contempla um compilado de conceitos, aspectos legais, princípios e diretrizes aplicáveis ao controle interno de uma forma ampla e detalhada, alinhada às diretrizes da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas - ATRICON, aprovada por meio da Resolução nº 05/2014 - Controle Interno dos Jurisdicionados.

1. BREVE HISTÓRICO

Toda e qualquer administração, seja ela municipal, estadual ou federal deve contemplar em sua estrutura os chamados controles internos primários, e ainda, de acordo com a Constituição Federal de 1988, manter um Sistema de Controle Interno instituído e regulamentado, sendo o elo principal de apoio ao controle externo na sua missão institucional.

Sob o ponto de vista histórico, somente em 1938 o conceito de controle surgiu no extinto Departamento Administrativo do Serviço Público – DASP, que tinha como objetivo principal a proposição de medidas de aperfeiçoamento na estrutura do serviço público. Entretanto, apenas em 1964, com a promulgação da Lei nº 4.320, em 17 de março, o controle passou a ser regulamentado junto com a criação das expressões Controle Interno e Controle Externo.

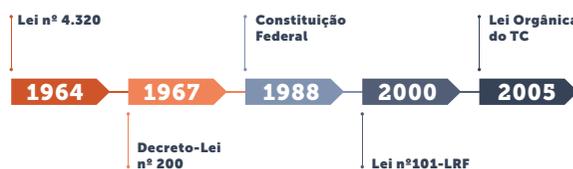
A figura a seguir apresenta os principais marcos legais a respeito do controle interno, tendo como ponto de partida a Lei nº 4.320/64.



Nos últimos vinte anos os controles internos vêm ganhando notoriedade e relevância nos processos gerenciais da Administração Pública brasileira, incorporando conceitos mais atuais no ordenamento jurídico em função das referenciais e *frameworks* (documentos) internacionais.

O histórico a seguir apresenta os marcos normativos e legais no âmbito nacional e as normas internacionais mais relevantes que contribuíram para a consolidação da visão atual do controle interno.

Figura 1 - Principais marcos legais do controle interno

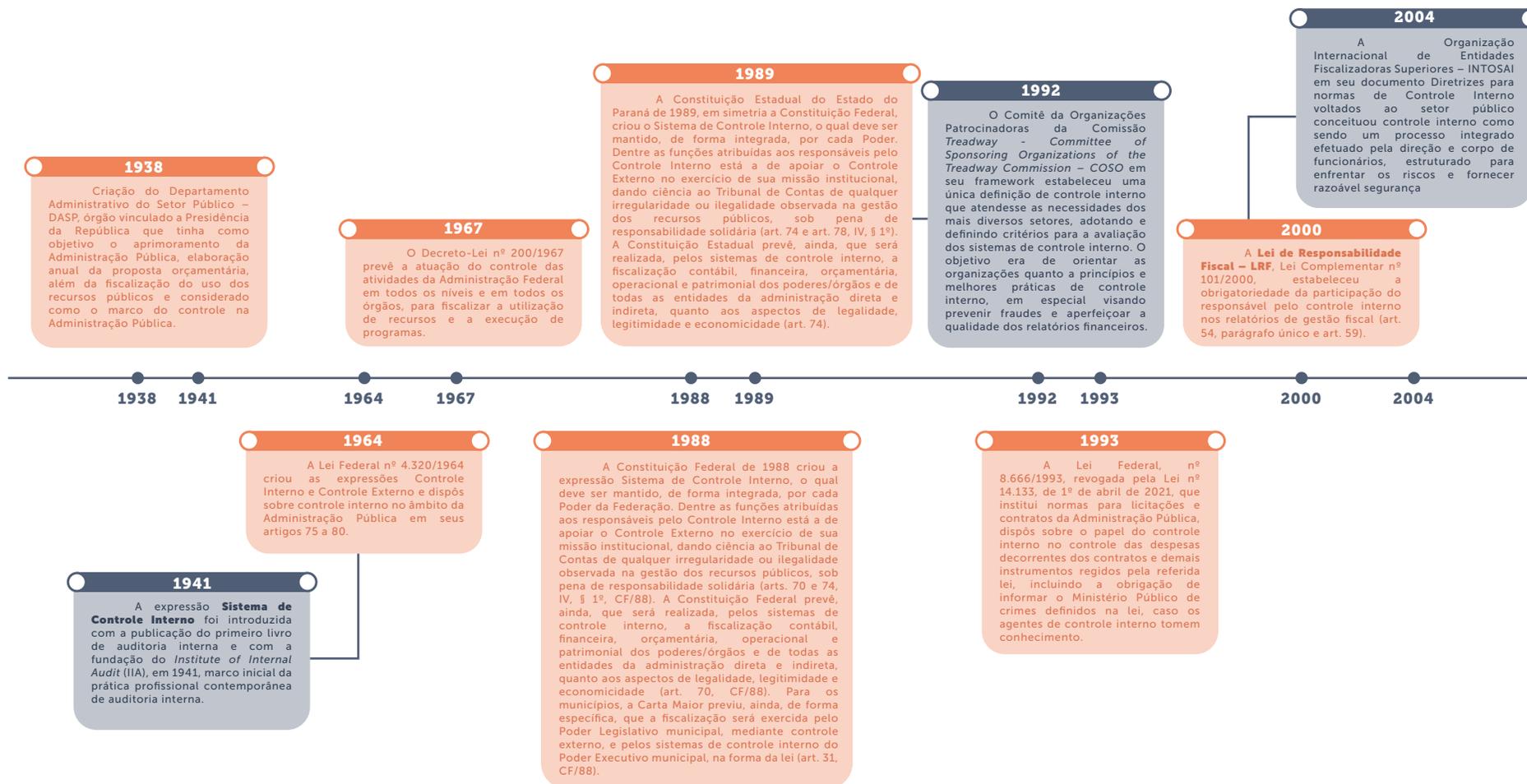


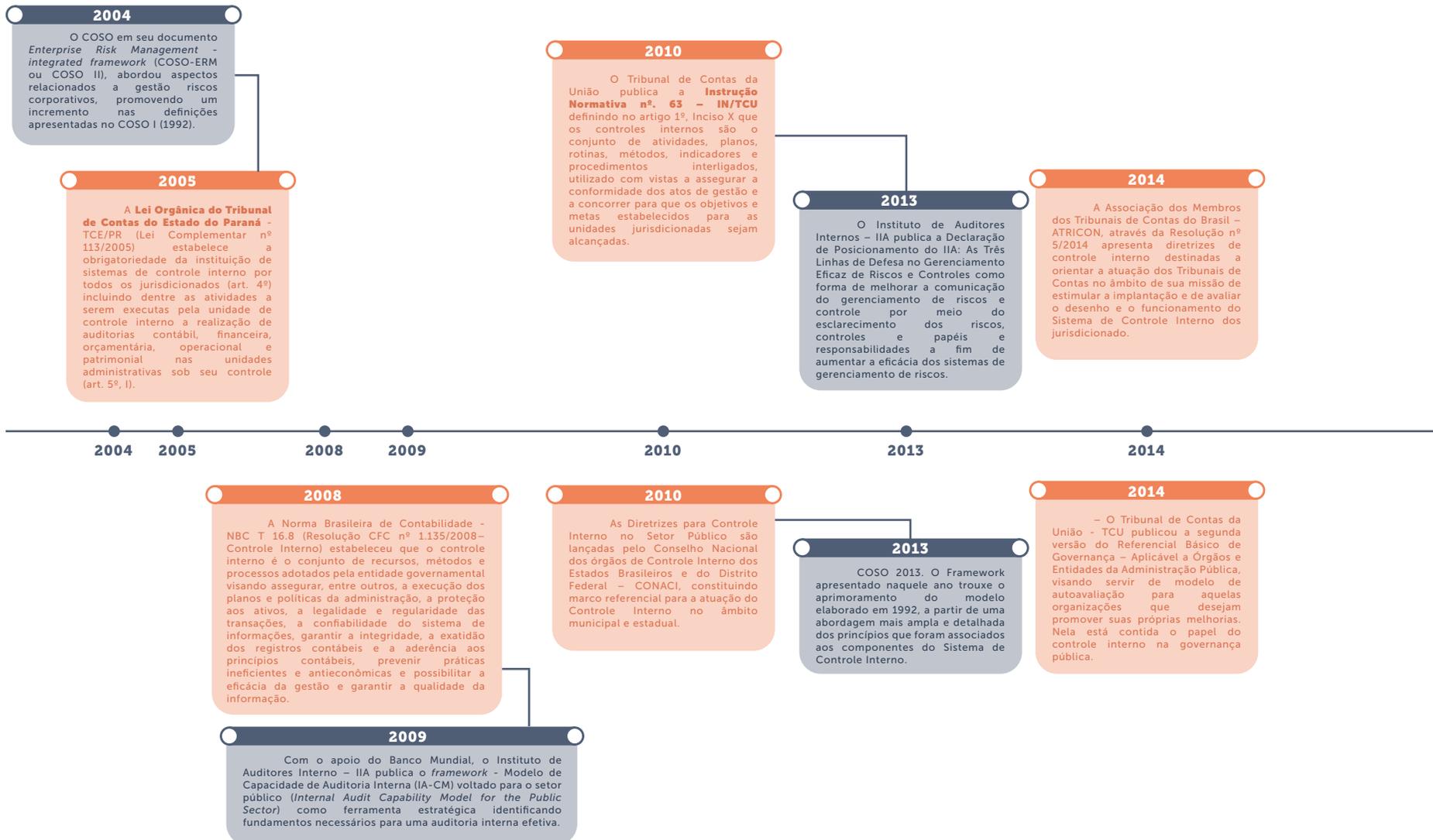
Fonte: Os autores

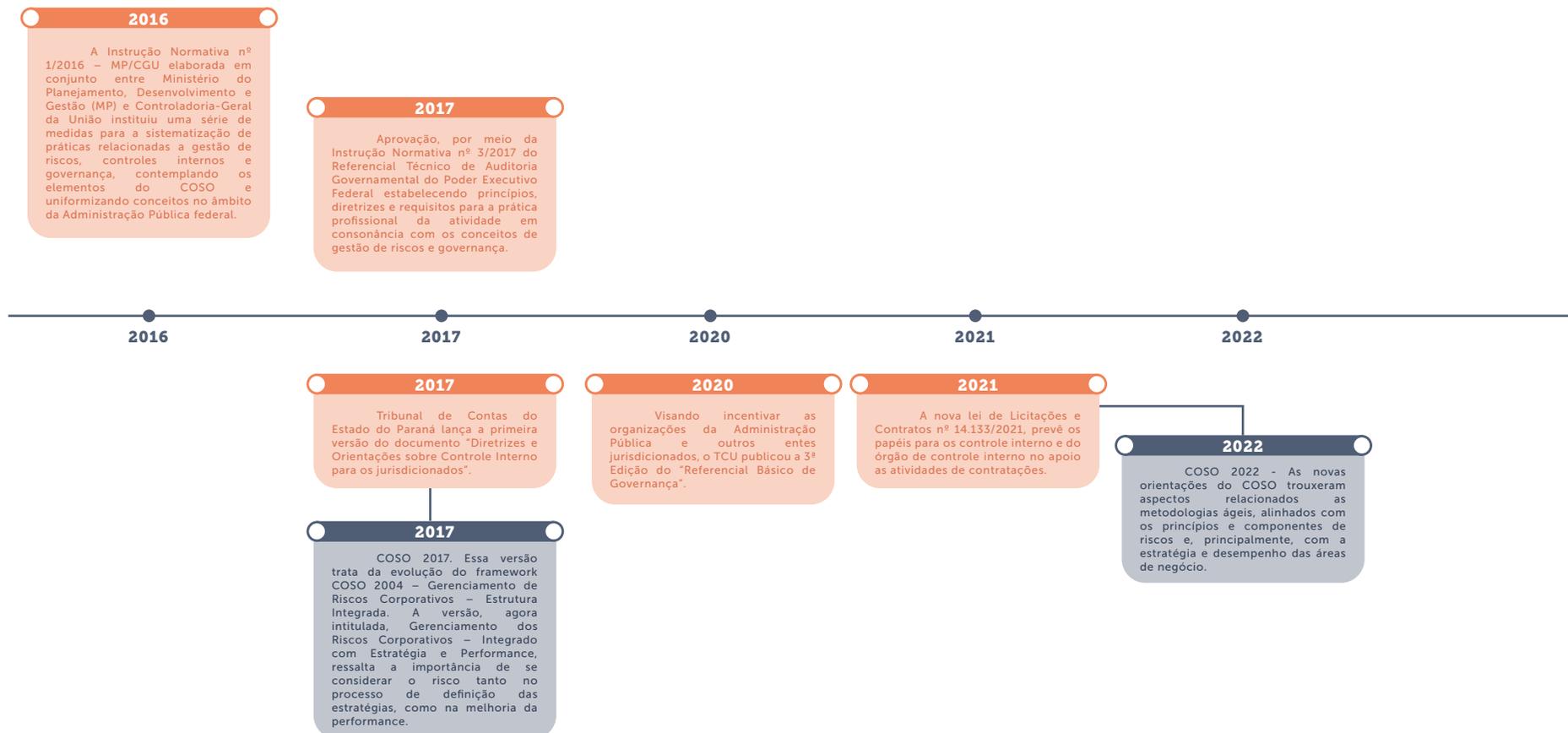
MARCOS NORMATIVOS E LEGAIS:

BRASIL

NORMAS INTERNACIONAIS







2. CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para entender os aspectos relacionados ao controle na Administração Pública é importante, primeiramente, definir a etimologia da palavra controle que, de origem latina *rotulum*, significa "rolo, escrito, registro", utilizado nos primórdios para designar o rol de contribuintes.

Entretanto, embora historicamente a palavra controle sempre estivesse ligada às finanças, sob o ponto de vista da gestão, a atividade de controle – que tem a finalidade de medir e avaliar o desempenho e os resultados – está entre as funções clássicas da administração de qualquer entidade, juntamente com o planejamento, a organização e a direção compõem a essência de uma organização, conforme ilustrado seguir.

Figura 2 - Funções Clássicas da Administração



Fonte: Os autores

De maneira ainda mais ampla, o verbo controlar remete a conferência, verificação, e a análise de um determinado processo/atividade a partir de

um padrão pré-estabelecido, e até mesmo associado ao ato de fiscalizar.

Contudo, o conceito de controle vai além dos aspectos financeiros, envolvendo atividades operacionais, estratégicas e organizacionais. Trata-se de uma função da administração que monitora e avalia as atividades e resultados alcançados para assegurar que o planejamento, organização e direção sejam bem-sucedidos.

Nesse sentido, de acordo com Fayol, criador da Teoria Administrativa, o controle está associado a verificação da conformidade, principalmente do plano adotado, das instruções emitidas e dos princípios estabelecidos. Ademais, o autor destaca que o controle tem como principal objetivo evidenciar as falhas e os erros, a fim de evitar reincidências operacionais (Koontz; O'Donnel, 1980).

Taylor, considerado o pai da Administração Científica, define que o controle é um dos quatro princípios da administração e que tinha como função "controlar o trabalho, para se certificar de que o mesmo está sendo executado de acordo com as normas estabelecidas e segundo o plano previsto" (Chiavenato, 2001).

Na Administração Pública o conceito de controle muitas vezes está vinculado limites. Nessa esteira, Hely Lopes Meirelles (2020) afirma que o controle na Administração Pública pode ser considerado a vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.

No Brasil o termo foi introduzido no Direito Brasileiro por Seabra Fagundes, em 1941, com o título "O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário". E é justamente na Administração Pública brasileira, em 1936, ainda na Era Vargas, que começam a ser instituídos princípios da Teoria da Burocracia, visando o combate a corrupção e o nepotismo, frutos do Estado Absoluto, onde predominava uma cultura voltada ao patrimônio, com características coronelistas da época.

Em 1938 no chamado Governo Constitucional, surge a primeira autarquia brasileira, o DASP – Departamento Administrativo do Serviço Público, marcando o início da fase burocrática no Estado a partir da revisão dos procedimentos, normas, processos e estrutura da administração.

Justen Filho (2005) cita que o controle é um processo de redução de poder, entendida essa expressão no sentido da imposição da vontade e do interesse de um sujeito sobre outrem. Nesta linha, Charles de Secondat (Barão de Montesquieu) autor da obra que defendia a divisão do Estado em três poderes, asseverava que todo o homem que tem em mãos o poder é sempre levado a abusar dele, e assim irá seguindo, até que encontre algum limite (Montesquieu, 2010). Daí a necessidade de controles, sejam internos ou externos a organização.

No entanto, apesar dos conceitos de controle geralmente estarem vinculados a limites, servem, também, para avaliar o desempenho das entidades do setor público, concomitante com a análise das leis, normas e procedimentos e com a garantia da precisão e da confiabilidade das informações.

Neste sentido, as atividades inerentes ao controle não podem estar dissociadas da etapa anterior que é a de planejar todos os processos. Assim, o controle é ferramenta que irá apontar simultaneamente eventuais distorções e falhas que necessitam ser corrigidas durante a fase de execução de uma tarefa, atividade ou desempenho.

3. CONTROLE INTERNO

O termo controle interno refere-se à fiscalização que a Administração Pública exerce sobre os atos e atividades de seus órgãos e entidades descentralizadas que lhe estão vinculadas. Ou seja, é o controle que a Administração Pública exerce sobre suas próprias atividades e resultados.

Há muita divergência quanto a atuação do controle interno e nos conceitos de "Controle Interno Administrativo", "Controle Interno Avaliativo" e "Sistema de Controle Interno", os quais aparecem descritos em diversos regramentos adotados pela Administração Pública.

Esses termos por vezes promoverem a percepção de que os responsáveis pela execução dos controles internos são as Unidades de Controle Interno – UCIs, situação que se mostrou equivocada.

Diante deste fato, é necessário discutir sobre o conceito de Sistema de Controle Interno, definido inicialmente na Constituição Federal de 1988, bem como a respeito das demais terminologias relacionadas ao controle interno.

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*, o Controle Interno é um processo dinâmico e integrado que envolve a estrutura de governança, administração e outros profissionais da organização, como segue:

[...] um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a) eficácia e eficiência das operações;
- b) confiabilidade de relatórios financeiros;
- c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (COSO, 1992, p.13)

Antes de seguir apresentando os diversos conceitos de controle interno, vale a pena pausar e discutir um pouco a abrangência do conceito de controle interno apresentado pelo COSO, do qual se extrai-se alguns pontos importantes, quais sejam:

a) É um processo

O controle interno consiste em tarefas e atividades contínuas, integradas e vinculadas umas às outras e que visam à consecução de um resultado (produto, serviço) comum.

b) É exercido por todos

O controle interno não é uma atividade desenvolvida isoladamente pela Unidade Central de controle, mas um processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional, de todos os níveis da entidade, para enfrentar os riscos e oferecer segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

c) Fornece razoável segurança

O controle interno, não importa o quão efetivo, pode fornecer à organização apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do controle interno, dentre elas:

- 1 custo *versus* benefícios dos controles
- 2 burla aos procedimentos e às políticas da administração
- 3 conluio, indivíduos agindo conjuntamente
- 4 falhas, associadas a pessoas
- 5 erro no julgamento, normalmente dos tomadores de decisão

Nas limitações incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e de que rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano. Por exemplo, pode haver erro na concepção ou na modificação

do controle. Igualmente, a operação de controle pode não ser efetiva, por exemplo, quando as informações apresentadas para os fins do controle interno não são usadas efetivamente porque o indivíduo responsável não compreende o seu propósito ou deixa de tomar a ação apropriada.

Embora essas limitações sejam inerentes, a administração deve estar ciente delas ao selecionar, desenvolver e aplicar controles na organização para minimizar, dentro do possível, tais limitações.

d) Está atrelado aos objetivos da organização

O controle interno é conduzido para atingir objetivos, caracterizando-se como um meio e não um fim em si mesmo. Ele deve estar atrelado aos objetivos da organização e do controle, que são:

Conformidade

relaciona-se ao cumprimento das leis, normas e regulamentos às quais a organização está sujeita

Divulgação

relaciona-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, abrangendo os requisitos de confiabilidade, oportunidade e transparência

Operacional

relaciona-se à eficácia e à eficiência das operações da organização, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda dos ativos

A definição prévia de objetivos organizacionais é fundamental à estruturação dos controles internos, isto porque estes controles internos são instituídos com vistas a garantir a efetividade e eficácia daqueles objetivos. Assim, os controles internos envolvem os processos

elaborados e conduzidos pelas pessoas que direcionam as ações ao alcance dos objetivos, incluindo ainda a identificação e mitigação dos riscos que possam comprometer a sua realização.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI (2007) recepcionou o trabalho do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's (COSO)* como o marco referencial sobre controle interno. Em seu trabalho "Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público", define o controle interno da seguinte forma:

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

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2007, p. 19)

Neste sentido, alinhado ao COSO, a INTOSAI define o conceito de controle interno como um processo integrado, ou seja, o controle não é um fato ou circunstância isolada, mas uma série de ações que permeiam as atividades da organização. Essas ações se dão em todas as operações da entidade, de modo contínuo. São ações inerentes à maneira pela qual a gerência administra a organização. Assim, o controle interno é parte integrante da essência da organização.

Em 2001, com o objetivo de dar luz à abrangência do termo controle interno, a então Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Economia, por meio da Instrução Normativa nº. 01, voltada para o Poder Executivo Federal conceituou controle interno administrativo como:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da Administração Pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (Brasil, 2001).

O Tribunal de Contas da União, por meio da Instrução Normativa nº 63, de 2010, com intuito de estabelecer normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração federal, dispôs que os controles internos são:

Conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados (Brasil, 2010b, art. 1º, inc. X).

O Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão - MPDG em conjunto com a CGU, também por meio de uma Instrução Normativa nº 01/16, considerou como controle internos da gestão:

Conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
 - b) cumprimento das obrigações de accountability;
 - c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
 - d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.
- O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica; (MPDG/CGU, art. 2, V, 2016)

Todos os conceitos citados, que em diversos aspectos retratam o controle interno administrativo (procedimentos) sob a responsabilidade do gestor do órgão, possuem convergência em relação ao conteúdo, embora cada ente acabe optando por uma terminologia distinta.

Assim, o controle interno de uma organização contempla o controle administrativo, também chamado de controles de gestão, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização.

Controles Internos Administrativos: atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização (ATRICON, 2014).

O controle interno da organização contempla, também, as atividades desenvolvidas pela Unidade de Controle Interno - UCI (também chamada de Órgão Central de Controle Interno ou Unidade Central de Controle Interno).

Unidade de Controle Interno: a estrutura organizacional deve contemplar uma Unidade de Controle Interno, que deve ser independente da gerência e que se reportará diretamente à autoridade máxima da organização, responsável pela coordenação, orientação e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade (ATRICON, 2014).

A Unidade de Controle Interno – UCI desempenha o controle interno avaliativo, aquele responsável por avaliar os controles internos administrativos (de gestão) incidente nos processos de trabalho do

ente. A Unidade de Controle Interno **deve ser instituída pela alta administração e a ela se vincular, visando assegurar a independência e o correto funcionamento da unidade de controle.**

A diferença entre o controle interno administrativo e avaliativo está apresentado no quadro a seguir, indicando as respectivas responsabilidades pela sua instituição.

Quadro 1 - Controle Interno administrativo versus avaliativo

CONTROLE INTERNO	
ADMINISTRATIVO (DE GESTÃO)	AVALIATIVO
Também chamados de controles internos de gestão, são atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e alcançar os objetivos da organização, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização. A responsabilidade pela instituição dos controles internos administrativos é do gestor da unidade, do órgão e entidade que compõe a Administração Pública.	Realizado pela Unidade de Controle Interno (unidade administrativa de assessoramento direto da alta administração), com a finalidade de auditar e avaliar a consistência, qualidade e suficiência dos controles internos administrativos (ou de gestão). É responsabilidade da autoridade máxima administrativa da organização instituir a Unidade Central de controle responsável pelas avaliações independentes.

Fonte: Os autores

4. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO - SCI

O Sistema de Controle Interno – SCI não pode ser confundido com os controles internos de gestão ou com o Órgão Central de controle, ou seja, com a Unidade de Controle Interno – UCI.

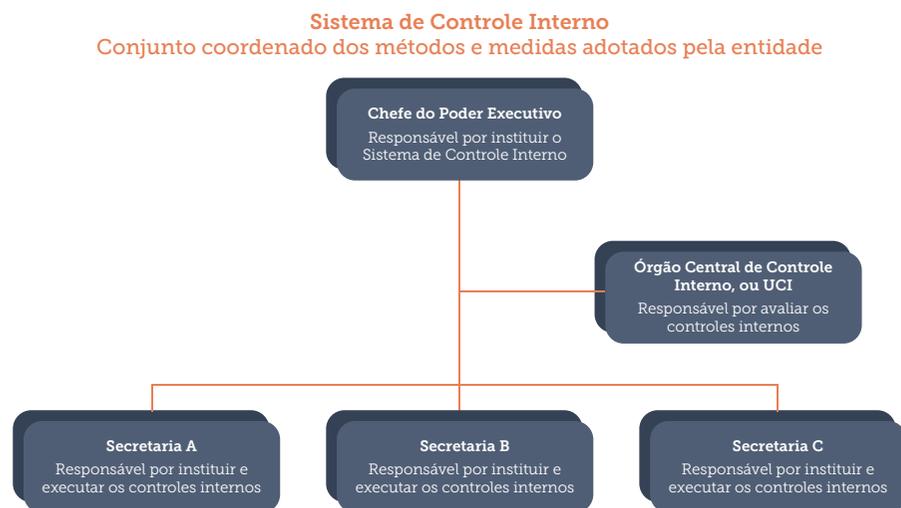
A palavra “sistema” vem do latim “systema” e do grego “sýstema”, onde sy (junto) + sta (permanecer). Desta maneira, etimologicamente a palavra sistema significa aquilo que permanece junto. Assim, “sistema” é um

conjunto de elementos interdependentes de modo a formar um todo organizado que concorrem para um determinado fim.



O Sistema de Controle Interno - SCI é um processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade.

Assim, o Sistema de Controle Interno é composto pelas atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização, envolvendo todas as unidades, todos os níveis, todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização, conforme ilustrado a seguir.



Fonte: Os autores

A INTOSAI definiu Sistema de Controle Interno como:

"Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, [...] incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas." (Brasil, 1991, p. 295)

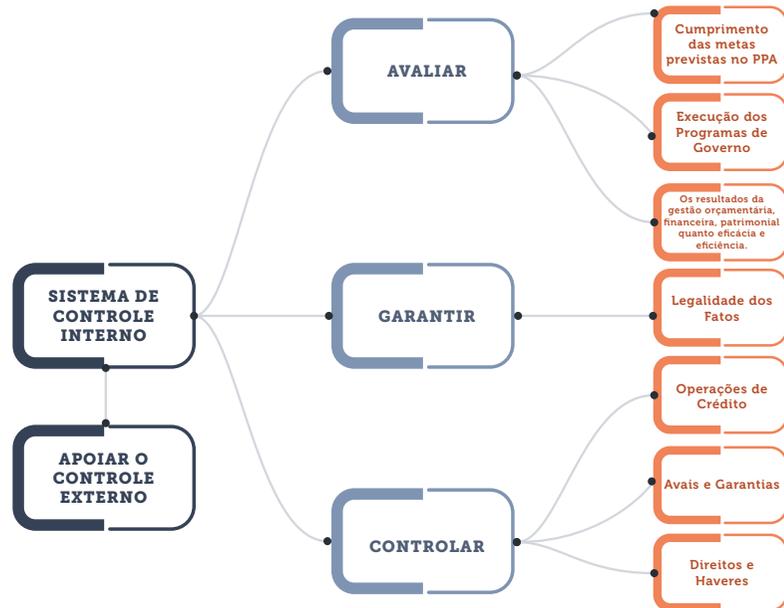
Na mesma linha, a ATRICON define Sistema de Controle Interno como:

Processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da Administração Pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de accountability;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, utilização não autorizada ou apropriação indevida (Atricon, 2014, p. 7).

Pela Constituição Federal, em seu artigo 74, ao Sistema de Controle Interno compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos, bem como da legalidade dos atos de gestão, conforme demonstrado no diagrama a seguir:

Figura 2 - Objetivos do Controle Interno pela Constituição Federal



Fonte: Os autores

Para verificar se o Sistema de Controle Interno está cumprindo com seus objetivos, a organização pública conta com a Unidade Central de controle interno, que utiliza técnicas de auditoria e de fiscalização a fim de avaliar os controles internos administrativos (de gestão). Daí vem a expressão “avaliação de controles internos” realizadas pela Unidade Central de controle (ou Unidade de Controle Interno – UCI).

4.1. RESPONSABILIDADES NO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Para a ATRICON (2014) são responsáveis pelo Sistema de Controle Interno: a) a autoridade máxima da organização; b) a Unidade de Controle Interno - UCI; e, c) as unidades executoras do controle interno.

A seguir estão listadas as responsabilidades de diferentes agentes vinculadas ao Sistema de Controle Interno:

Quadro 2 - Responsabilidades no Sistema de Controle Interno

autoridade máxima administrativa da organização	<ul style="list-style-type: none"> • criar e regulamentar o funcionamento do Sistema de Controle Interno da entidade; • conduzir e supervisionar o processo de normatização das rotinas e dos procedimentos de controle dos processos de trabalho da organização; • garantir o cumprimento ao princípio da segregação de funções na estrutura organizacional e no fluxo dos processos de trabalho da entidade; • garantir estrutura de trabalho adequada e as prerrogativas e condições necessárias à atuação dos controladores internos; • garantir condições e promover o desenvolvimento profissional contínuo dos profissionais do controle interno; • implantar e supervisionar o funcionamento da política de gerenciamento de riscos da organização; • analisar e implementar as avaliações e recomendações propostas pela Unidade de Controle Interno com vistas a melhoria do Sistema de Controle Interno da entidade.
--	--

unidades de auditoria ou de controle interno

- comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial das unidades que compõem a estrutura do órgão;
- avaliar o cumprimento e a execução das metas previstas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual;
- apoiar o Controle Externo;
- representar ao Tribunal de Contas sobre irregularidades e ilegalidades;
- acompanhar o funcionamento das atividades do Sistema de Controle Interno;
- assessorar a Administração;
- realizar auditorias internas, inclusive de avaliação do controle interno e de avaliação da política de gerenciamento de riscos da organização;
- avaliar as providências adotadas pelo gestor diante de danos causados ao erário, especificando, quando for o caso, as sindicâncias, inquéritos, processos administrativos ou tomadas de contas especiais, instaurados no período e os respectivos resultados, indicando números, causas, datas de instauração e de comunicação ao Tribunal de Contas;
- acompanhar os limites constitucionais e legais;
- avaliar a observância, pelas unidades componentes do Sistema, dos procedimentos, normas e regras estabelecidas pela legislação pertinente;
- elaborar parecer conclusivo sobre as contas anuais;
- revisar e emitir parecer acerca de processos de Tomadas de Contas Especiais;
- orientar a gestão para o aprimoramento do Sistema de Controle Interno, sobre a aplicação da legislação e na definição das rotinas internas e dos procedimentos de controle;
- monitorar o cumprimento das recomendações e determinações dos órgãos de controle externo e interno;
- zelar pela qualidade e pela independência do Sistema de Controle Interno.

unidades executoras do Sistema de Controle Interno

- prestar apoio na identificação dos "pontos de controle" inerentes ao sistema administrativo ao qual sua unidade está diretamente envolvida, assim como no estabelecimento dos respectivos procedimentos de controle;
- coordenar o processo de elaboração, implementação ou atualização do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle, ao qual a unidade em que está vinculada atua como órgão central do sistema administrativo;
- cumprir e exercer o acompanhamento sobre a efetiva observância do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle a que sua unidade esteja sujeita e propor o seu constante aprimoramento;
- encaminhar à Unidade de Controle Interno, na forma documental, as situações de irregularidades ou ilegalidades que vierem a seu conhecimento mediante denúncias ou outros meios, juntamente com evidências das apurações;
- adotar providências para as questões relacionadas ao respectivo Tribunal de Contas afetas à sua unidade;
- atender às solicitações da Unidade de Controle Interno quanto às informações, providências e recomendações;
- comunicar à chefia superior, com cópia para a Unidade de Controle Interno, as situações de ausência de providências para a apuração e/ou regularização de desconformidades;
- promover o mapeamento e o gerenciamento de riscos relacionados aos objetivos operacionais dos processos de trabalho de responsabilidade da respectiva unidade.

Fonte: ATRICON (2014)

5. COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO

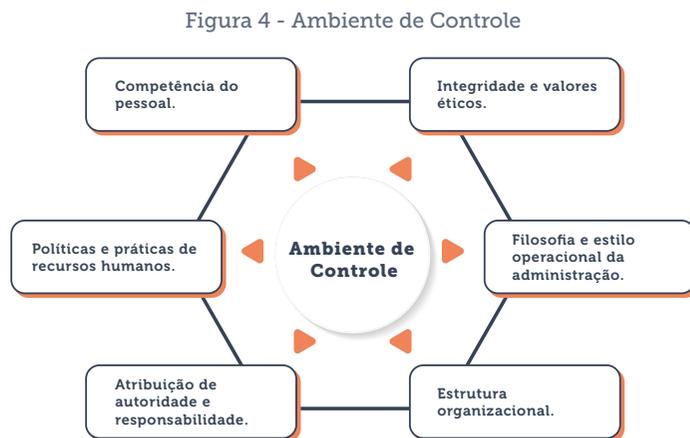
Os componentes do controle interno correspondem aos elementos mínimos que devem estar presentes no Sistema de Controle Interno – SCI. Ainda de acordo com a ATRICON (2014) os componentes são: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento, os quais serão tratados a seguir.

5.1. AMBIENTE DE CONTROLE

Este componente refere-se ao ambiente interno de uma organização – as pessoas (recursos humanos) e o ambiente no qual operam. O ambiente interno provê a atmosfera na qual as pessoas conduzem suas atividades e cumprem suas responsabilidades de controle, servindo de base para os demais componentes do controle interno, retrata a consciência e a cultura de controle e é afetado fortemente pelo histórico e pela cultura da organização.

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização

Segundo as normas do Instituto de Auditores Internos – IIA (2012), o ambiente de controle proporciona a disciplina e a estrutura para se atingir os principais objetivos do Sistema de Controle Interno e possui os seguintes elementos:



Fonte: IIA (2012)

Essas estruturas fundamentais estabelecem as expectativas e a importância da integridade na cultura corporativa da organização, enquanto a gerência e os diretores evidenciam seus valores por meio de estilos operacionais e da estrutura organizacional. Por exemplo, a formalização da separação de funções mostra que a administração não apenas age de maneira adequada, mas também se responsabiliza.

5.2. AVALIAÇÃO DE RISCOS

A eficiência e o fortalecimento dos controles internos estão diretamente ligados com os riscos operacionais e ambientais que as organizações estão submetidas, resultando diretamente no aumento da qualidade dos serviços públicos, na eficácia das políticas públicas e na melhor utilização dos recursos públicos.

O controle interno é essencial para minimizar os riscos das atividades administrativas e garantir a segurança do cumprimento delas. Além disso possibilita maior integridade as organizações públicas e contribui para melhorar a governança.

Os riscos estão relacionados às perdas e oportunidades, algo que pode dar certo ou errado, e associados a probabilidade do não atingimento dos objetivos de um determinado processo, atividade ou da missão organizacional ou o insucesso de um eventual acontecimento.

Há diversos conceitos associados ao termo "risco". Porém, de forma geral, o mesmo pode ser classificado em três grupos:

Riscos são eventos incertos que tem somente efeito negativo em um determinado projeto.

Riscos são eventos incertos que podem ter tanto efeito positivo, denominado de oportunidade, quanto negativo (ameaça).

Riscos são eventos incertos, porém sem detalhar que são negativos ou positivos.

O risco não pode ser confundido com incertezas. Um risco pode ser tanto prejudicial (ameaça) quanto benéfico (oportunidade) aos objetivos da organização. A incerteza, por sua vez, é a falta de informação ou de conhecimento sobre o resultado de uma ação, decisão ou evento.



Riscos são eventos ou situações incertas que podem gerar impactos negativos (ameaças) ou positivos (oportunidades) sob os objetivos definidos de programas, projetos ou de serviços que são entregues à sociedade.

A principal diferença entre risco e incerteza está associada a previsão da ocorrência de um determinado evento.



Risco

Diz respeito ao evento em si, aquilo que pode acontecer

Incerteza

Diz respeito à nossa incapacidade para prever a sua ocorrência

O risco está presente em todas as atividades humanas. Sempre que se toma uma decisão ou deixa de tomá-la, se está de alguma forma assumindo riscos. Pessoas e organizações, sejam públicas ou privadas, enfrentam algum tipo de risco em suas atividades diárias. Assim, as organizações públicas devem estar conscientes dos riscos relevantes que envolvem suas operações.

Mesmo que o conceito de risco esteja bem delimitado, algumas dúvidas podem surgir, como por exemplo:

Quais são os riscos na Administração Pública?



A resposta dessa pergunta não é simples e envolve diversos fatores internos e externos. Porém, de maneira macro, os principais riscos nos processos gerenciais e administrativos da organização pública envolvem situações e questões associadas ao orçamento público previsto de uma determinada obra ou projeto, a qualidade de um serviço público ou também o atingimento de uma determinada meta proposta no Plano Plurianual.

Avaliar riscos não compreende apenas identificá-los, mas também criar estratégias preventivas apropriadas para mitigá-los. Para definir adequadamente os riscos, uma organização deve procurá-los interna e externamente.

Partindo dessa premissa, a avaliação de risco envolve as etapas de identificação, avaliação e resposta, conforme apresentado a seguir:

Figura 5 - Avaliação de Riscos



Fonte: Os autores

O propósito da gestão de riscos é gerenciar a exposição aos riscos de forma que a organização pública se sujeite apenas o necessário para efetivamente atingir seus objetivos. Assim, quando uma instituição limita sua exposição e cria um inventário que lida com riscos, desenvolve uma estratégia para gerenciar ameaças à consecução de seus objetivos.

5.3. ATIVIDADES DE CONTROLE

As atividades de controle estão expressas em políticas e procedimentos de controle, que devem ser estabelecidos e aplicados para auxiliar e assegurar que ações necessárias para tratar os riscos relacionados ao cumprimento dos objetivos da organização, sejam realizadas de forma eficaz.

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração, pois visam mitigar os riscos que podem impactar negativamente na realização dos objetivos.

As atividades de controle estão comumente voltadas para três categorias de riscos: de processo ou operacionais; de registros; e de conformidade.

Figura 6 - Atividades de Controles e Categorias de Riscos



Fonte: Os autores

As atividades de controle, se estabelecidas de forma tempestiva e adequada, podem vir a prevenir ou administrar os riscos inerentes ou potencial da entidade.

As atividades de controle podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio.

O quadro a seguir apresenta alguns controles preventivos e de detecção que podem ser instituídos ao longo dos processos organizacionais e no ambiente tecnológico.

Quadro 3 - Atividades de Controle

ATIVIDADES DE CONTROLE	
determinação de funções e autoridade (prevenção)	Instituir organogramas com definições claras das funções e das responsabilidades e autoridades que compõe o cargo.
atribuição de limites de alçada (prevenção)	Estabelecer limites e alçadas quanto a aprovação de valores, assinar ou assumir posições em nome da instituição, visando maior segurança na realização das operações, permitindo, também, que as principais decisões, de acordo com os riscos e os valores envolvidos, fiquem centralizadas nos principais administradores.
autorizações e aprovações (prevenção)	Determinar as atividades e transações que necessitam de autorização e aprovação por um supervisor, garantindo assim a validação e assegurando que a mesma está em conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos.
segregação de funções (prevenção)	Estabelecer as funções de forma a não concentrar todas as fases inerentes a uma operação sob inteira responsabilidade de um único funcionário, reduzindo o risco de erros humanos e ações indesejadas. Contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre os funcionários.
supervisão (prevenção)	Instituir supervisão permanente e adequada com o número de funcionários visando o melhor rendimento pessoal e à manutenção da eficiência operacional, pois permite corrigir rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das atividades.
revisão segregada (prevenção)	Instituir método de revisão e de aprovação, com vistas a identificar se as políticas e os procedimentos estabelecidos pela entidade estão sendo adequadamente seguidos.

ATIVIDADES DE CONTROLE	
segurança física (prevenção e detecção)	Protegidos contra uso, compra ou venda não-autorizados os recursos da organização, incluindo os controles de acessos e de entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, call-back para acessos remotos, criptografia e outros. Incluem-se neste controle os processos de inventário dos itens mais valiosos para a organização.
sistemas informatizados (prevenção e detecção)	Controles feitos através de sistemas informatizados, alcançando os controles nos centros de processamentos de dados e controles na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas e os aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transações.
revisão de desempenho operacional (detecção)	Estabelecer processo de acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas, aos objetivos traçados e aos benchmarks.
conciliações (detecção)	Comparação das informações entre diversas fontes de informação, identificando diferenças e eliminando possíveis pendências.
indicadores de desempenho (prevenção)	Instituir objetivos e metas a serem seguidos por todos, estabelecendo benchmarks.
programas de contingência e planos de continuidade dos negócios (prevenção e detecção)	Estabelecer plano de contingência para enfrentar situações negativas e construir estratégias de recuperação assegurando a continuidade dos negócios.

Fonte: Os autores

Visando identificar, prevenir ou monitorar riscos, as atividades de controle devem ser incorporadas ao longo do ciclo de vida de uma atividade vinculada à execução dos serviços públicos.

5.4. INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÕES

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis

inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno.

A comunicação é o processo contínuo e interativo visando proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação sustenta todo o Sistema de Controle Interno. A alta administração e a gerência, por exemplo, comunicam expectativas aos funcionários por meio de informações compartilhadas. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério.

Durante a fase de monitoramento, os relatórios gerados internamente fornecem informações oportunas aos auditores externos e outras partes interessadas. À medida que as informações são coletadas e disseminadas, elas devem fluir para cima, para baixo e por toda a organização.

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação – que podem variar desde complexo sistemas computacionais a simples reuniões de equipes de trabalho – e são importantes para obtenção das informações necessárias ao acompanhamento dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade.

5.5. MONITORAMENTO

O monitoramento é a avaliação dos controles internos ao longo do tempo. Ele é o melhor indicador para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não.

Os controles são efetivos 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 as leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e à administração.

O monitoramento do controle interno pode ser feito por meio de avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles.

As avaliações contínuas, inseridas nos processos organizacionais nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração.

Os resultados do monitoramento são avaliados em relação a critérios previamente estabelecidos, sendo que as deficiências são comunicadas à alta administração e a estrutura de governança.

6. PRINCÍPIOS GERAIS DO CONTROLE INTERNO

O Sistema de Controle Interno deve ser orientado por princípios fundamentais, cuja observância visa garantir com razoável segurança que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Os princípios gerais de controle interno, de acordo com a ATRICON, (2014), são os seguintes:

- **segregação das funções:** a estrutura das unidades/entidade deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa concentre competências e atribuições.
- **relação custo/benefício:** consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar. O custo do controle não deve exceder os benefícios que ele pode oferecer.
- **qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:
 - a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
 - c) funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
- **aderência a diretrizes e normas:** o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.
- **definição de responsabilidades:** existência de normas que definam a autoridade e, conseqüentemente, a responsabilidade e competência de todos os agentes no Sistema de Controle Interno. Neste aspecto, em qualquer unidade ou entidade, deve ser observado:
 - a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
 - b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.
- **delegações de poderes:** a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, a autoridade delegada e as atribuições.
- **instruções devidamente formalizadas:** os procedimentos e instruções devem ser disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes, claros e objetivos, emitidos pela autoridade competente;

- **controles sobre as transações:** é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito.

Estes princípios devem ser observados tanto pela Unidade de Controle Interno – UCI quanto pelos controles de gestão instituídos no âmbito das atividades administrativas.

7. MACROFUNÇÕES DO CONTROLE INTERNO

Inicialmente os Órgãos Centrais do Sistema de Controle Interno contemplavam apenas atividades relacionadas a Auditoria e Controladoria. Posteriormente foram agregadas ao Órgão Central de Controle as funções de Ouvidoria, Corregedoria, Controladoria e Auditoria.

Esta evolução passa pela reestruturação da administração ao longo dos últimos anos, principalmente por uma necessidade de redefinição do papel e das funções do Estado. Isto tem ocorrido principalmente por questões relacionadas a evolução econômica e de políticas internacionais, que juntas proporcionam um maior nível de profissionalização, transparência e participação da sociedade por meio do Controle Social. Tais questões se tornaram fundamentais para o incremento do controle na Administração Pública em todos os níveis.

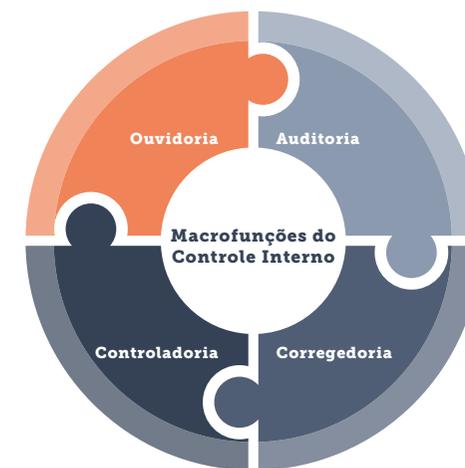
A sociedade por meio do cidadão, está cada vez mais crítica com a administração, utilizando canais de comunicação com mais frequência e cobrando mais transparência no uso do recurso público, por meio de reclamações, sugestões, críticas ou também pela sociedade civil organizada.

Cada vez mais, portanto, as atividades relacionadas a transparência, ouvidoria, corregedoria, auditoria e questões que envolvem o controle

interno na administração necessitam de integração, contribuindo para que o governo exerça seu poder de autotutela e para que a sociedade realize o controle social.

Nesse contexto, em 2009 foi elaborada a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, PEC-45/09, que visa acrescentar o inciso XXIII ao artigo 37 da Constituição Federal, especificando as funções do Sistema de Controle Interno: ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição. Essas funções representam o que é de mais relevante desempenhado no âmbito do Controle Interno, segundo o Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI, 2015).

Figura 7 - Macrofunções do Controle Interno



Fonte: Os autores

A PEC nº 45/09, foi apresentada com a justificativa de que as frequentes irregularidades e ineficiências denunciadas à Administração Pública tem como uma de suas causas a ausência de um mecanismo estruturado e eficaz de controle. Além disso, teve como objetivo a inscrição no

texto constitucional de preceitos inerentes ao regime democrático de Direito, de fiscalização permanente da atuação do Estado e de seus agentes na aplicação dos recursos públicos. No entanto, após sucessivas tramitações no Congresso Federal, em 2018 a proposta foi arquivada.

O referido documento destaca que as atividades do Sistema de Controle Interno **deveriam ser exercidas em órgãos de natureza permanente e por servidores organizados em carreiras específicas**, evitando ingerências políticas na administração, tendo a seguinte redação:

Art. 1º O art. 37 passa a vigorar acrescido do seguinte inciso XXIII:

“XXIII – as atividades do Sistema de Controle Interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da Administração Pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei. (Brasil, 2009a, art. 1º).

Porém, não há um consenso sobre as alterações propostas na PEC n.º 45/2009. Fernandes (2013) por exemplo, cita que a proposta de emenda constitucional não trata da implementação de uma matriz de responsabilidade, instrumento de controle que tem como principal função a definição das responsabilidades, atribuições e funções de cada agente participante dos processos burocráticos que movimentam a Administração Pública.

Além disso, sugere adaptações no texto no sentido de incluir funções especiais do controle, envolvendo a atuação preventiva e orientadora, além de promover inclusões constitucionais relacionadas aos princípios da transparência e funções pedagógicas do controle.

Portanto, não há unanimidade no texto proposto, bem como, nas alterações que precisam ser realizadas. Essa dificuldade está associada

principalmente a falta de sólidos conceitos associados ao controle interno, controle social, transparência e acesso à informação no âmbito da Administração Pública.

Isso fica ainda mais evidente a partir de uma breve análise dos Poderes Executivos municipais e estaduais que não contemplam a Ouvidoria e a Corregedoria congregadas com as atividades de Auditoria e de Controle Interno em uma Unidade Central de controle.

Item 32. O Sistema de Controle Interno dos Poderes Executivos estaduais e municipais poderão adotar, preferencialmente, o modelo de Controladorias Gerais, agrupando as macro funções de auditoria governamental, controle interno, ouvidoria e corregedoria, desde que não haja estrutura própria para as duas últimas, sendo obrigatórias as funções de auditoria governamental e de controle interno para todos os jurisdicionados, em consonância com as orientações da INTOSAI, COSO I e II, CONACI e destas diretrizes (ATRICON, 2014, p. 18).

Além da proposta de estrutura apresentada pela PEC n.º 45/2009 e das Diretrizes apresentadas pela ATRICON (2014), outras atribuições e atividades ao longo do tempo foram incorporadas pelos órgãos centrais de controle interno, como por exemplo a transparência e controle social e o combate à corrupção.

Sob esse aspecto, a seguir são detalhadas as macrofunções do controle interno.

7.1. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Tem por **finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade,**

legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP a auditoria é "... um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis". (IRB, 2017, p. 11)

O objetivo da macrofunção auditoria é realizar avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. As avaliações podem recair sobre os atos de gestão, sobre os controles internos e sobre a gestão e o desempenho de políticas públicas, com enfoque de legalidade, financeiro ou operacional.

Segundo a CGU (Brasil, 2017a), a Auditoria Interna Governamental, embora apresente muitas semelhanças com a Auditoria Independente, apresenta também suas especificidades. Entre elas, pode-se destacar:

- a) a obtenção e a análise de evidências relativas à utilização dos recursos públicos, a qual contribui diretamente para a garantia da *accountability* nas suas três dimensões, quais sejam: transparência, responsabilização e prestação de contas;
- b) a contribuição para a melhoria dos serviços públicos, por meio da avaliação da execução dos programas de governo e da aferição do desempenho dos órgãos e das entidades no seu papel precípua de atender à sociedade; e
- c) a atuação com vistas à proteção do patrimônio público.

Ainda de acordo com a NBASP Nível 2, a auditoria promove boa governança ao contribuir para a transparência e *accountability* pelo

uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na Administração Pública (IRB, 2017).

7.2. CONTROLADORIA

Tem por **finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público** (Antunes, 2009).

Assim, enquanto a auditoria avalia a qualidade dos controles e a capacidade da organização de cumprir seus objetivos de legalidade, informacionais e operacionais, a macrofunção controladoria busca garantir o cumprimento dos objetivos da organização contra riscos de descumprimento e desvirtuação.

A controladoria cria condições para que a gestão governamental atue em consonância com os princípios da Administração Pública, contribuindo para que seus objetivos sejam alcançados e suas ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

7.3. TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO

A transparência e acesso à informação, embora não tenha sido prevista como sendo uma das quatro macrofunções na Proposta de Emenda Constitucional (PEC n.º 45/2009), **tem por finalidade fomentar o controle social, definindo mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações e dados disponibilizados à sociedade.**

Deve-se ressaltar que a necessidade de transparência, associada ao direito de acesso à informação vem ganhando destaque não só na própria Administração Pública, como também no meio acadêmico, por especialistas, e pela mídia e principalmente pela sociedade civil organizada.

Sob esse prisma, historicamente nunca houve preocupação com a publicidade dos atos e fatos do Estado, até porque antes de 1964, o patrimonialismo era uma característica marcante sem previsão de qualquer alteração. Entretanto, nas últimas décadas, cada vez mais têm se observado mudanças na Administração Pública com a adoção de princípios básicos relacionados a organização, planejamento, comando e controle.

Com a implantação de modelos gerenciais largamente utilizados no âmbito da iniciativa privada, a Administração Pública viu a necessidade de se adequar e adotar uma postura voltada especificamente aos anseios do cidadão com transparência e ética, e visando principalmente aumentar a eficácia, eficiência e a efetividade dos processos e serviços públicos (Mathias Pereira, 2002).

Sob o ponto de vista legal, embora o acesso à informação tenha sido previsto na Constituição Federal de 1988 no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216, somente em 2011, com a publicação da Lei nº 12.527, houve sua regulação.

Porém, importante ressaltar que a Lei Complementar nº 101/00, ou também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, já havia consagrado a transparência na gestão financeira como mecanismo de controle social exigindo, dentre outras coisas, a publicação de relatórios; demonstrativos de execução orçamentária; e a presença, em audiência pública na Comissão Mista de Orçamento – CMO, de autoridades econômicas, de forma a fornecer à sociedade explicações

Não se pode confundir os conceitos de transparência e de publicidade, tendo em vista que o conceito de transparência é muito mais amplo, envolvendo principalmente a compreensão das informações pelo acesso das informações pelo cidadão.

de política e um quadro mais preciso da utilização dos recursos que são colocados à disposição dos governantes.

Além da legislação vigente, segundo o “Manual de Integridade Pública e Fortalecimento da Gestão” da Controladoria-Geral da União:

“A publicação mera e simples, por exemplo, de informações em linguagem extremamente técnica, como balanços orçamentários e financeiros, exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, seja na internet, seja em quadro de avisos dos órgãos públicos, não garante por si só, a transparência se os cidadãos não compreenderem efetivamente essas informações e não puderem fazer uso delas” (Brasil, 2010a, p. 43).

A transparência internacional, organização não governamental que tem como objetivo principal a luta contra a corrupção conceitua transparência como:

“Transparência é característica de governos, empresas, organizações e indivíduos a serem abertos a clara divulgação de informações, normas, planos, processos e ações. Em princípio, funcionários públicos, empregados, gerentes e diretores de empresas ou organizações e administradores de conselhos tem o dever de agir de modo visível, previsível e compreensível para promover a participação e accountability” (Transparency, 2009, p. 44)

Uma das grandes alterações no âmbito da Administração Pública nas últimas décadas foi a publicação da Lei nº 12.527/11, que tem como objetivo facilitar aos cidadãos o acesso às informações na Administração Pública, principalmente sob aspectos relacionados ao uso dos recursos públicos. A LAI como é conhecida, é considerada um marco da implementação de uma política de acesso às informações públicas com foco na transparência e controle social.

Os conceitos apresentados na referida Lei consagraram e disciplinaram a previsão constitucional relacionado ao tema, contemplando principalmente a necessidade do Estado em garantir o acesso à

informação mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

Ademais, as atividades inerentes a transparência e acesso à informação, no âmbito da União, foram transferidas para a então na época Controladoria- Geral da União por meio do Decreto nº 7.724/12, que regulamentou a Lei de Acesso à Informação - LAI.

Sob esse prisma, a CGU passou a ser responsável pelo:

- monitoramento da aplicação da LAI no âmbito da Administração Pública Federal;
- treinamento de agentes públicos no desenvolvimento de boas práticas de transparência; e
- fomento à cultura de transparência e à conscientização do direito fundamental de acesso à informação

Dessa forma, a partir do princípio da simetria e ainda de acordo com o art. 45 da referida Lei Federal, estados e municípios passaram a regulamentar o acesso à informação com uma legislação específica transferindo também as responsabilidades de monitoramento e fomento a cultura de transparência para os seus órgãos centrais de controle.

7.4. CORREGEDORIA

De maneira preliminar é importante definir os conceitos correlatos de correição e corregedoria. Assim sendo, a palavra correição provém do latim *correctio* derivando para o português corrigir. Já a função correcional se materializa na apuração de ilícitos administrativos praticados por agentes públicos, bem como pelas ações de responsabilização administrativa de pessoas jurídicas.

Partindo dessa premissa e segundo a Proposta de Emenda Constitucional apresentada em 2009, a corregedoria **tem por objetivo**

finalístico a apuração dos indícios e ilícitos realizados no âmbito da Administração Pública, promovendo a responsabilização dos servidores envolvidos, por meio da instauração de processos e por meio da adoção de determinados procedimentos.

Para o Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro – TCE/RJ a corregedoria como macrofunção do controle interno:

“...tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver danos ao erário.” Rio de Janeiro, 2017, p.16)

Ademais, corregedoria pode ser definida como um procedimento de fiscalização com vistas a verificação do cumprimento das normas e dos princípios que regem a Administração Pública, especificamente relacionados aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e nos casos em que houver algum tipo de violação associados a aplicação de sanções cabíveis.

Neste sentido, a atual Carta Magna de 1988 expressa em seu texto o conjunto de princípios e normas que norteiam a atividade administrativa, determinando como princípio norteador, o zelo pela coisa pública. Além disso, estabelece, no *caput* do artigo 37, que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Tais princípios detalham a subordinação da Administração Pública aos valores elencados pela sociedade como fundamentais para sua estruturação como Estado. A esta vontade popular, estão subordinados todos os seus representantes, enquanto agentes públicos.

O quadro a seguir sintetiza os princípios estabelecidos no artigo 37 da Constituição Federal:

Quadro 4 - Princípios Constitucionais

PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS BRASILEIROS				
LEGALIDADE	IMPESSOALIDADE	MORALIDADE	PUBLICIDADE	EFICIÊNCIA
Atenção e submissão às leis, respeitando os interesses coletivos acima dos interesses privados	Tratamento igual a todos os cidadãos. Atuação sem favoritismo e sem autopropaganda por parte dos servidores.	Preservação da ética e da moral (nos termos da lei) em todas as ações por parte dos agentes públicos.	Priorização da transparência e da prestação de contas em todas as ações que envolvem os recursos públicos	Execução dos serviços públicos com qualidade, respeitando o bom uso do orçamento público (sem desperdícios)

Fonte: Os autores

O **Princípio da Legalidade**, contempla o dever do agente público em agir de acordo e em conformidade com as leis e com o Direito. Sob esse aspecto os atos administrativos só podem ser praticados mediante autorização; não sendo, portanto, nenhuma liberdade nos seus atos. Em outras palavras, todos estão sujeitos ao "império da lei", ninguém, sejam eles agentes públicos ou particulares podem agir contrários ao ordenamento jurídico.

O **Princípio da Impessoalidade**, pode ser discutido sob duas óticas, onde a primeira e mais tradicional traduz a ideia de que toda atuação da administração deve ser realizada visando a sociedade, tendo como finalidade a satisfação do interesse público. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, a impessoalidade é decorrente da isonomia (igualdade) e tem desdobramentos explícitos em dispositivos constitucionais como o artigo 37, inciso II, que impõe o concurso público como uma oportunidade igual para todos (Mello, 2021).

O segundo entendimento, tem por escopo a proibição da vinculação de atividades da administração a pessoa dos administradores, isto é, evitando que os agentes públicos utilizem propaganda oficial para sua promoção pessoal.

O **Princípio da Moralidade**, torna jurídica a exigência de atuação ética dos agentes da Administração Pública. É definida também como a moral administrativa diferindo da moral comum, justamente por ser jurídica e pela possibilidade de invalidação dos atos administrativos que são praticados sem a observância a esse princípio. Este princípio também se expressa pela conduta do agente público no exercício da sua função. O código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto nº 1.171/94) cita que: (Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994, 1994)

O servidor público não poderá jamais desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o importuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto.

Além disso, o § 4º do art. 37 da Constituição Federal trata de uma hipótese de lesão qualificada ao princípio da moralidade, mais especificamente ao dever de probidade que se impõe a todos os agentes públicos. O artigo constitucional ainda detalha a prática de atos de improbidade administrativa, com a previsão de aplicação de severas sanções aos responsáveis como destaca o texto:

Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo de ação penal cabível.

O **Princípio da Publicidade**, está vinculado com a publicidade e o dever de divulgação de todos os atos praticados pela administração. Tal princípio norteia a transparência pública, onde todo cidadão tem o

direito de saber a atuação da Administração Pública, principalmente dos agentes públicos nomeados.

O **Princípio da Eficiência**, está relacionado com o dever do agente público em atuar no sentido de que suas ações devem ser realizadas visando a otimização dos recursos, a economicidade e a busca constante pelos melhores resultados, sempre atendendo aos anseios da sociedade.

Deve-se destacar que a atividade correcional (procedimento utilizado pela corregedoria) não deve ser confundida com a atividade disciplinar, embora ambas tenham como finalidade a eficiência do serviço público, possuem funções distintas.

lorio (2012) destaca que a instauração de procedimento disciplinar é quase improvável quando a atividade correcional é desempenhada de forma eficiente. Cita ainda que ela não deve ser instrumento de intimidação para os agentes públicos e como aperfeiçoamento do serviço público.

No governo federal, o Sistema de Correição foi instituído por meio do Decreto nº 5.480/05 e alterado por meio do Decreto nº 10.768/21 conceitua-se como sendo um conjunto de unidades correcionais que são interligadas e que tem como missão a realização e o acompanhamento de apuração de irregularidades com caráter disciplinar, bem como o fomento a ações preventivas, educadoras e saneadoras junto aos servidores do Poder Executivo Federal.

Ainda de acordo com a legislação, a CGU por meio da Corregedoria Geral da União, Órgão Central do Sistema de Correição, deve ser responsável pela aplicação de penalidades disciplinares, bem como, a identificação de fragilidades existentes em áreas específicas, visando o desenvolvimento de atividades que amenizem ou até mesmo sanem as infrações cometidas no exercício da função pública.

Corroborando com esse entendimento, segundo as diretrizes para o controle interno no setor público, o Órgão Central do Sistema deverá instaurar procedimentos disciplinares tendo como base denúncias e relatórios encaminhados tanto pela ouvidoria, como pela auditoria quando estes indicarem infração disciplinar ou apresentarem indícios de sua ocorrência, com o suporte do Ministério Público e do órgão de segurança pública (CONACI, 2010).

Em 2013, com a publicação da Lei Anticorrupção (nº 12.846, de 1º de agosto de 2013) a Controladoria-Geral da União por meio da Corregedoria passou a ter responsabilidades de instauração e condução de processos administrativos de responsabilização de pessoa jurídica – PAR pela prática de ato de corrupção, além dos processos administrativos disciplinares – PAD's já previstos anteriormente.

A partir de 2018 foram inseridos, por meio da Instrução Normativa nº 14, de 14 de novembro de 2018, como objetivos da atividade correcional; a contribuição para o fortalecimento da integridade pública e a promoção da ética e transparência na relação público-privada, mediante o apoio à identificação de riscos e vulnerabilidades à integridade.

7.5. OUVIDORIA

Convergindo com as demais macrofunções, no estado democrático de direito surge a necessidade de se criar mecanismos capazes de "ouvir" o cidadão a partir de estruturas de controle sobre o ente público através do acolhimento de manifestações em geral.

Obviamente que em determinados tipos de governo há repressão na figura do ouvidor, sendo este, muito mais efetivo no Estado Democrático de Direito. Partindo desse pressuposto, a figura do ouvidor tem sido muito mais efetiva a partir da adoção de mecanismos de controle social e da participação popular principalmente por meio da sociedade civil organizada.

Entretanto, sob o ponto de vista histórico, a ouvidoria como se conhece hoje, surgiu na Europa do século XVIII, no período em que havia o intenso debate de teorias constitucionais e democráticas voltadas a sociedade e ao povo, na contramão do que se pregava em governos absolutistas de séculos anteriores.

Porém, o marco inicial da criação da figura do ouvidor (*ombudsman*) surgiu pela primeira vez na constituição sueca de 1809, onde o principal objetivo era obter a comunicação entre o governo e a sociedade.

Ainda assim, a figura do *ombudsman* criado nesta época era muito diferente do papel do ouvidor atual, pois o “representante do homem”, etimologicamente falando, era escolhido pelo parlamento, com total independência e autonomia. Deve-se ressaltar que essa forma de atuação ainda é adotada em países com regime parlamentar e tem por objetivo a defesa dos direitos do povo.

A primeira ouvidoria pública criada e atuando efetivamente no Brasil ocorreu na Prefeitura Municipal de Curitiba em 1986. Importante considerar que em anos anteriores houve a instituição da comunicação entre a sociedade e o governo, porém nunca de forma efetiva, até porque em décadas anteriores o país ainda enfrentava uma séria ditadura militar.

Dois anos depois, em 1988, ainda na época da elaboração da constituição, houve a tentativa de criação da Defensoria do Povo, por meio de um anteprojeto. Porém devido ao próprio corporativismo de determinados setores do Estado, não houve adesão.

Atualmente não há na Constituição Federal definição clara de ouvidoria e um modelo específico voltado às ouvidorias públicas, apenas contém formas de participação popular, situação que levou a criação de ouvidorias de forma não homogênea em nosso país, sem uma legislação robusta e específica.

Agora, as ouvidorias compõem a Administração Pública com o objetivo de incrementar e melhorar os controles internos dos órgãos e entidades a partir dos anseios demonstrados pela sociedade, além de serem importantes canais de comunicação entre governo e sociedade.

De acordo com a Controladoria-Geral da União a existência de uma ouvidoria na estrutura de um órgão público pode estreitar a relação entre o Estado e a sociedade, permitindo que o cidadão participe da gestão pública e promova a realização do controle social sobre as políticas, os serviços e, de maneira indireta, os agentes públicos da administração (Brasil, 2012).

Ainda sob o ponto de vista histórico, logo após a criação da ouvidoria pública no município de Curitiba, de maneira gradual, outras cidades e capitais passaram a criar e instituir também as suas ouvidorias públicas. Mas somente em 1992, a partir da Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, ocorreu a criação da Ouvidoria-Geral da União, na estrutura do Ministério da Justiça.

Em 2001, ainda no âmbito da União, por meio da Medida Provisória nº 2.216, de 31 de agosto, surgiu a Corregedoria-Geral da União, órgão integrante da Presidência da República e logo em seguida em 2002 houve a transferência da Ouvidoria Geral para a Corregedoria-Geral da União, sendo alterada posteriormente (2003) para Controladoria-Geral da União. (Brasil, 2003)

De acordo com as diretrizes para o controle interno no setor público (CONACI, 2010) ouvidoria é a função de controle interno, que **tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação dos recursos públicos, visando a melhoria da sua qualidade, eficiência, resolubilidade tempestividade e equidade** (Rio de Janeiro, 2017).

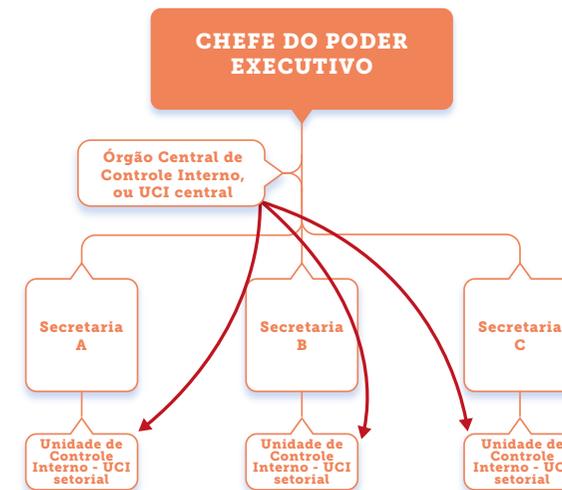
Além disso, o papel do ouvidor é o de compreender e ser capaz de interpretar as tendências da administração, visando a produção de informações técnicas e gerenciais que subsidiem a tomada de decisão do gestor público, tornando a ouvidoria um setor de inteligência capaz de melhorar a gestão.

8. UNIDADE DE CONTROLE INTERNO - UCI

Nos órgãos e entidades da Administração Pública há uma Unidade Central de controle interno, chamada por vezes de Controle Interno, Controladoria, Secretaria-Geral de Controle Interno ou Auditoria, criada como responsável pela direção, coordenação dos trabalhos, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno – SCI.

Nas esferas de governo que possuem uma estrutura maior e exigem maior atuação da unidade de controle, além da Unidade Central de controle que integra o Poder Executivo, os órgãos da administração direta e cada entidade da administração indireta contam com uma Unidade setorial de Controle Interno – UCI setorial, conforme ilustrado no organograma a seguir:

Figura 8 - Unidades de Controles Internos Descentralizadas



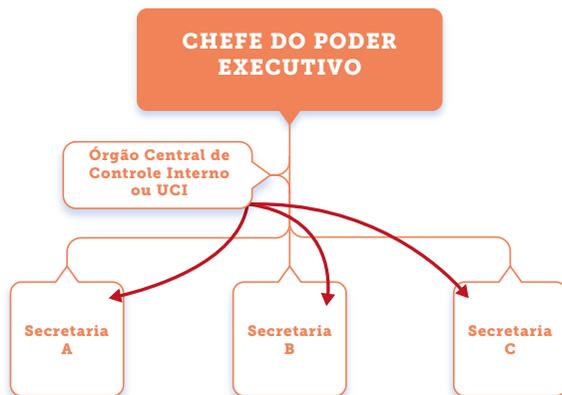
Fonte: Os autores

Nesta concepção, compete à Unidade Central do Sistema de Controle Interno estabelecer diretrizes de atuação das Unidades setoriais de Controle Interno – UCI para que atuem com sinergia.

○ **modelo de organização das unidades de controles internos deve levar em consideração o princípio do custo e benefício da atividade de controle.** Assim, para estado ou para um município maior uma estrutura de controle descentralizada pode ser mais compatível.

Porém, em um município pequeno o mais indicado pode ser um controle interno mais centralizado, com apenas uma unidade central de controle interno, conforme ilustrado no organograma a seguir:

Figura 9 - Unidade de Controle Interno Centralizada



Fonte: Os autores

Desta forma, cada Poder (Executivo, Legislativo e Judiciário) deverá criar e implementar o seu próprio Sistema de Controle Interno, salvaguardando a sua autonomia e independência, com uma estrutura condizente ao porte e à complexidade de cada Poder, vinculada diretamente ao chefe máximo, evitando subordinação hierárquica a qualquer outro órgão ou unidade da Administração Pública.

A unidade de controle (ou auditoria interna) deve ter a seguinte estrutura:

- vinculação direta à autoridade máxima da organização;
- profissionais do controle interno pertencentes à carreira específica;
- profissionais do controle interno com formação em curso superior;
- adequação da quantidade de pessoal e da competência técnica dos servidores do controle interno para o exercício de suas atividades;
- adequação da estrutura física para o exercício das atividades do controle interno.

(ATRICON, 2014, p. 12)

8.1. PRERROGATIVAS E ATRIBUIÇÕES DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO

De acordo com a ATRICON (2014), as prerrogativas e atribuições das unidades de controle interno:

- desenvolvimento exclusivo de atividades próprias de controle e auditoria interna, em observância ao princípio da segregação de funções;
- realização de auditorias internas periódicas de avaliação dos controles internos dos processos de trabalho da organização;
- atuação com base em planejamento anual da própria unidade;
- realização dos trabalhos de auditoria interna com base em normas e manuais que regulamentam o processo de auditoria;

- acesso irrestrito aos documentos e às informações necessárias à realização das atividades de controle interno;
- independência técnica e autonomia profissional em relação às unidades controladas;
- desenvolvimento profissional contínuo dos profissionais do controle interno;
- previsão normativa das prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno.

8.2. CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA

Muitos confundem o termo "controle interno" com "auditoria interna", porém são conceitos distintos. De acordo com a Lei Orgânica do Tribunal de Contas (art. 5º, I e II) e a Constituição Federal (art. 70, *caput*) **a auditoria é um dos instrumentos para realização da fiscalização financeira, orçamentária, operacional, contábil e patrimonial** da Administração Pública e que cabem ao Sistema de Controle Interno.

O *Institute of Internal Auditors - IIA*, definiu a auditoria interna como:

"(...) **uma atividade independente, objetiva, segura** e consultiva, que visa adicionar valor e melhorias às operações da organização no cumprimento dos seus objetivos, **através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação** na busca da eficácia da gestão de riscos e controles dos processos de governança" (IIA, 2020).

Neste contexto, o Tribunal de Contas da União – TCU manifestou-se:

(...) a auditoria interna é uma **atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do Sistema de Controle Interno**, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu staff (Brasil, 2009b, p. 7).

Segundo o Tribunal de Contas da Bahia a auditoria governamental:

"Consiste no exame objetivo, isento de emissão de juízos pessoais imotivados, sistêmico, e independente, das operações orçamentárias, financeiras, administrativas e de qualquer outra natureza, objetivando verificar os resultados dos respectivos programas, sob os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade e razoabilidade, tendo em vista sua eficiência e eficácia." (Bahia, 2000).

Assim, enquanto a auditoria interna é uma atividade de avaliação, o controle interno refere-se aos processos e rotinas instituídos pela administração para executar suas operações. O quadro a seguir apresenta a diferença entre os dois termos.

Quadro 5 - Auditoria Interna versus Controle Interno

AUDITORIA INTERNA	CONTROLE INTERNO
Atividade de avaliação independente e objetiva de avaliação, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.	Conjunto de atividades, planos, diretrizes, métodos, procedimentos interligados, rotinas de sistemas informatizados, conferências, autorizações, tramitação de documentos, entre outros controles instituídos pela organização.

Uma das razões da confusão entre os termos auditoria e controle interno deve-se ao fato que o Sistema de Controle Interno é objeto de avaliação da auditoria realizada pela Unidade Central de Controle Interno – UCI. A auditoria é utilizada para testar os controles internos ou avaliá-los, tendo como finalidade identificar riscos ao adequado funcionamento dos processos administrativos.

A atividade auditoria tem como foco todas as atividades da Administração Pública, mas os controles internos são o ponto de referência para os testes de auditoria a serem aplicados. Se os controles internos são sólidos, a probabilidade de riscos elevados ao alcance dos objetivos é reduzida.

Além disso, o resultado da avaliação dos controles internos subsidia a elaboração dos papéis de trabalho e definição dos tipos de testes

de auditoria que serão realizados. Vale dizer que todo o planejamento da auditoria deverá levar em consideração o grau de confiabilidade do controle interno existente no órgão ou na entidade a ser auditada.

A atividade de auditoria interna, deve ser vinculada a alta administração, fornecendo subsídios para a autoridade máxima. Suas funções se pautam no exame e avaliação da:

- Adequação e eficácia dos controles internos;
- Integridade e confiabilidade das informações e registros;
- Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas, e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- Eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e legalidade na gestão pública; e
- Compatibilidade das ações e programas com os objetivos definidos nos planos e orçamentos.

Assim, um dos objetivos da Unidade Central de controle interno é a avaliação dos controles internos administrativos dos órgãos e entidades, também chamados de controles internos de gestão, visando mitigar riscos e aprimorar os processos.

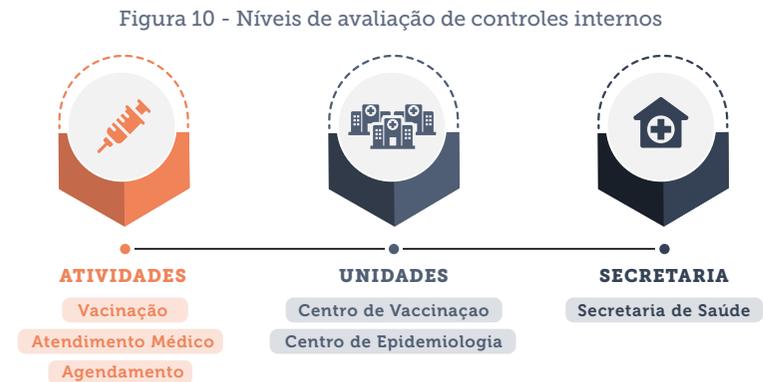
De acordo com a ATRICON, a avaliação de controles internos é:

“um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.” (Atricon, 2014, p.31).

A Unidade de Controle Interno – UCI dos jurisdicionados tem a responsabilidade de monitorar a eficácia do Sistema de Controle Interno

– SCI, mediante a realização de auditorias com escopo específico de avaliação de controles internos, tanto em nível de entidade quanto de processos, visando à proposição de recomendações endereçadas à administração para melhoria dos controles internos da organização.

Neste sentido, as avaliações de controles internos, a depender de seus objetivos, podem ocorrer a nível de entidade (global ou parte dela) ou de atividades, conforme ilustrado a seguir:



Fonte: Os autores

Sendo:

a) em nível da entidade – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do Sistema de Controle Interno da organização ou de partes dela, com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz. Em outras palavras, significa diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno utilizada como referência;

b) em nível de processos – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação das atividades de controle que incidem sobre

determinados processos ou operações específicos, revisando seus objetivos, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los.

8.3. PLANO ANUAL DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO

Tendo em vista a amplitude do campo de atuação do controle interno, que envolve toda a organização, aliada às limitações de estrutura enfrentadas pela Unidade Central de Controle, não é possível abarcar todas as transações da organização em um só tempo. Assim, faz-se necessário estabelecer um escopo de atuação da Unidade de Controle Interno – UCI, materializado no **Plano de Atividades**, conhecido também como **Plano de Ação**, **Plano de Trabalho** ou **Plano Anual de Auditoria Interna**.

Para ter um panorama da situação orçamentária, financeira, operacional, patrimonial, dos processos e procedimentos adotados pelo gestor, faz-se necessário realizar um levantamento preliminar identificando os pontos de vulnerabilidade.

Em geral, no processo de planificação dos trabalhos da Unidade de Controle Interno – UCI se considera os seguintes aspectos:

- **Materialidade:** trata-se da importância relativa de um assunto dentro do contexto na qual é considerada. Assim, além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e accountability.
- **Relevância:** representa a importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade, existentes em um dado contexto.
- **Criticidade:** representa o cenário de situações críticas efetivas ou potenciais a ser controlado, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das

fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes, entre outros. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de gestão. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa os pontos fracos de uma organização.

O Plano de Trabalho, além dos pontos essenciais já determinados na legislação, tais como os limites e condições da LRF, da aplicação dos mínimos constitucionais na educação e saúde, selecionará os pontos de controles mais relevantes (que apresentam maiores riscos) para a administração.

Destaca-se que há diversas formas da Unidade de Controle Interno - UCI atuar, que pode ser por meio de inspeção, levantamento, manifestação em instrução processual, denúncias, entre outros. Algumas destas manifestações utilizam-se de técnicas de auditoria, pois confrontam a situação encontrada com os critérios (situação esperada). No entanto, a atividade de auditoria propriamente dita envolve um processo sistematizado de obter e avaliar evidências.

Para selecionar os objetos de auditoria utiliza-se uma matriz de risco, na qual se atribui valor para os critérios de relevância, risco (criticidade) e materialidade. Os objetos mais bem pontuados na matriz serão avaliados quanto a viabilidade da auditoria.

Risco é a expressão da probabilidade de ocorrência de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização.

As atividades planejadas para o ano ou período contemplado no plano anual, ou na revisão deste, devem ser compatibilizadas de acordo com o tempo disponível para a realização do trabalho, grau de complexidade e tamanho da equipe que atua na UCI do órgão ou entidade.

O **Plano Anual de Auditoria e suas alterações deve ser aprovado pelo dirigente máximo** do órgão ou entidade e deve ser mantido atualizado sempre que as circunstâncias assim determinarem.

8.4. CICLOS DE AUDITORIA

Após a definição dos objetos a serem auditados, o próximo passo é focar na auditoria propriamente dita, cujo ciclo se inicia no planejamento e finaliza com o monitoramento, conforme ilustrado a seguir:



A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. O planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria, sendo:

- **Escopo:** refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos;
- **Objetivo:** refere-se àquilo que a auditoria pretende alcançar;
- **Abordagem:** define a natureza e a extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria.

A etapa do planejamento se materializa por meio de uma matriz, chamada de Matriz de Planejamento, na qual constará a proposta de trabalho da auditoria, com todos os elementos relevantes do que se pretende realizar durante a fase de execução, contendo, dentre outras informações: questão de auditoria, fontes de informação, método de coleta de dados, método de análise de dados.

Após o planejamento da auditoria, a execução dos trabalhos inicia-se com a coleta de informações utilizadas pelo auditor para comprovar

que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. As informações, ou evidências de auditoria, podem ser coletadas por meio de inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa.

Ao analisar as evidências de auditoria, o auditor deve exercer seu julgamento profissional para chegar a uma conclusão acerca do objeto de auditoria ou da informação do objeto, a fim de obter os achados de auditoria.

Com base nas conclusões, deve-se elaborar um relatório e comunicar às partes relacionadas a fim de confirmar ou descartar os achados.

8.5. RELATÓRIO DE COMUNICAÇÃO AO GESTOR

A comunicação dos resultados das atividades realizadas pela Unidade de Controle Interno – UCI representa uma fase importante do trabalho pois é neste momento que a direção e os envolvidos na execução das tarefas auditadas irão conhecer os pontos que necessitam de melhorias na organização.

A comunicação deve se dar a cada trabalho realizado, por meio dos relatórios de fiscalização, a fim de dar a oportunidade do gestor de implementar ações de melhorias de forma tempestivas. Assim, há duas formas de comunicação: por meio de relatórios de auditorias e monitoramentos realizados e por meio de relatório anual de atividades.

8.5.1. Relatórios de Auditorias e de Monitoramentos

Ao executar os procedimentos de auditoria e avaliar os controles internos, é possível serem identificadas fragilidades ou impropriedades na execução dos controles administrativos e esses resultados podem ser utilizados pelo gestor para aperfeiçoá-los.

O relatório de auditoria deve fornecer dados precisos e claros da auditoria deflagrada, contendo, dentre outros aspectos: o objeto, o escopo e os objetivos da auditoria, o acesso aos dados, o relatório que resultará da auditoria, o processo da auditoria, as pessoas de contato e os papéis e responsabilidades das diferentes partes envolvidas no trabalho (IRB, 2017).

Ao final dos trabalhos de cada auditoria deflagrada, deve-se incluir as oportunidades de melhoria a fim de oportunizar ao gestor o saneamento das impropriedades ou inconformidades identificadas ou o aprimoramento dos controles internos avaliados.

Destaca-se que, antes da emissão do relatório definitivo, faz-se necessário a manifestação do gestor a fim de garantir o contraditório e a ampla defesa, e possibilitar a correção das impropriedades.

Embora a auditoria tenha finalizado seu processo com a comunicação ao gestor, a Unidade de Controle Interno – UCI deve, na sequência, instituir o monitoramento das questões relatadas a fim de verificar se o gestor implementou as recomendações emitidas pela unidade de controle. Ao final do monitoramento realizado será emitido um relatório específico e encaminhado ao gestor para conhecimento.

8.5.2. Relatório Anual de Atividades

Ao final do ciclo anual, após a realização dos trabalhos, a Unidade de Controle Interno – UCI emitirá o Relatório Anual de Atividades a fim de apresentar um balanço de todas as atividades realizadas no período.

8.6. RELAÇÃO CONTROLE INTERNO E TRIBUNAL DE CONTAS

A Lei Complementar nº 113/2005, que instituiu a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná - TCE/PR, estabeleceu em seu artigo 4º que todos os jurisdicionados deverão, obrigatoriamente, instituir sistemas de controle interno para as finalidades e na forma

prevista na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 101/00, na Lei nº 8.666/93 e alterações posteriores, na Lei nº 4.320/64, bem como, para apoio ao controle externo.

A referida lei definiu, no art. 5º, que o apoio ao controle externo, previsto no art. 74, IV, da Constituição Federal, se dará por meio da execução de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial e nas contas dos responsáveis e, ainda, por meio de alertas formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial.

Figura 11 - Atividades da Unidade de Controle Interno - UCI



Fonte: Os autores

No relacionamento com o controle externo, de acordo com o art. 74, § 1º, da Constituição Federal, os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

No entanto, antes de comunicar o Tribunal sobre as irregularidades ou ilegalidades encontradas, a Unidade de Controle Interno – UCI deve comunicar o gestor imediato ou a autoridade máxima do órgão ou Poder sobre o resultado da auditoria, expedindo recomendações a fim de sanear os problemas detectados.

Caso a autoridade superior não tome as providências necessárias para implementar as medidas saneadoras, o responsável pelo Órgão Central de controle (Unidade de Controle Interno) deverá comunicar o Tribunal de Contas sobre as irregularidades que configurarem grave infração à norma legal e/ou causarem danos ao erário

Nesta linha, a Lei Orgânica do Tribunal, no artigo 6º, § 1º, estabelece que o dirigente da Unidade de Controle Interno – UCI, quando da comunicação ao Tribunal das irregularidades ou ilegalidade, deverá indicar quais foram as providências adotadas para corrigir a ilegalidade ou a irregularidade apurada, ressarcimento de eventual dano causado ao erário e evitar ocorrências semelhantes.

9. CONTROLE INTERNO SOB A VISÃO DO COSO

O Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, em inglês), é uma entidade sem fins lucrativos, criada em 1985, cujo objetivo é auxiliar a Comissão Nacional a respeito dos Relatórios Financeiros com fraudes. Essa entidade analisa os fatores que podem gerar fraudes nos relatórios financeiros e elabora recomendações para as organizações, seus auditores, órgãos reguladores, entre outros.

O COSO inicialmente foi patrocinado por cinco grandes associações dos Estados Unidos com atuação nas áreas financeira e de contabilidade, sendo estas:

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados)

FEI - Financial Executives Internacional (Executivos Financeiros Internacionais)

IMA - Institute of Management Accountants (Instituto dos Contadores Gerenciais)

IAA - The Insitute of Internal Auditors (Instituto dos Auditores Internos)

AAA - American Accounting Association (Associação Americana de Contabilistas)

Ao final dos anos 1990 diversos modelos relacionados ao controle interno surgiram, visando principalmente o desenvolvimento de uma estrutura integrada de sistemas de controles internos, dentre eles alguns se consolidaram em áreas específicas como o COBIT para a Tecnologia da Informação.

Entretanto, cada modelo desenvolvido possui sua peculiaridade e apresentava divergências em seus objetivos principais. Nesse sentido, o modelo COSO, por envolver grandes associações se tornou referência mundial, norteando e orientando o pensamento mundial sobre controle interno.

9.1. COSO I – 1992

Em 1992, o COSO emitiu o primeiro *framework* relacionado a Controle Interno, intitulado como “Controle Interno – Estrutura Integrada”, amplamente conhecido como COSO I. O documento, adotado inclusive por instituições, órgãos e entidades da Administração Pública, visa estabelecer uma definição única que atenda às necessidades dos mais diversos setores, adotando e definindo critérios para a avaliação dos sistemas de controle interno.

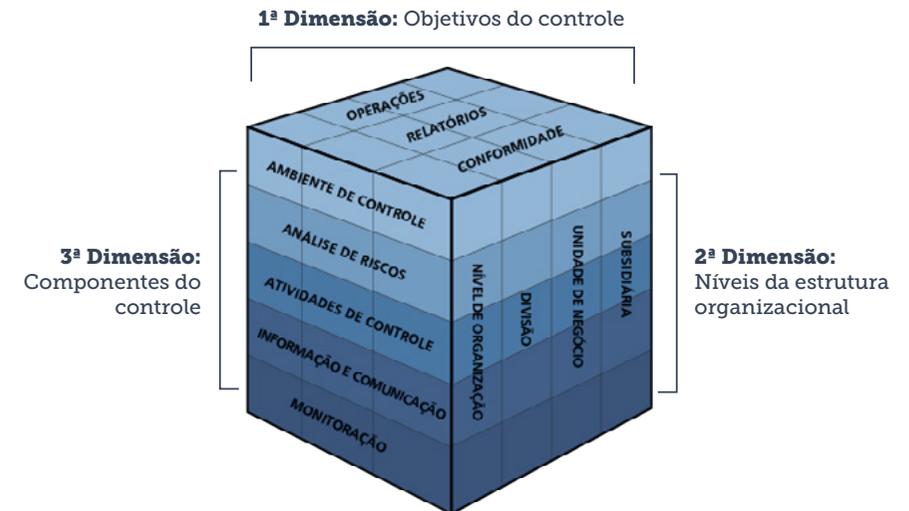


Framework é um termo em inglês, que na sua tradução livre significa estrutura. O COSO definiu uma estrutura do que deve ser contemplado de forma genérica e não de como deve ser feito.

O documento apresenta uma representação gráfica do Sistema de Controle Interno, conhecida como cubo, sendo composta por cinco componentes do controle interno, interrelacionados com as unidades e seus respectivos objetivos visando influenciar as operações, informações financeiras e de conformidade, disposto em três dimensões ilustradas a seguir, que são:

- 1º dimensão:** Categorias de Objetivos;
- 2º dimensão:** Níveis da Estrutura Organizacional;
- 3º dimensão:** Componentes de Controle.

Figura 12 - Esquema Gráfico do COSO I



Fonte: COSO (1992)

A representação gráfica em forma de cubo tem como objetivo principal facilitar o entendimento das dimensões que permeiam a administração e a integração entre elas. O cubo demonstra a interrelação entre os Objetivos de Controle (1ª dimensão) que a organização precisa alcançar, com os Componentes de Controle (3ª dimensão) necessárias para alcançar esses objetivos e com os Níveis da Estrutura Organizacional (2ª dimensão), próprio de cada entidade.

Na primeira dimensão encontra-se os objetivos do controle interno, que são:

Figura 13 - Objetivos do Controle Interno



Fonte: Os autores

Neste contexto, para que os objetivos do controle interno (1ª dimensão) citados acima sejam alcançados, faz-se necessário que os componentes de controle interno (3ª dimensão) estejam presentes, quais sejam:

Figura 14 - Componentes do Controle Interno



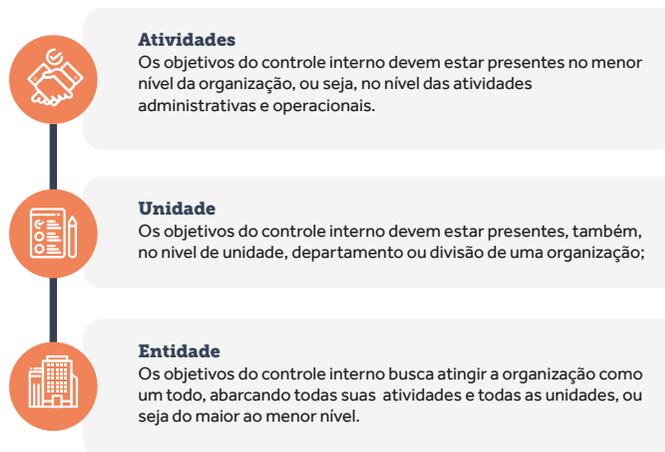
Fonte: Os autores

Os primeiros quatro elementos abrangem aspectos relacionados a operacionalização dos controles internos e o quinto componente, monitoramento, visa garantir que o controle interno opere de forma efetiva.

Neste contexto, os componentes (3ª dimensão) representam aquilo que é necessário para o alcance dos objetivos organizacionais (1ª dimensão).

Há, também, a inter-relação os objetivos organizacionais (1ª dimensão) com as unidades de negócio ou as atividades da organização (2ª dimensão), que são:

Figura 15 - Níveis da Estrutura Organizacional



Fonte: Os autores

Toda estrutura organizacional (subsidiária, unidade de negócio, divisão e níveis de organização) atuam visando atender os objetivos da organização voltadas para o controle interno (operacional, divulgação e conformidade). Assim, a avaliação do COSO pode recair sobre uma única atividade, sobre uma unidade, sobre um órgão ou entidade, a depender do foco desejado.

Assim, o cubo tridimensional do COSO é uma representação visual de como a organização deve trabalhar conjuntamente com suas diversas faces, ou seja, com seus objetivos, seus componentes de controle e com sua estrutura, a fim de obter um Sistema de Controle Interno robusto e garantir que seus objetivos sejam alcançados.

9.2. COSO II - 2004

Para o COSO, o controle interno é um processo dinâmico e integrado que envolve a estrutura de governança, administração e outros profissionais da organização, como segue:

"[...] um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
 - confiabilidade de relatórios financeiros;
 - cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis."
- (COSO, 1992, p.13).

A definição de processo dinâmico, abordada no conceito de controle interno proposto pelo COSO, contempla todas as atividades exercidas nos mais diversos níveis da administração envolvendo os seus agentes públicos e suas respectivas responsabilidades.

Visando agregar mais valor ao *framework* lançado internacionalmente como COSO I, e após a incorporação da metodologia por diversas organizações com o objetivo de avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, o Comitê publicou, em 2004, o documento "Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada", conhecido mundialmente como COSO II (COSO, 2004).

O COSO ERM, como também é conhecido, possui relação direta com o gerenciamento de riscos, visto que os controles a serem avaliados devem ter como objetivo principal a diminuição dos riscos incorporados

ao processo. A metodologia proposta busca ampliar a visão da gestão, abrangendo a cultura do risco, onde todos os agentes públicos devem ser os responsáveis pela gestão de riscos, com consciência dos objetivos dos controles internos.

Nesse sentido, para o COSO II, **o risco é a possibilidade de ocorrência de um evento associado ao impacto que este irá gerar sobre o atingimento de um determinado objetivo proposto.**

De acordo com o COSO II, o gerenciamento de riscos corporativos tem por finalidade:

Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada

- Os administradores avaliam o “apetite ao risco” da organização ao analisar as estratégias, definindo os objetivos a elas relacionados e desenvolvendo mecanismos para gerenciar esses riscos.

Fortalecer as decisões em resposta aos riscos

- O gerenciamento de riscos corporativos possibilita o rigor na identificação e na seleção de alternativas de respostas aos riscos - como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.

Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais

- As organizações adquirem melhor capacidade para identificar eventos em potencial e estabelecer respostas a estes, reduzindo surpresas, custos ou prejuízos associados.

Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos

- Toda organização enfrenta uma gama de riscos que podem afetar diferentes áreas da organização. A gestão de riscos corporativos possibilita uma resposta eficaz a impactos inter relacionados e, também, respostas integradas aos diversos riscos.

Aproveitar oportunidades

- Pelo fato de considerar todos os eventos em potencial, a organização posiciona-se para identificar e aproveitar as oportunidades de forma proativa.

Otimizar o capital

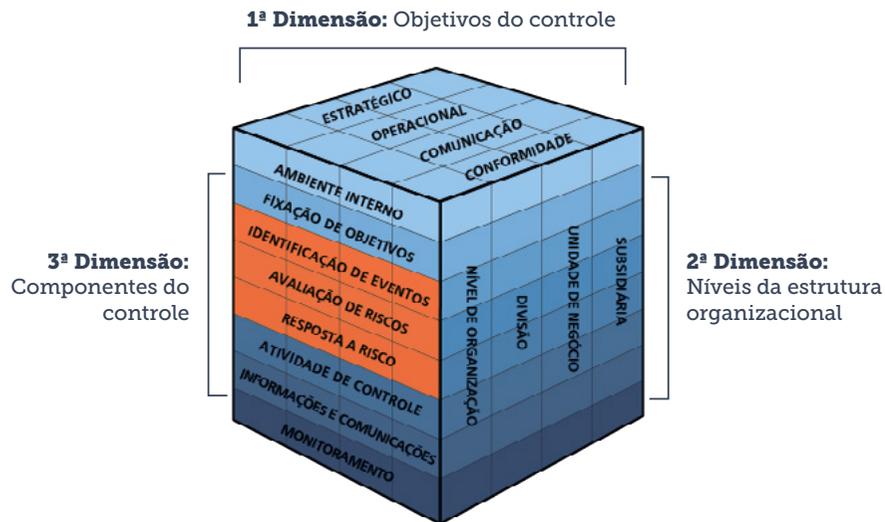
- A obtenção de informações adequadas a respeito de riscos possibilita à administração conduzir uma avaliação eficaz das necessidades de capital como um todo e aprimorar a alocação desse capital

Fonte: COSO (2004)

O modelo proposto pelo COSO II manteve a visão tridimensional em um cubo, mas contemplando novos elementos que enfatizam o relacionamento direto entre os objetivos que um órgão/entidade busca alcançar, associado aos seus componentes necessários para o sucesso.

Assim, no cubo do COSO II, foram contemplados 3 novos componentes e 1 novo objetivo, conforme destacado a seguir:

Figura 16 - Esquema Gráfico do COSO ERM (COSO II)



Fonte: COSO (2004)

Da mesma forma que o modelo anterior as categorias dos objetivos estão dispostas na 1ª dimensão na parte superior do cubo, na 2ª dimensão encontram-se as unidades da administração e na 3ª dimensão os componentes. A partir dessa representação é possível observar as diferenças em comparação ao COSO I, principalmente em questões relacionadas a ampliação dos controles sob o enfoque do gerenciamento de riscos.

Na 1ª dimensão, que se refere as categorias de objetivos, foi incorporado o objetivo Estratégico, com pressuposto de a organização precisa estabelecer objetivos estratégicos compatíveis com a sua missão.

Já na 2ª dimensão, que se refere aos componentes do controle, foi adicionado os seguintes elementos: Fixação de Objetivos; Identificação de Eventos; e, Resposta aos Riscos.



Segundo o COSO, no componente "fixação de objetivos":

"Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a realização destes. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco" (COSO, 2004, p. 6).

No COSO II a atividade "análise de riscos", que estava prevista no COSO I, foi preenchida por: identificação de eventos, avaliação de riscos e resposta a riscos.

No que se refere à identificação de eventos, como o próprio nome já diz, os eventos devem ser identificados, pois podem afetar a realização dos seus objetivos, devendo ser diferenciados em riscos e oportunidades. As oportunidades e os riscos deverão ser dirigidos para a alta administração, que irá definir suas estratégias e objetivos.

Após a fixação dos objetivos em conjunto com a identificação de prováveis eventos, o COSO, de acordo com o componente "resposta ao risco", detalha que é necessário determinar a maneira como os

riscos deverão ser respondidos. Ou seja, de que maneira o risco será enfrentado, dentre elas, evitar, reduzir, aceitar e compartilhar.

O alinhamento desses componentes, permite que qualquer órgão/entidade ou organização estabeleça seus objetivos estratégicos, visando o atingimento das metas fixadas e a adoção de técnicas para identificar os eventos internos e externos que possam intervir na execução das suas atividades.

Embora em ambos os casos o controle interno seja o ponto focal, no COSO II ele é incorporado a um conceito mais amplo, mais robusto e totalmente focado em riscos. Porém, é importante destacar que o COSO I até hoje é adotado por órgãos/entidades que visam tratar apenas o controle interno de maneira isolada e eles não são excludentes.

Cumprir destacar que os *frameworks* elaborados pelo COSO foram incorporados inicialmente nas entidades do setor público por meio do Comitê de Padrões de Controle Interno da Organização Internacional de Entidades Superiores de Fiscalização - INTOSAI, que em 2004 publicou um estudo contemplando a especificidade da Administração Pública para a metodologia COSO. O material produzido detalha diretrizes para implementação, execução e avaliação dos sistemas de controle interno no setor público (INTOSAI, 2017).

O documento visa delimitar uma estrutura recomendada para o controle interno do setor público, oferecendo subsídios para que o controle seja avaliado. O estudo em si, de acordo com o próprio comitê não tem pretensão de limitar ou interferir no trabalho das autoridades responsáveis pelo desenvolvimento da legislação, pela elaboração de regulamentos ou daqueles que tem a discricionariedade de estabelecer políticas em uma organização.

Com a ampliação do enfoque dos controles relacionados ao gerenciamento de riscos abordado pelo COSO II - 2004 é importante

destacar que **os riscos não se restringem apenas a serem identificados e monitorados, eles devem ser gerenciados.**

Partindo dessa premissa, o ato de gerenciar riscos consiste em organizar, administrar ou gerir determinado assunto ou matéria. Ademais, o gerenciamento de riscos tem como atividade precípua a definição de padrões para todas as atividades relacionadas aos riscos, contemplando as seguintes etapas.

Figura 17 - Gerenciamento de Riscos



Fonte: Os autores

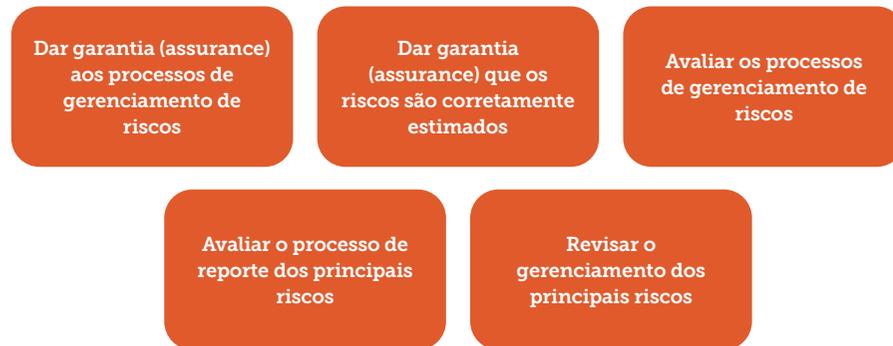
Sob esse enfoque, **as atividades de planejamento, identificação, qualificação, resposta e monitoramento** visam quantificar e detalhar os impactos que cada risco pode proporcionar aos processos dentro da Administração Pública, tendo sempre como principal cliente a sociedade e a população.

O gerenciamento de riscos deve ser um processo contínuo que permeia todos os órgãos e entidades, sendo conduzido por seus agentes públicos e envolvendo todos os níveis da Administração Pública. Deve ter sempre como principal objetivo a identificação de eventuais situações que possam de alguma maneira inviabilizar o atingimento das metas definidas (COSO II).

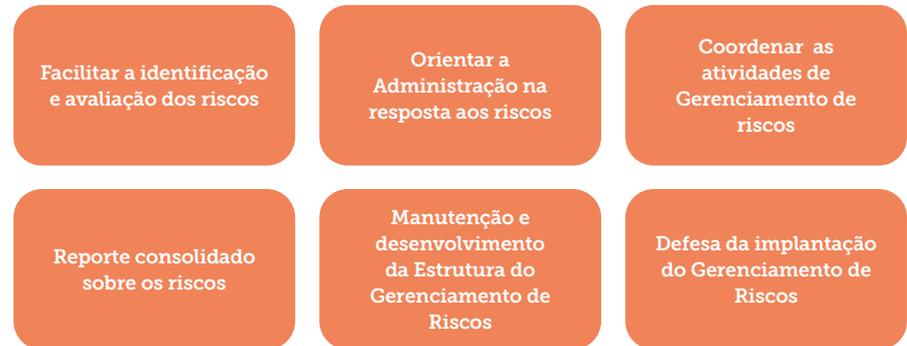
Há uma forma de aplicar integralmente o modelo das três linhas publicado pelo IIA no meu órgão/entidade?

NÃO

Os papéis fundamentais da Unidade de Controle Interno no gerenciamento de riscos consistem em:



A Unidade de Controle Interno pode atuar de maneira indireta para:



A Unidade de Controle Interno não deve assumir as responsabilidades:



Fonte: Adaptado de (IIA, 2009, p.4).

De acordo com essa concepção, o principal desafio da alta administração é detalhar e compreender quais são os níveis de riscos e incertezas que a alta administração está disposta a enfrentar e aceitar.

A política de administração dos riscos deve integrar o processo de gestão, isto é, compreender o planejamento e o controle, permitindo a criação de um ambiente de controle com o objetivo de mitigar os riscos operacionais das atividades.



Além disso, é importante enfatizar que o gerenciamento de riscos é composto pelos oito elementos descritos no cubo, que segundo o COSO se relacionam entre si, e são integrados ao processo de gestão da administração, sendo eles:

- **Ambiente de Controle:** O primeiro componente se refere ao Ambiente Interno, isto é, compreende o órgão e a entidade em si, contemplando todos os servidores, tendo como base a competência de cada um associado aos valores éticos individuais.
- **Fixação de Objetivos:** Tem como premissa, a adoção do gerenciamento de riscos corporativos e proporciona à administração uma maneira de estipular e definir objetivos alinhados com a missão de governo. Em outras palavras, os objetivos devem existir antes da identificação de situações que podem afetar o cumprimento daquilo que foi proposto.
- **Identificação de Eventos:** Visa evitar que os objetivos não sejam realizados, identificando as situações que podem promover impacto na Administração Pública e que neste caso são ocasionados por fontes externas e internas. Importante destacar que tais eventos, deverão ser sempre classificados em riscos ou oportunidades, sendo submetidos posteriormente a alta administração, que tem como responsabilidade, a definição de estratégias capazes de mitigá-los ou implantá-los.
- **Avaliação dos Riscos:** A avaliação dos riscos, deve considerar a probabilidade de ocorrência, bem como do seu impacto. Além disso,

deve considerar que os riscos identificados serão analisados visando o detalhamento e a definição de como serão administrados.

- **Reposta ao Risco:** O quinto elemento está relacionado a aceitação, a redução e o compartilhamento das possíveis respostas aos riscos. Além disso, os agentes públicos têm a missão de desenvolver medidas a partir da seleção de ações específicas que devem ser destinadas ao alinhamento dos riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite ao risco.
- **Atividades de Controle:** Todos os procedimentos e políticas estabelecidas devem assegurar que as respostas aos riscos que foram elaboradas no elemento anterior, devem ser executadas com eficácia.
- **Informações e Comunicações:** Como a Administração identifica, avalia e responde ao risco, é necessário, portanto, que ocorra comunicação em todos os níveis dentro de um órgão/entidade. Essas informações devem ser claras e encaminhadas tempestivamente, isto é, no prazo.
- **Monitoramento:** Para que um processo de gerenciamento seja efetivo e eficaz, é importante que ele seja monitorado, visando verificar possíveis desvios e/ou alterações que forem necessárias. Além disso, deve ser realizado de forma contínua e com avaliações independentes.



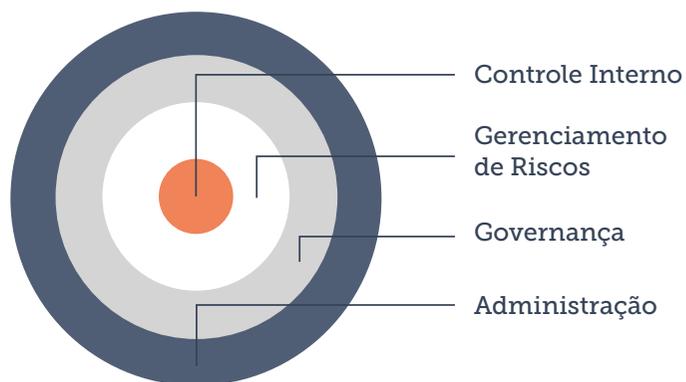
O gerenciamento de riscos é um processo dinâmico, onde os elementos não são independentes, mas sim se relacionam na medida que são executados. Diante disso, o gerenciamento de riscos de uma organização não é executado em uma ordem específica e é praticamente impossível que duas organizações apliquem soluções idênticas para o gerenciamento dos seus riscos.

9.3. COSO 2013

Em 2013, o Comitê das Organizações Patrocinadoras – COSO emitiu o relatório intitulado “Controle Interno – Estrutura Integrada”, tendo por objetivo atualizar as diretrizes envolvidas nos componentes e objetivos detalhados nos modelos anteriores (COSO I – 1992 e COSO II – 2004).

O modelo apresentado manteve o foco no controle interno conforme os cubos propostos nas versões anteriores, porém inseriu uma visão geral de alto nível direcionada a alta administração e a estrutura de governança da organização, conforme apresentado a seguir:

Figura 18 - Controle interno, gestão de riscos corporativos e a governança corporativa



Essas melhorias e mudanças foram realizadas visando principalmente facilitar a sua aplicação.

“Governança no Setor Público” será tratado no tópico 12 deste Manual; entretanto, compreende um conjunto de **mecanismos de liderança, estratégia e controle** postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Brasil, 2014, p. 6).

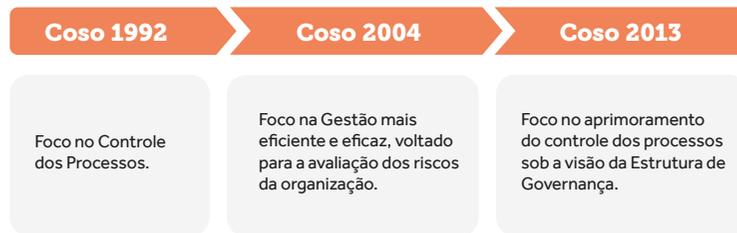


O COSO 2013 destaca ainda que a aplicação do *framework* proporciona uma das mais significativas mudanças em relação aos conceitos fundamentais introduzidos no modelo original (COSO I) e está associada a criação de princípios vinculados aos cinco componentes que já haviam sido abordados no modelo criado em 1992. Essa alteração, segundo o COSO, promoveu maior clareza no desenvolvimento e implementação dos sistemas de controle interno, bem como, uma maior compreensão dos requisitos que compõem um controle interno eficaz.

Cumprе ressaltar que o *framework* proporciona maior confiança na supervisão dos sistemas de controle interno pela estrutura de governança, maior entendimento da necessidade de possuir um sistema eficaz de controle interno e que a partir de um melhor entendimento, por meio do uso do julgamento, a administração será capaz de eliminar controles ineficazes, redundantes ou ineficientes contemplando aspectos associados a Tecnologia da Informação, que não tinham sido abordados anteriormente.

Ao se comparar as três versões, Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO I), Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada (COSO II) e Controle Interno – Estrutura Integrada (COSO 2013), nota-se que cada *framework* aborda o controle interno sob um determinado foco, conforme ilustrado a seguir:

Figura 19 - Foco dos frameworks emitidos pelo COSO



Fonte: Os autores

A versão 2013 do COSO inseriu 17 princípios e 87 pontos focais vinculados aos cinco componentes do cubo, como forma de atualização do modelo de 1992, demonstrando a relação existente entre controle interno, gestão de riscos corporativos e a governança corporativa.

9.4. COSO 2017

Em constante atualização, em 2017 o Comitê apresentou o documento intitulado "COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos: Integrado com Estratégia e Performance" ressaltando a importância e a necessidade de se considerar o risco tanto no processo estratégico como na melhoria da performance (COSO, 2017).

Sob esse aspecto o documento aborda atualizações relacionadas:

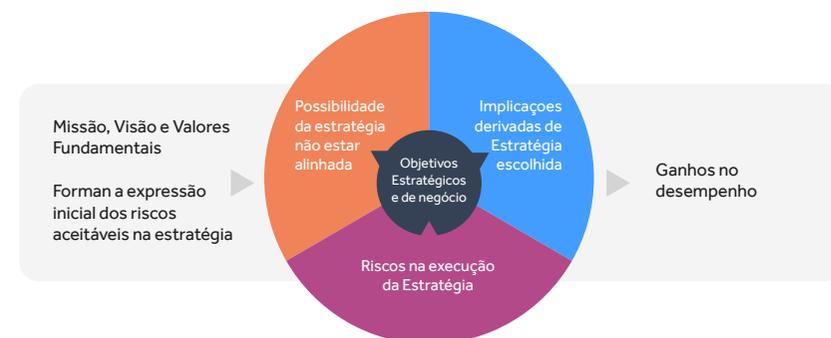
- Ao uso do gerenciamento de riscos no estabelecimento e execução de estratégias;
- Ao alinhamento entre performance e gerenciamento de riscos com o objetivo de aperfeiçoar a definição de metas e o entendimento do impacto do risco sobre a performance;

- Ao estudo e atualização nas expectativas relativas à governança e supervisão;
- A ampliação dos aspectos de divulgação dos riscos para atender expectativas dos *stakeholders* em relação a maior transparência;
- As tecnologias evolutivas e a proliferação de dados e análises de dados que suportam a tomada de decisões; e
- Ao estabelecimento de definições básicas, componentes e princípios para todos os níveis da organização envolvidos, na implementação e na execução das práticas de gerenciamento de riscos corporativos.

Além das atualizações propostas, o documento é separado em duas partes, sendo a primeira parte uma perspectiva dos conceitos atuais e em desenvolvimento, além das aplicações do gerenciamento de riscos.

A figura a seguir ilustra essas perspectivas e considerações no contexto da missão, visão, valores fundamentais e como um condutor da direção e desempenho geral de uma entidade.

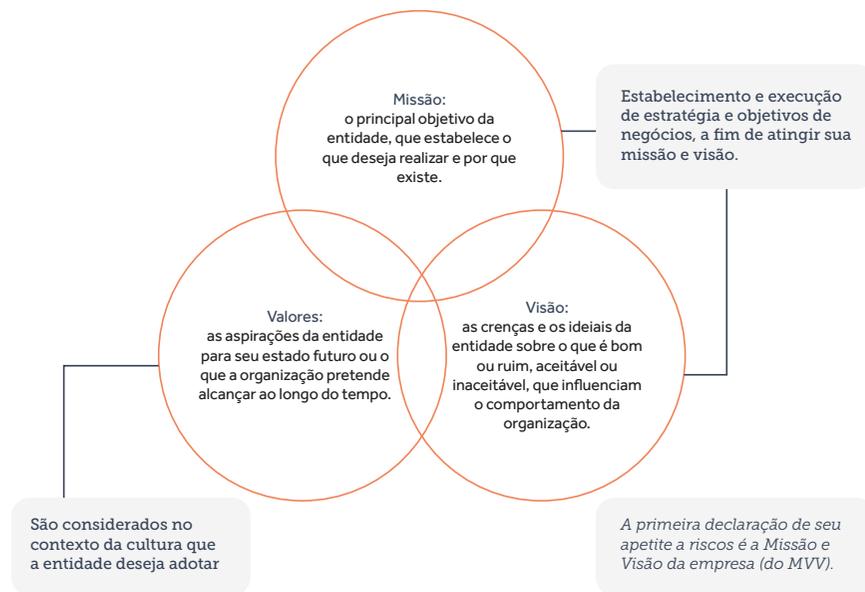
Figura 20 - Estrutura do Framework



Fonte: COSO (2017)

A primeira parte da figura oferece uma perspectiva dos conceitos atuais em gerenciamento de riscos corporativos. O ponto de partida é a Missão, Visão e os Valores – MMV da organização, onde deveria conter a primeira declaração de apetite a riscos, conforme apresentado a seguir:

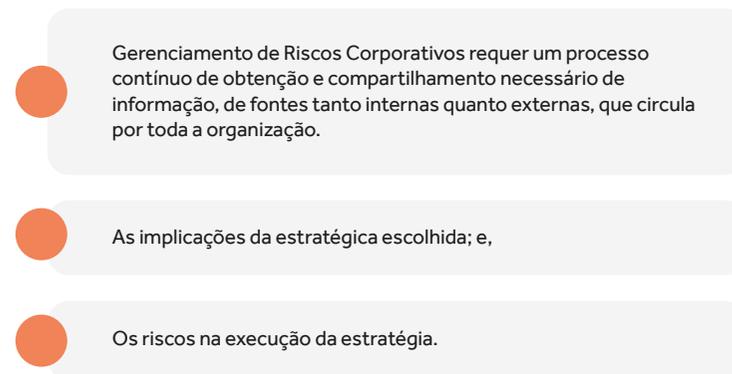
Figura 21 - Missão, Visão e Valores – MVV do COSO ERM – 2017



Fonte: FANTIN, Luciano. ERM: gestão de riscos corporativos.

A segunda parte da figura COSO 2017 (parte central) apresenta 20 princípios organizados em 5 componentes inter-relacionados, explorando a gestão estratégica e dos riscos a partir de três perspectivas:

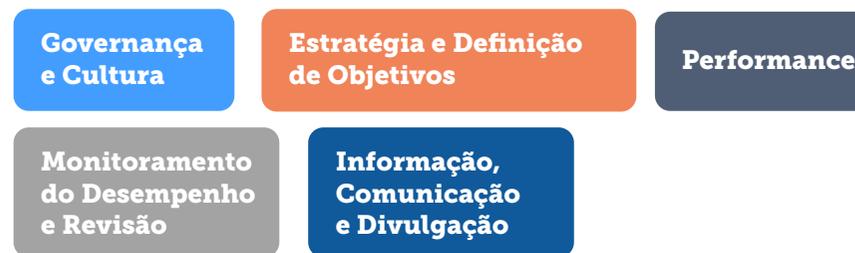
Figura 22 - Perspectivas da gestão de risco



Fonte: Adaptado de COSO (2017).

A segunda parte do documento aborda 20 princípios organizados em 5 componentes inter-relacionados, apresentados a seguir.

Figura 23 - Componentes de Gerenciamento de Riscos Corporativos



Fonte: COSO (2017)

Os 20 (vinte) princípios organizados em 5 (cinco) componentes inter-relacionados, estão listados a seguir:

Governança e Cultura

- A Governança define o tom da organização, reforçando a importância e estabelecendo responsabilidades de supervisão do gerenciamento de riscos corporativo. A cultura perpassa por valores éticos, comportamentos desejáveis e entendimento do risco na entidade.
- **Princípios:**
 - Fixação de objetivos pela Diretoria;
 - Estabelecimentos de estruturas organizacionais;
 - Define a cultura desejável;
 - Demonstra comprometimento ético;
 - Atrai, desenvolve e mantém indivíduos capazes.

Estratégia e Definição de Objetivos

- Gerenciamento de Riscos Corporativos, estratégia e definição de objetivos trabalham juntos em um processo de planejamento estratégico. O apetite a risco é estabelecido e alinhado com a estratégia; os objetivos do negócio colocam a estratégia em prática enquanto servem de base para identificar, avaliar e responder a risco.
- **Princípios:**
 - Análise do contexto do negócio;
 - Define o apetite a risco;
 - Avalia alternativas de estratégia;
 - Formular objetivos de negócio.

Performance

- Riscos que possam impactar no atingimento da estratégia e objetivos do negócio devem ser identificados e avaliados. Os riscos devem ser priorizados por severidade no contexto do apetite a risco. A organização seleciona então as respostas a riscos e elabora um portfólio com a quantidade de risco que resolveu assumir. O resultado desse processo é relatado às principais partes interessadas.
- **Princípios:**
 - Identifica riscos;
 - Avalia a severidade dos riscos;
 - Prioriza riscos;
 - Implementa respostas a riscos;
 - Desenvolve um portfólio.

Monitoramento do Desempenho e Revisão

- Por meio da revisão do desempenho da entidade, a organização pode considerar quão bem os componentes do gerenciamento de riscos corporativos estão funcionando ao longo do tempo e avaliar quais revisões são necessárias.
- **Princípios:**
 - Avaliação substancial de mudanças;
 - Rever riscos e desempenho;
 - Persegue aperfeiçoamento no gerenciamento de riscos corporativos.

Informação, comunicação e Divulgação

- Gerenciamento de Riscos Corporativos requer um processo contínuo de obtenção e compartilhamento necessário de informação, de fontes tanto internas quanto externas, que circula por toda a organização.
- **Princípios:**
 - Impulsionar sistemas de informação;
 - Comunica informações sobre os riscos;
 - Comunicação de risco, cultura e desempenho.

Assim, de modo estrutural, o ERM (COSO 2017) prevê a inter-relação entre Missão, Visão e Valores, com os 5 (cinco) componentes e os 20 (vinte) princípios, resultando no valor agregado a sociedade, conforme ilustrado a seguir:

Figura 24 - Componentes e Princípios do COSO 2017



Fonte: COSO (2017)

Embora o gerenciamento de riscos, como normalmente tem sido praticado, ajude a administração a identificar, avaliar e gerenciar os riscos associados a estratégia da organização, os problemas mais significativos estão associados a falta de apoio na missão e visão da entidade voltados para estratégia de atuação adotada.

Sob outro aspecto e em outras palavras, o *framework* apresentado em 2017 integra aspectos relacionados a governança, gerenciamento de riscos, controle interno, elementos de mapeamento de processos e o planejamento estratégico da organização.

O Planejamento Estratégico não se confunde com Plano Plurianual. Enquanto um volta-se para nortear a atuação do órgão público (plano estratégico) ou outro (PPA) norteia as metas de políticas públicas a serem alcançadas considerando inclusive o orçamento disponível. Ambos devem estar alinhados, porém, não devem ser confundidos e podem ainda serem executados de forma concomitante e não conflitante.

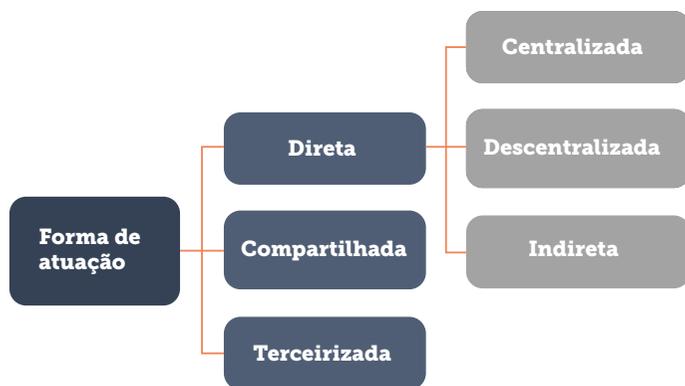
Enquanto o PPA compõe o modelo orçamentário brasileiro sendo um dos três instrumentos de planejamento orçamentário definidos na Constituição Federal de 1988, o Planejamento Estratégico envolve o conhecimento da razão de existência do órgão e o que ele busca para o futuro, o entendimento sobre o contexto em que ele está inserido (seus ambientes interno e externo), os riscos aos quais é capaz de se expor e as oportunidades que pode aproveitar, suas principais capacidades internas e seus gargalos, quem são suas partes interessadas e clientes, e qual proposta de valor a ser entregue a eles.

10. CONTROLE INTERNO E O MODELO DE 3 LINHAS

Muito embora não exista um padrão na forma de atuação da Unidade Central de Controle Interno – UCI, principalmente a respeito da execução das atividades do Sistema de Controle Interno, as atividades que envolvem sua atuação devem minimamente contemplar técnicas relacionadas a fiscalização e auditoria, além de aspectos relacionados a gerenciamento de riscos e mapeamento de processos.

Sob essa perspectiva, a atuação da UCI pode ser classificada em direta (centralizada, descentralizada e integrada) ou indireta (compartilhada e terceirizada).

Figura 25 - Formas de atuação da Unidade de Controle Interno



A forma centralizada consiste na execução das atividades sendo realizadas exclusivamente por servidores lotados no Órgão Central de controle; já a maneira descentralizada envolve especificamente servidores ao órgão auditado e/ou fiscalizado, porém realizando suas

atividades nos órgãos e entidades da Administração Pública. A forma integrada contempla a forma centralizada e descentralizada na mesma modalidade, ou seja, quando a atuação se dá em conjunto.

Entender a forma como são executadas as atividades da Unidade Central de Controle Interno está diretamente ligado com o conceito das três linhas de defesa sintetizado pelo Instituto de Auditoria Internos (IIA, 2013).

O modelo das **Três Linhas** é uma parte importante do gerenciamento de riscos e controle da organização, por meio do esclarecimento dos papéis responsabilidades na estrutura de governança das organizações.

O primeiro documento em 2013, do IIA, introduziu o modelo de 3 linhas de defesa e passou a ser adotado por inúmeras instituições, tanto da iniciativa privada, como da Administração Pública, como por exemplo, Poder Executivo da União e o Tribunal de Contas da União – TCU.

Figura 26 - Modelo Três Linhas de Defesa - 2013



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

Fonte: IIA (2013)

A realização das auditorias e do trabalho de fiscalização, de acordo com este *framework* é realizada pela chamada terceira linha de defesa, onde os auditores internos subsidiam o órgão de governança e a alta administração com informações relacionadas às avaliações, com um nível de independência e objetividade dentro da organização.

A Unidade Central de Controle Interno – UCI é responsável pela execução das atividades relacionadas a auditoria e fiscalização, sendo inserida na terceira linha de defesa.

A segunda linha de defesa, está associada com o estabelecimento de funções de gerenciamento de riscos e conformidade que visam o desenvolvimento e/ou o monitoramento dos controles adotados na primeira linha de defesa.

Nesta segunda linha de defesa, as funções podem variar; entretanto, na maioria dos casos elas contemplam a facilitação e o monitoramento de implementação de práticas eficazes de gerenciamento de riscos. Além de promoverem o apoio as políticas de gestão, a definição de papéis e responsabilidades e o auxílio a gerência no desenvolvimento de processos e controles no gerenciamento de riscos.

A primeira linha de defesa por sua vez, é conhecida pela gestão operacional, isto é, os próprios gerentes ou gestores responsáveis pelas informações, gerenciam os seus riscos e implementam ações corretivas visando dirimir as deficiências nos processos e controles.

Os gestores são responsáveis pela manutenção dos controles internos de maneira eficaz, assim como no desenvolvimento e na implementação de políticas e procedimentos internos que deverão garantir que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

Em 2020 o Instituto de Auditores Internos – IIA Global apresentou uma versão atualizada do documento, mantendo o conceito das três linhas, excluindo o conceito de “defesa”, mas definindo claramente o papel do gerenciamento de riscos e da auditoria interna como agentes principais na busca pelo sucesso estratégico da organização (IIA, 2020).

Esse modelo permite facilitar o processo de identificação das estruturas e processos que servem como pilar auxiliar para o atingimento dos objetivos, além de facilitar o fortalecimento da governança e do gerenciamento de riscos.

Figura 27 - Modelo Três Linhas - 2020

O Modelo das Três Linhas do The IIA



Fonte: IIA (2020)

No atual modelo, as três linhas estão mais delimitadas e aderentes aos novos processos de trabalho contemplando inclusive aspectos relacionados a governança.

Segundo o IIA, os termos “primeira linha”, “segunda linha” e “terceira linha” do modelo original foram mantidos para familiaridade. As linhas não são “rígidas”, servem apenas para diferenciar a atuação. Os papéis de governança também são conceituados como uma “linha”, entretanto o IIA não adotou essa convenção. As linhas não seguem uma sequência numérica, uma ordem, elas devem operar de forma simultânea.

Partindo dessa premissa e em relação ao modelo anterior, a primeira e segunda linha compõem a gestão da organização e são responsáveis pelo atingimento dos objetivos organizacionais e estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes, no caso da Administração Pública a sociedade.



Antes de definir os setores e departamentos em cada linha, e a responsabilização da gestão para determinadas atividades é importante mapear os processos da administração, levantar os requisitos necessários para definição das funções de trabalho, bem como para instituir padrões e metodologias.

A segunda linha contempla a expertise, o apoio, o monitoramento e o questionamento sobre questões relacionadas aos riscos da organização. De acordo com o IIA (2020), essa linha deve se concentrar em objetivos específicos do gerenciamento de riscos como: conformidade com as leis;

A responsabilidade pelo gerenciamento de riscos é da primeira linha dentro do escopo da gestão.

regulamentos e comportamento ético aceitável; controle interno; segurança da informação e tecnologia; sustentabilidade; e avaliação da qualidade e como alternativa a atuação pode abranger uma responsabilidade mais ampla pelo gerenciamento de riscos, como o gerenciamento de riscos corporativos (Enterprise Risk Management – ERM).

A terceira linha compreende a auditoria interna que realiza uma avaliação e assessoria de forma mais independente, embora também faça parte do Poder Executivo e conseqüentemente da administração. A sua atuação deve ser independente, envolvendo a realização das suas atividades de acordo com metodologias previamente instituídas, com o acesso irrestrito as pessoas e aos documentos, além de possuir recursos necessários para o desenvolvimento de suas atividades. Embora atuem de forma simultânea, o planejamento e a atuação da auditoria devem ser realizados sem interferência da gestão.

Os prestadores externos de avaliação, que no modelo anterior estavam descritos como auditoria externa e órgão regulador, atuam com o objetivo de cumprir com as expectativas legislativas e regulatórias e servem para proteger o interesse dos *stakeholders*¹ e a sociedade especificamente.

1 Grupos e indivíduos cujos interesses são atendidos ou impactados pela organização.

Há uma forma de aplicar o modelo das três linhas no meu órgão/entidade?

Não! O documento publicado pelo IIA consiste numa declaração de posicionamento e tem como objetivo principal facilitar o processo de distribuição de competências, não sendo, portanto, um modelo padrão com escalas hierárquicas entre as três linhas.

Essa flexibilidade na apresentação do conceito e na abordagem de temas relacionados a governança, controle interno e riscos permite que o documento sirva de subsídio para toda e qualquer organização que queira empreender esforços para implantar processos e procedimentos em busca do atingimento dos seus objetivos.

11. ATUAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA (MODELO IA-CM)

Embora, como já destacado anteriormente, as definições de controle interno e de auditoria sejam distintas, ainda é muito comum observar que sejam tratadas de maneira igual, ou como sinônimos. Diante desse contexto observa-se também uma confusão terminológica envolvendo: Sistema de Controle Interno, Controle Interno (administrativo e avaliativo), Estrutura de Controle e a própria palavra "controle".

É evidente que essas divergências são causadas principalmente pela ausência de Leis e atos normativos que conceituem e abordem mais detalhadamente cada função e que devem incluir também a atividade

precípua da auditoria interna, que é a de avaliar o Sistema de Controle Interno, bem como os controles internos da gestão.

Partindo desse pressuposto e a partir de uma recomendação do Comitê do Setor Público do Instituto de Auditores Internos - IIA, em 2004 iniciou-se o processo de criação de um modelo universal de avaliação de capacidade para que fosse reforçada a importância da auditoria interna, objetivando o incremento da eficiência e da efetividade da Administração Pública.

Em 2009 o Instituto de Auditores Internos – IIA Global apresentou um relatório reunindo os resultados desse trabalho com o título **Modelo de capacidade de Auditoria Interna voltado para o setor público – Internal Audit Capability Model (IA-CM)** (IIARF, 2009).

Tal documento apresentou de forma ampla os fundamentos que são necessários para efetiva atuação da auditoria, apresentando de forma detalhada os macroprocessos chave, contemplando aspectos voltados para a medição, controle e melhoria dos seus processos e boas práticas estruturadas a partir de referências metodológicas que incluem padrões adotados pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI.

Como forma de padronizar as atividades de auditoria realizadas pelos órgãos de controle na União, Estados e Municípios, o Conselho Nacional de Controle Interno – CONACI, em conjunto com o Banco Mundial, firmaram parceria no ano de 2014 com o objetivo de desenvolver e fortalecer o controle interno no Brasil, buscando a propagação do modelo internacional como referencial para avaliação da maturidade a partir de determinados critérios dispostos em uma sequência lógica de evolução.

Figura 28 - Evolução do Modelo de Avaliação das UCIs



O modelo IA-CM, atualizado em 2017 a partir do documento elaborado em 2009, se baseia no modelo das três linhas, isto é, o controle da gerência é a primeira linha no gerenciamento dos riscos; as funções de controle e supervisão da conformidade estabelecidas pela gerência contemplam a segunda linha; e, a avaliação de maneira independente é considerada a terceira linha.

Figura 29 - As Três Linhas e o Modelo IA-CM



O *framework* é composto de duas seções:

- Uma visão geral, envolvendo aspectos ambientais, informações sobre auditoria interna e uma descrição do modelo, detalhando seus princípios, sua estrutura e uma material contendo referências específicas.
- Um guia de aplicação descrevendo detalhadamente o modelo IA-CM, seus elementos, níveis e macroprocessos chave, destacando orientações de utilização.

O modelo serve ainda como subsídio para definição do que se entende por auditoria interna eficaz e como ela afeta uma organização e todos seus agentes públicos, sendo estruturado em etapas evolutivas, em cinco níveis de capacidade, das quais a auditoria interna pode evoluir na medida **que define, implementa, mede, controla e melhora seus processos**, conforme demonstrado a seguir:

Figura 30 - Níveis da Auditoria Interna



Os níveis de capacidade fornecem um roteiro para melhoria contínua no âmbito das atividades relacionadas a auditoria interna. Porém, compete ao gestor a permanência em determinado nível sem ter a obrigatoriedade de atingimento do maior nível proposto.

As melhorias nos processos e práticas em cada etapa devem fornecer subsídios para avançar para os próximos níveis e a premissa fundamental do modelo é que um **processo não pode ser melhorado**

se ele não puder ser repetido, isto é, obrigatoriamente todas as atividades devem estar registradas, modeladas e principalmente documentadas, para que seja possível avançar para o próximo nível.

As práticas adotadas no nível 3 – Integrada estão em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF).

O gestor pode optar em permanecer em determinado nível e melhorar a eficiência dos seus processos e a qualidade dos seus produtos do que necessariamente evoluir para um nível de maturidade maior.

Essa decisão deve ser tomada tendo como referência também o custo que será atribuído para o desenvolvimento dessas atividades e do plano de ação que será executado para o atingimento de determinado nível.

Cada nível contempla as características e as capacidades da auditoria interna, envolvendo o tamanho da organização, os riscos associados as operações, bem como, a necessidade de mais recursos. O modelo visa mesclar a natureza da organização, com a capacidade necessária da auditoria interna para apoiá-la.

Os níveis de capacidade descritos no modelo fornecem informações necessárias para melhoria contínua das atividades da auditoria interna; no entanto, a organização, de acordo com suas práticas e com seu ambiente, poderá optar em qual nível pretende ficar.

Os gestores que compõem a alta administração, responsáveis pelo Sistema de Controle Interno, bem como o Chefe do Poder Executivo devem elaborar um plano de ação estruturado definindo claramente a meta a ser atingida. O documento deve ser elaborado a partir de uma autoavaliação de acordo com o framework e deve conter as etapas necessárias para o atingimento do nível que deseja ser atingido.

O modelo ainda cita e descreve os principais elementos relacionados a própria gestão do órgão que realiza as auditorias internas e os elementos que dependem do ambiente externo.

Serviços e Papel da auditoria interna

- Tem como objetivo auxiliar a organização no atingimento dos seus objetivos e em melhorar suas operações.
- Os meios ou os serviços fornecidos variam entre diferentes jurisdições e ambientes e são normalmente baseados nas necessidades da organização e na atividade da auditoria interna.

Gestão de Pessoas

- A gestão de pessoas deve incluir a identificação de atributos específicos para desenvolver descrições claras de cargos.
- Deve ser realizado o recrutamento de pessoas adequadas por meio de um processo de seleção apropriado.

- Os requisitos de trabalho devem ser identificados com base em padrões de desempenho e em restudos e medidas.
- O fornecimento de orientação eficaz, educação continuada, desenvolvimento profissional e treinamento.

Práticas Profissionais

- As práticas profissionais servem como subsídio para que a auditoria interna seja realizada de forma eficaz com garantias profissionais.
- Reflete a capacidade da auditoria interna de se alinhar com as prioridades da organização e com as estratégias da gestão de riscos.

Gerenciamento de Desempenho e Responsabilidade

- Diz respeito às informações necessárias para a condução e controle das operações e atividades da auditoria interna.
- Está associada à identificação e comunicação de informações suficientes e relevantes para permitir que as pessoas desempenhem suas responsabilidades, incluindo a gestão da informação e procedimentos para gerenciar e proteger a integridades dos dados.

Relações Organizacionais e Cultura

- Envolve a estrutura organizacional e a gestão interna, contemplando os relacionamentos dentro da própria área de auditoria interna.
- Diz respeito aos relacionamentos internos e a cultura da organização e como isso impacta os seus principais interessados e o ambiente externo.

Estruturas de Governança

- Inclui a relação de subordinação administrativa e funcional da área de auditoria interna dentro da estrutura organizacional e de governança da organização.
- Refere-se às políticas e processos estabelecidos para apoiar e fornecer recursos à atividade de auditoria interna contribuindo para sua eficácia e independência.

Esses seis elementos quando relacionados com cada nível descrito anteriormente formam os chamados macroprocessos (KPA's) chave em uma matriz.

Quadro 6 - Matriz do Modelo de Capacidade de Auditoria Interna

	SERVIÇOS E PAPEL DA AI	GERENCIAMENTO DE PESSOAS	PRÁTICAS PROFISSIONAIS	GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ACCOUNTABILITY	CULTURA E RELACIONAMENTO ORGANIZACIONAL	ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA
Nível 5 Otimizado	AI reconhecida como agente-chave de mudança: KPA 5.1	Envolvimento da liderança com organizações profissionais: KPA 5.3 Projeção da força de trabalho: KPA 5.2	Melhoria contínua de práticas profissionais: KPA 5.5 Planejamento estratégico da AI: KPA 5.4	Resultado e valor alcançados para a organização: KPA 5.6	Relações efetivas e permanentes: KPA 5.7	Independência, poder e autoridade da Atividade de AI: KPA 5.8
Nível 4 Gerenciado	Avaliação geral sobre governança, gestão de riscos e controles: KPA 4.1	AI contribui para o desenvolvimento da gestão: KPA 4.4 A atividade de AI apoia classes profissionais: KPA 4.3 Planejamento da força de trabalho: KPA 4.2	Estratégia de auditoria alavanca a gestão de risco da organização: KPA 4.5	Integração de medidas de desempenhos qualitativas e quantitativas: KPA 4.6	CAI aconselha e influencia a mais alta gerência: KPA 4.7	Supervisão independente da Atividade de AI: KPA 4.8

	SERVIÇOS E PAPEL DA AI	GERENCIAMENTO DE PESSOAS	PRÁTICAS PROFISSIONAIS	GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ACCOUNTABILITY	CULTURA E RELACIONAMENTO ORGANIZACIONAL	ESTRUTURAS DE GOVERNANÇA
Nível 3 Integrado	Serviços de consultoria: KPA 3.2	Criação de equipe e competência: KPA 3.5	Estrutura de gestão da qualidade: KPA 3.7	Medidas de desempenho: KPA 3.10	Coordenação com outros grupos de revisão: KPA 3.12	CAI informa à autoridade de mais alto nível: KPA 3.15
	Auditorias de desempenho / value-for-money: KPA 3.1	Profissionais qualificados: KPA 3.4 Coordenação de força de trabalho: KPA 3.3	Planos de auditoria baseados em riscos: KPA 3.6	Informações de custos: KPA 3.9 Relatórios de gestão de AI: KPA 3.8	Componente essencial da equipe de gestão: KPA 3.11	Supervisão e apoio gerencial para a Atividade de AI: KPA 3.14 Mecanismos de financiamento: KPA 3.13
Nível 2 Infraestrutura	Auditoria de conformidade: KPA 2.1	Desenvolvimento profissional individual: KPA 2.3	Estrutura de práticas profissionais e de processos: KPA 2.5	Orçamento operacional de AI: KPA 2.7	Gerenciamento dentro da Atividade de AI: KPA 2.8	Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização: KPA 2.10
		Pessoas qualificadas identificadas e recrutadas: KPA 2.2	Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e das partes interessadas: KPA 2.4	Plano de negócio de AI: KPA 2.6		Fluxo de reporte de auditoria estabelecido: KPA 2.9
Nível 1 Inicial	Ad hoc não estruturada; auditorias isoladas ou revisão de documentos e transações com finalidade de aferir correção e conformidade; produtos dependem de habilidades específicas de indivíduos que estão ocupando as posições; ausência de práticas profissionais estabelecidas, além das fornecidas por associações profissionais; financiamento aprovado por gerência, quando necessário; falta de infraestrutura; auditores provavelmente são parte de uma unidade organizacional maior; nenhuma capacidade estabelecida; portanto, inexistência de macroprocessos-chave.					

Fonte: Adaptado do Modelo IA-CM for the Public Sector - 2017

Na matriz, os níveis de capacidade estão dispostos na vertical, com a capacidade aumentando de baixo para cima e os elementos da auditoria interna são apresentados no eixo horizontal. Em cada bloco da relação **Nível x Elemento** se encontram os macroprocessos

chave – KPI's. O sombreado na matriz do mais escuro para o mais claro, da esquerda para direita demonstra a dependência no desenvolvimento e elaboração das auditorias, isto é, quanto menor o nível, mais fácil para elaborar e desenvolver atividades e menos dependente da alta administração.

O modelo proposto não é prescritivo, ou seja, ele cita e sugere "o que" deve ser feito e não "como" deve ser feito e requer diferentes capacidades que envolvem o ambiente, a organização (Administração Pública) e principalmente a própria capacidade da auditoria interna. Serve ainda, como uma ferramenta de autoavaliação, de elaboração para um planejamento estratégico e como referência para o desenvolvimento da capacidade do órgão.

Para se chegar ao nível 5 é necessário que todos os macroprocessos chave – KPI's dos outros níveis de capacidade tenham sido implementados e institucionalizados. *Não há nenhum órgão/entidade no Brasil que esteja atualmente no Nível 5 - Otimizado



12. GOVERNANÇA ORGANIZACIONAL

Para entender o papel da governança organizacional na Administração Pública, faz-se necessário, antes, abordar os conceitos de *accountability*, que de forma macro estão relacionados ao dever de bem gerir os recursos públicos e de prestar contas, minimizando os conflitos existentes entre governo e cidadão.

Ainda sem tradução para o português, o termo *accountability* tem sido amplamente utilizado no âmbito da Administração Pública,

aproximando-se a ideia de que o gestor tem o compromisso de prestar contas dos resultados alcançados em função das responsabilidades que decorre de uma delegação de poder (autoridade).

Sempre que alguém (principal) delega parte de seu poder ou direito a outrem (agente), este assume a responsabilidade, em nome daquele, de agir de maneira correta com relação ao objeto de delegação e, periodicamente, até o final do mandato, prestar contas de seus desempenhos e resultados. A dupla responsabilidade, ou seja, de agir de maneira correta e prestar contas de desempenho e resultados, dá-se o nome de *accountability*".

Deve-se ressaltar que o conceito de *accountability* está estritamente ligado com o estabelecido pela Constituição Federal de que "todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente" (art. 1º, parágrafo único). O representante eleito ao gerir a coisa pública tem suas ações condicionadas a realização dos anseios da sociedade aliada a responsabilidade de agir de maneira correta e prestar contas de seu desempenho e resultados aos seus representados. O conceito de *accountability*, também, vem de encontro ao combate à corrupção e, conseqüentemente, à responsabilização dos gestores públicos que causam danos ao erário.

Nesta linha, para o International Federation of Accountants - IFAC (2001), *accountability* é o processo pelo qual as entidades do setor público e os indivíduos dentro delas são responsáveis por decisões e ações, incluindo a forma como são geridos os recursos públicos, bem como todos os aspectos relacionados ao desempenho e aos resultados (IFAC, 2001).

A International Organization of Supreme Audit Institutions na Declaração de Lima define *accountability* como sendo a relação de obrigatoriedade determinada aos agentes e entidades públicos de responderem de forma fiscal, gerencial e programática quanto aos recursos que lhes foram conferidos a quem lhes acometeram tais recursos (INTOSAI, 1998).

Tem-se, assim, uma relação Principal-Agente, como um contrato em que uma das partes (o principal), ou seja, a sociedade, engaja a outra parte (o agente), a pessoa eleita, a desempenhar ações de gerencialmente de recursos e de políticas públicas em seu nome, o que envolve uma delegação de autoridade do principal para o agente.

A essa relação contratual atribui-se a designação "relação de agência" a qual possui, em maior ou menor nível, os "conflitos de agência" em função do descasamento entre os interesses dos que gerenciam os recursos públicos (os agentes) e daqueles que detém a sua propriedade (a sociedade civil).

Muitos dos conflitos ocorrem devido ao agente (gestor público) dispor de informações sobre requisitos e resultados das atividades, que são desconhecidas e, muitas vezes, inobserváveis pelo principal (sociedade civil), constituindo fonte de diversos problemas de agência, dentre eles, os sistemáticos problemas de credibilidade das informações trocadas entre principal e agente.

Na Administração Pública, diante da complexidade de fatores que podem gerar conflitos de agência entre cidadão e governo, emerge a necessidade de utilização de princípios de governança a fim de instituir um conjunto de mecanismos que busquem alinhar os interesses entre Agente-Principal e reduzir a diferença existente entre eles, principalmente em relação a assimetria de informações.

Assim, a governança pública organizacional parte do mesmo problema tratado pela governança corporativa: o conflito Agente-Principal, também chamado de conflito de agência. De acordo com o TCU (2020), "todas as pessoas que, em seu papel institucional, implementam a estrutura do Estado brasileiro são 'agentes' (agentes públicos) que estão necessariamente a serviço do povo (principal).

Figura 31 - Principal-agente no setor público



Fonte: adaptado (Brasil, 2020, p.38)

Partindo dessa premissa, as entidades públicas têm a responsabilidade de prestar contas de sua gestão e desempenho, bem como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos (IRB, 2017).

12.1. GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO

No âmbito do setor público brasileiro, várias leis e decretos foram criados de modo a institucionalizar direta ou indiretamente estruturas de governança, a exemplo da Constituição Federal de 1988 que estabeleceu as condições necessárias à governança do Estado.

A gestão governamental é orientada pelos princípios constitucionais explícitos no artigo 37, dentre eles está o princípio da eficiência, consagrado como mandamento constitucional e reproduzido em inúmeros diplomas infraconstitucionais, que norteia a atuação da Administração Pública.

A Constituição Federal de 1988:

- a) **Fixou direitos e garantias fundamentais dos cidadãos;**
- b) **Organizou política e administrativa o Estado e os Poderes;**
- c) **Definiu e segregou papéis e responsabilidades;**
- d) **Instituiu o sistema de freios e contrapesos; e**
- e) **Estabeleceu estruturas de controle interno e externo.**

Art. 37 A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Definir os contornos do que pode ser caracterizada como uma atividade administrativa eficiente não é tarefa a ser realizada abstratamente, demandando a análise do caso concreto e a utilização de parâmetros de valoração calcados em outros princípios basilares do Direito, tais como a legalidade e a proporcionalidade.

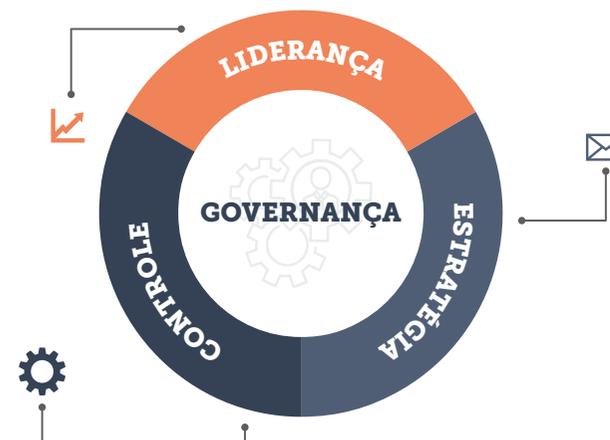
Sob essa ótica, o Chefe do Poder Executivo, seja ele Municipal ou Estadual, ou até mesmo o gestor máximo de um órgão/entidade, deve ter a sua volta unidades/departamentos ou órgãos e entidades que executam atividades finalísticas, mas também aqueles que monitoram, avaliam e asseguram que as ações governamentais estão sendo realizadas de acordo com as iniciativas propostas pelo governo eleito.

Em consonância com essa concepção, um governo deve ser exercido por meio de um processo iterativo, onde não há uma pessoa, ou entidade que detenha todos os recursos e a capacidade de resolução de problemas, mas sim uma rede de órgãos e entidades – cada um com sua responsabilidade e competência definida – que fixam regras, deliberam e implementam decisões.

Partindo desse pressuposto, entende-se de maneira ampla, que a governança deve ser exercida e estruturada por todas as partes interessadas, por meio de processos, regulamentos, normas, regramentos, sistemas e demais ferramentas, tendo como objetivo nortear o processo de tomada de decisão dos gestores.

Nesse sentido, o conceito de Governança no setor público compreende, essencialmente, os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (Brasil, 2020), conforme ilustrado na figura a seguir.

Figura 32 - Pilares da Governança



Fonte: Brasil (2020)

Na década de 1990 e no início dos anos 2000, dentro de um cenário de avanço da globalização, aliado a reformas e discussões com ênfase na sustentabilidade e na promoção do desenvolvimento, diversos trabalhos disseminados por organismos internacionais e reconhecidos mundialmente foram publicados.

Dentre os principais, pode-se descrever o relatório do Banco Mundial, onde destaca que a boa governança é:

“(…) um complemento fundamental para políticas econômicas sólidas, uma gestão eficiente e responsável pelo setor público e deve estar aliado a uma estrutura de política previsível e transparente, fatores essenciais para a eficiência dos mercados e governos e, portanto, para o desenvolvimento econômico.”
(World Bank, 1992, p. v).

Segundo o Australian National Audit Office – ANAO a governança do setor público abrange o conjunto de responsabilidades e práticas, políticas

e procedimentos, exercidos pelo executivo de uma agência, para fornecer direção estratégica, garantir que objetivos sejam alcançados, gerenciarem riscos e usem os recursos com responsabilidade (ANAO, 2016).

Ademais, o Instituto dos Auditores Internos – IIA destaca que governança é a combinação de processos e estruturas implementados por um conselho para informar, dirigir, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando a realização de seus objetivos (IIA, 2020).

Embora seja possível encontrar uma diversidade conceitual relacionada a governança, mais especificamente no setor público, a Administração Pública deve ter clareza que as atividades, os processos e a responsabilização determinam a forma como o poder é exercido e qual o impacto nas políticas públicas.

Aliado a esse entendimento e tendo em vista a necessidade em reformar o Estado, outros instrumentos, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal, surgiram para fortalecer a governança pública e principalmente inserir aspectos gerenciais, estratégicos, éticos e morais com o propósito de delimitar o comportamento da liderança e aumentar a eficiência na prestação de serviços do Estado.

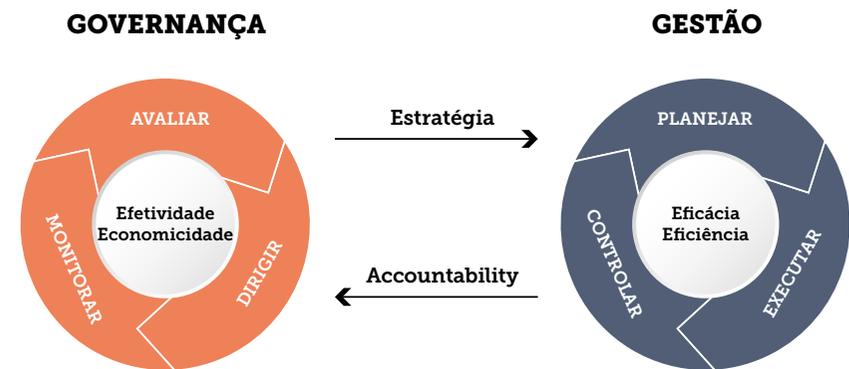
Na mesma toada, foi instituído em 2005 o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública) destacando treze principais fundamentos norteados pelos princípios constitucionais da Administração Pública e pelos fundamentos da excelência gerencial contemporânea, bem como foram criados instrumentos de transparência, como a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527, de 18 de novembro de 2011), assegurando o direito fundamental de acesso à informação e facilitando o monitoramento e o controle de atos administrativos e da conduta de agentes públicos.

Visando atender aos anseios populares por políticas públicas com mais efetividade e fortalecer e nortear os mecanismos de governança no

âmbito da Administração Pública, em 2014 o Tribunal de Contas da União – TCU publicou a primeira edição do “Referencial Básico de Governança”, tendo como premissa básica esclarecer e incentivar os agentes públicos na adoção de boas práticas. O referido documento define a Governança no Setor Público como sendo **um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade** (Brasil, 2014).

Embora correlatos, o conceito de Governança (função direcionadora) não deve se confundir ou se sobrepor ao conceito de Gestão (função realizadora). Enquanto a Governança traça as diretrizes a serem seguidas, a Gestão estabelece a forma de implementação de tais diretrizes, conforme ilustrado a seguir.

Figura 33 - Funções de Governança e de Gestão



Fonte: Brasil (2014).

De acordo com o Banco Mundial, governança diz respeito a estruturas, funções, processos e tradições organizacionais que visam garantir

que as ações planejadas (programas) sejam executadas de tal maneira que atinjam seus objetivos e resultados de forma transparente. Busca, portanto, maior **efetividade** (produzir os efeitos pretendidos) e maior **economicidade** (obter o maior benefício possível da utilização dos recursos disponíveis) das ações.

Governança, neste sentido, relaciona-se com processos de comunicação; de análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas. (World Bank, 1991).

De modo complementar, gestão diz respeito ao funcionamento do dia a dia de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos que foram estabelecidos pelo órgão; preocupa-se com a **eficácia** (cumprir as ações prioritizadas) e a **eficiência** das ações (realizar as ações da melhor forma possível, em termos de custo-benefício) (World Bank, 1991).

Quadro 7 - Funções de Governança versus Função de Gestão

FUNÇÕES DA GOVERNANÇA	FUNÇÕES DA GESTÃO
<ul style="list-style-type: none"> definir o direcionamento estratégico; supervisionar a gestão; envolver as partes interessadas; gerenciar riscos estratégicos; gerenciar conflitos internos; auditar e avaliar o sistema de gestão e controle; e promover a <i>accountability</i> (prestação de contas e responsabilidade) e a transparência. 	<ul style="list-style-type: none"> Implementar e garantir a efetiva consumação de programas; garantir a conformidade com as regulamentações; revisar e reportar o progresso de ações; garantir a eficiência administrativa; manter a comunicação com as partes interessadas; e avaliar o desempenho e aprender.

Fonte: World Bank (2007)

Segundo o Tribunal de Contas da União – TCU (Brasil, 2020) e a ABNT NBR ISO/IEC 38500:2009 a estrutura de governança envolve três funções primordiais:



Essas funções visam o atingimento do objetivo da “boa governança” que consiste na busca do equilíbrio entre os objetivos econômicos e sociais e os individuais e coletivos. A estrutura de governança existe para incentivar o uso de recursos consciente e igualmente exigir a responsabilidade pela administração daqueles recursos. Ou seja, o objetivo é alinhar o mais próximo possível os interesses dos indivíduos, da organização e principalmente da sociedade (World Bank, 2000).

As agências doadoras, a exemplo do Banco Mundial, indutores na medida que influenciam o sistema político, a economia e a sociedade civil, de forma consensual definem que a governança deve estar sob o alicerce dos princípios da legitimidade, responsabilidade, equidade, transparência, eficiência, probidade, transparência e *accountability* (Carnegie, 2011).

Entretanto, Bourne (2014) destaca que não se deve confundir “boa gestão” com “boa governança”. A boa governança, além das funções básicas deve ser entendida como a integração, coordenação e equilíbrio das funções mais específicas que consistem na:

- **Definição dos objetivos** – Embora os órgãos e entidades da Administração Pública tenham clara sua atuação em legislação específica, os objetivos devem estar expressos por meio de visão e missão claros devendo ser implementadas por meio de um planejamento estratégico efetivo e eficaz. Ademais, devem descrever o propósito da organização e o plano estratégico compreende uma interface entre a gestão e os gestores com responsabilidade compartilhada.
- **Determinação da conduta e da ética** – Definindo quais aspectos do comportamento são muito importantes. A ética é baseada na moral e valores e na definição das regras ou padrões que regem a conduta das pessoas dentro da organização. Os padrões éticos de qualquer organização são estabelecidos pelos comportamentos das pessoas no topo e descem em cascata na hierarquia;
- **Criação da cultura organizacional** – Envolve o processo de interação entre as pessoas, especificamente entre os agentes públicos. O apoio a governança deve estar no centro de uma cultura eficaz incluindo aspectos de transparência, inovação, apetite ao risco, tolerância e maturidade nos processos.
- **Garantia da conformidade (compliance)** – A partir da publicação e aplicação dos seus atos, normas, regulamentos e obrigações legais a fim de garantir que a administração e toda a equipe trabalhem para alcançar os seus objetivos.
- **Garantia da responsabilidade (accountability) da administração** – A partir de um ambiente ético e com uma cultura voltada para a governança amplamente difundida dentro da organização. A responsabilidade de todos no processo, incluindo a alta administração deve estar clara durante o desenvolvimento do planejamento estratégico e na busca pelo cumprimento dos seus objetivos.
- **Projeto e implementação da estrutura de governança** – A alta administração, seja ela um gestor de um órgão/entidade ou o chefe

do Poder Executivo deve ser o responsável pelo desempenho de toda administração, entretanto não pode realizar o trabalho de governança sozinho. Partindo dessa premissa, a garantia de uma governança eficiente está diretamente associada a definição de responsabilidades e delegação de competências nas mais diversas instâncias dos processos de trabalho.

Associado a essas funções, o TCU (2020) define diversas diretrizes para boa governança que dentre elas destacam-se:

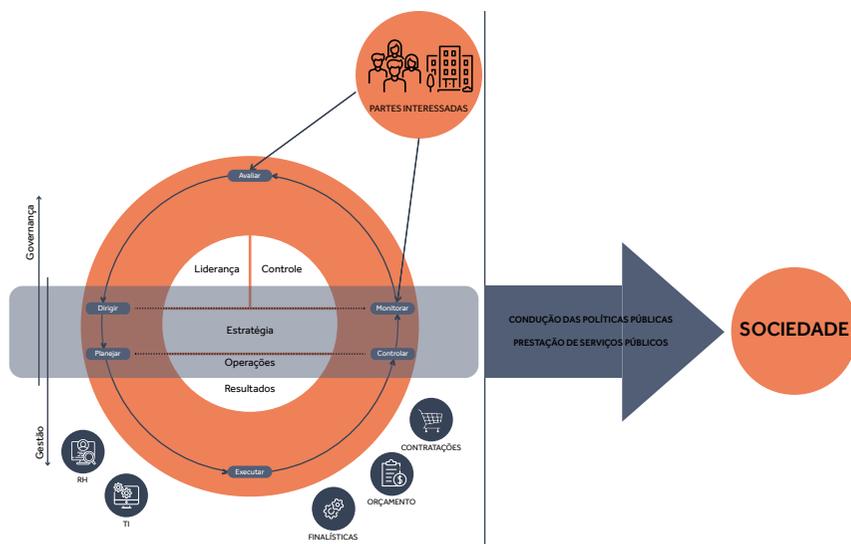
- Estabelecer um sistema eficaz de gestão de riscos e controles internos;
- Monitorar o desempenho da organização e utilizar os resultados para identificar oportunidades de melhoria e avaliar as estratégias organizacionais estabelecidas;
- Implementar boas práticas de transparência;
- Considerar os interesses, direitos e expectativas das partes interessadas nos processos de tomada de decisão;
- Apoiar o uso das ferramentas digitais para aumentar e facilitar a participação das partes interessadas nas decisões públicas e aprimorar a prestação de serviços públicos; e
- Mover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico.

Assim, as funções de governança e gestão devem convergir sua atuação em prol dos interesses da sociedade, com vistas a adotar ferramentas que garantam a efetiva condução das políticas públicas, a responsabilização dos agentes públicos e a entrega de um serviço público com a qualidade esperada.

Importante destacar que essa atuação coordenada e planejada só existe se houver instâncias gerenciais muito bem delimitadas e formalmente constitucionais. Essas instâncias por sua vez devem ter como responsabilidade principal a execução de suas atividades de maneira eficiente e eficaz.

A figura a seguir ilustra a inter-relação entre Governança e Gestão na condução das políticas públicas e na prestação de serviços públicos, visando atender, de forma efetiva, às demandas dos cidadãos.

Figura 34 - Inter-relação entre Governança e Gestão



Fonte: Adaptado do Referencial Básico de Governança – TCU (Brasil, 2020).

Segundo o TCU o modelo enfatiza a distinção entre governança e gestão, porém admite que há uma região em que as duas funções se tocam e, eventualmente, se sobrepõem. As diretrizes (direção/dirigir) necessárias ao planejamento organizacional vêm da função de governança, exercida por instâncias internas e externas de governança. O controle da gestão

gera informações para subsidiar o monitoramento praticado pelas instâncias de governança, a fim de saber se as partes interessadas estão sendo atendidas e de decidir quais as correções a fazer.

Porém, deve-se salientar que toda essa estrutura, seja ela relacionada a gestão ou a estrutura de governança devem priorizar a condução das políticas públicas de maneira eficaz e eficiente e a prestação de serviços públicos com qualidade para a sociedade.

Considerando especificamente os **mecanismos de liderança, estratégia e controle**, o Tribunal de Contas da União – TCU em 2020 sintetizou as **práticas da governança pública organizacional**, mostrada figura a seguir.

Figura 35 - Práticas de Governança Pública



Fonte: TCU (Brasil, 2020, p.52)

Estas práticas visam avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade. Dentre estas práticas, estão inseridos os componentes de gestão de riscos e controle interno, auditoria interna e accountability, e transparência (Brasil, 2020).

12.2. GOVERNANÇA, RISCO E CONTROLE INTERNO

A gestão de riscos é uma das principais ferramentas na governança corporativa. A governança fornece os requisitos de estrutura e direção necessários para que uma organização consiga atingir seus objetivos e gerenciar apropriadamente suas operações, ao passo que a gestão de riscos fornece as políticas e procedimentos necessários para que a organização opere com efetividade em um ambiente incerto e mutável.

Assim, a gestão de riscos contribui para a boa governança corporativa na medida em que fornece garantias de que os objetivos organizacionais serão atingidos dentro de níveis aceitáveis de riscos residual.

E a relação entre gestão de riscos e controle interno? O controle interno é parte da estrutura de gestão de riscos das organizações. A gestão de risco identifica e tratar (evita, aceita, compartilha ou reduz) o risco que pode afetar os objetivos estratégicos e o controle interno deve prover garantias razoáveis de que os objetivos estratégicos serão atingidos. Partindo dessa premissa, deve-se ter clareza que a atuação da unidade de controle interno é tratar primariamente a redução de riscos por meio de avaliações sistemáticas e planejadas.

Ainda assim, os controles internos são adotados com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos. Os controles são instituídos pela administração a fim de mitigar o risco de que eventos possam interferir no cumprimento da missão da organização pública.

Para a NBR ISO 31000, controle é parte do tratamento de riscos e inclui processos, política, mecanismos, práticas e outras ações, tendo por objeto a alteração do nível de risco, ou seja, para a NBR ISO 31000 controles são tratamentos que servem para mitigar riscos (ABNT, 2018).

A eficiência dos controles favorece a adoção de boas práticas de governança, pois auxilia no processo de prestação de contas do administrador ao proprietário dos recursos (cidadão) e no grau de transparência quanto ao fornecimento de informações relevantes aos interessados.

Nesta linha, este capítulo visa abordar sobre a tríade Governança, Riscos e Controle Interno, os quais contribuem para a melhoria contínua nos processos organizacionais.

Os produtos e resultados devem ser entregues pela Administração Pública no prazo previsto, além de terem a qualidade esperada, pois o principal cliente é o cidadão. A partir dessa premissa, a avaliação dos riscos contribui para evitar eventuais problemas na execução dos projetos do governo, aumentando a transparência e reduzindo situações inesperadas.

12.2.1. Gestão de Risco na Governança

O processo decisório tem como objetivo algum tipo de benefício futuro, seja para alguém ou para algo. Essas decisões por sua vez envolvem escolhas (como por exemplo implementar a política A ou B), que caso não existissem risco ou incertezas seriam diretas e rápidas. Porém, a tomada de decisão envolve outros fatores que o tornam complexo e contemplam julgamentos, identificação das fontes geradoras da informação e compreensão da forma como determinado evento (risco ou incerteza) influência na decisão.

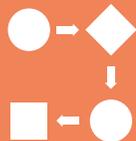
Para a norma ABNT ISO 31000, que fornece princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos, elaborada em 2009 e atualizada em 2018, **risco é conceituado como sendo o efeito da incerteza nos objetivos, sendo expresso pela combinação entre a probabilidade da ocorrência e o impacto resultante da ameaça ou oportunidade** (ABNT, 2018).

Diversos órgãos e entidades, nacionais e internacionais conceituam risco. Segundo o Tribunal de Contas da União, risco é a possibilidade de ocorrência de um evento que possa causar impacto na consecução dos objetivos, sendo expresso entre a relação impacto *versus* probabilidade. Destaca ainda que o gerenciamento de riscos nas organizações, órgãos e entidades envolve os aspectos positivos e negativos (Brasil, 2018).

O desafio da governança nas organizações públicas é determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos, o que significa prestar o serviço público da melhor maneira possível, equilibrando riscos e benefícios (“apetite a riscos”).

(INTOSAI, 2007)

Antes de definir os conceitos relacionados a cada tipo de risco existente, deve-se ter clareza que inicialmente o gerenciamento de riscos consiste nas atividades de planejamento, avaliação, identificação e na mitigação dos possíveis riscos associados aos processos gerenciais e administrativos e aos procedimentos de trabalho de uma determinada organização.



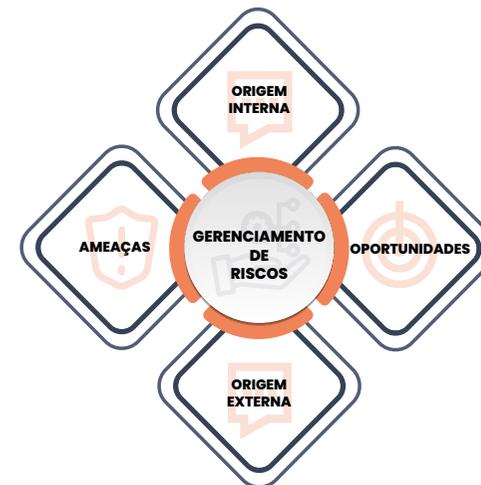
A mitigação dos riscos consiste na redução e/ou efeito do impacto negativo que um determinado risco pode causar no processo.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC as empresas, órgãos e entidades possuem diferentes propósitos, valores, princípios e estratégias, além de diversas estruturas organizacionais, filosofias operacionais e capacidades específicas de gerenciar riscos a partir dos seus perfis (IBGC, 2015).

Partindo dessa premissa, não há uma convergência em relação aos tipos de classificação de riscos que seja consensual, exaustivo ou definitiva e aplicável a todos. Porém, é importante ter clareza que existem dois componentes interligados envolvendo pessoas como causa, e reputação como consequência e que promovem o bom ou o mau gerenciamento dos riscos.

Para se classificar os riscos é necessário preliminarmente estabelecer a origem (interna ou externa) dos eventos (ameaças ou oportunidades). Esse processo age como instrumento que irá auxiliar no processo decisório dos órgãos e entidades da administração.

Figura 36 - Gerenciamento de Riscos



Fonte: Os autores

Os **RISCOS INTERNOS**, também conhecidos como riscos evitáveis, são decorrentes da própria estrutura da organização e que podem ser eliminados e/ou mitigados. Diante deste fato, eles podem gerar apenas impactos negativos, e estão associados a má conduta gerencial, descumprimento de legislação, fraude, demonstrações financeiras imprecisas ou erros e defeitos resultantes de avarias em processos operacionais.



O **RISCO INTERNO** pode estar associado a fragilidade de determinado controle adotado pela administração, ou a ausência de padrões e mecanismos que garantam uma correta aplicação do recurso público por exemplo.

Os **RISCOS EXTERNOS** são oriundos de eventos fora do controle das organizações e que podem ocasionar impactos negativos (ameaça) ou impactos positivos (oportunidades). Diante desse fato, a alta administração do órgão/entidade e a unidade responsável pelo levantamento dos riscos não possui mecanismos que promovam a diminuição da probabilidade dos riscos, atuando assim, muito mais de maneira corretiva do que preventiva.

O **RISCO EXTERNO** pode estar associado a desastres naturais, mudanças políticas e mudanças macroeconômicas, incluindo alterações de taxas de juro e taxas de câmbio.



A mitigação dos riscos externos, requer uma abordagem diferente, envolvendo uma análise de possíveis situações adversas para verificar se o órgão/entidade possui os recursos mínimos para suportar um evento associado a um risco externo.

As alterações de Presidente, Governador e Prefeito ocasionadas pelas eleições são eventos que merecem um planejamento mais detalhado das atividades que eventualmente forem realizadas nesse período.

Apesar disso, mesmo prevendo esse tipo de evento, os resultados esperados podem não ser os esperados.

Além da classificação quanto a origem, os riscos podem ser elencados quanto a sua natureza. Nesse sentido, existem inúmeras classificações, e dentre elas destacam-se:

RISCOS ESTRATÉGICOS

- A natureza desse tipo de risco envolve a falta e/ou ausência da tomada de decisão, ou a má gestão da alta administração, resultando assim em fragilidades na execução das atividades do órgão/entidade.

RISCOS OPERACIONAIS

- Estão associados aos resultados de falhas, deficiências ou a inadequação de processos internos, pessoas ou sistemas e aos riscos externos que envolvem catástrofes naturais, fraudes, greves e atos terroristas.

RISCOS FINANCEIROS

- Estes riscos na maioria dos casos estão associados a iniciativa privada, porém, a Administração Pública também possui empresas

dependentes e sociedades de economia mista. Nesse sentido, os riscos financeiros estão associados à exposição das operações financeiras, contemplando a má administração dos fluxos financeiros, elevando o endividamento e causando prejuízos.

A natureza dos riscos pode ser definida pela própria administração de uma forma padronizada, na etapa de planejamento e levantamento das informações. Além disso, os riscos podem estar associados a questões tecnológicas envolvendo falhas técnicas, problemas de servidor, equipamentos obsoletos, sistemas de informática que podem prejudicar o processo e/ou registros de informações que não refletem a realidade da operação.

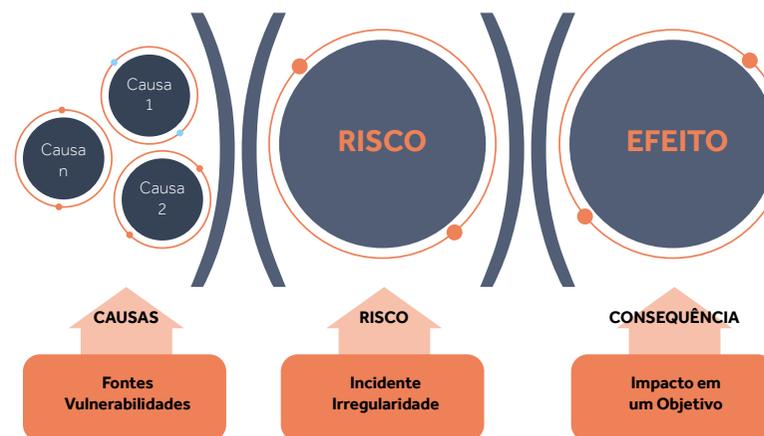
No âmbito da Administração Pública especificamente, os aspectos relacionados a conformidade das normas e lei, também pode gerar uma situação de risco, compreendendo situações disciplinares de cada órgão e entidade e ao cumprimento da legislação e/ou regulamentação aplicável.

Por meio da identificação de eventos de riscos, pode-se planejar a forma de tratamento adequado e qual o tipo de resposta a ser dada a esse riscos, destacando que os eventos de riscos devem ser entendidos como parte de um contexto, e não de forma isolada.

Outros tipos de risco podem ser levantados como por exemplo:

- Risco de desastres naturais;
- Risco cibernético;
- Risco de integridade;
- Risco de segurança e saúde;
- Risco socioambiental; e
- Risco de planejamento.

Figura 37 - Componentes do evento de risco



Fonte: ENAP (2018)

Dessa forma, a gestão de riscos pode ser sintetizada como uma prática de identificar e entender os riscos, sistematicamente, e os controles que são definidos para tratá-los. Em última análise, a gestão de risco é um processo de decisão em que, em um determinado contexto, para uma estratégia específica, processo ou projeto, identifica quais riscos são aceitáveis e quais necessitam de tratamento.

O propósito da gestão de riscos é gerenciar a exposição aos riscos de forma que a organização se exponha apenas o necessário para efetivamente atingir seus objetivos.

12.2.1.1. **Matriz De Risco**

Uma das ferramentas mais utilizadas e consagradas no gerenciamento de risco é a chamada **Matriz de Risco**, ela é utilizada para classificar

ou categorizar os riscos, considerando inclusive a origem dos eventos (externos, internos ou estratégicos), dividindo em diversas classes.

As matrizes de risco são ferramentas simples para classificar e priorizar os riscos de eventos (geralmente adversos) e tomar decisões se determinados riscos podem ser tolerados. Uma matriz exhibe as propriedades básicas de **probabilidade** e **impacto ou consequência** de eventos específicos de forma agregada por meio de uma representação gráfica. (Duijm, 2015)

Sob outro aspecto, a matriz de probabilidade/consequência (impacto) é um meio de combinar classificações qualitativas ou semiquantitativas de consequências e probabilidades, a fim de produzir um nível de risco ou classificação de risco (ABNT, 2021).

De forma gráfica, a matriz pode ser desenhada com a escala da probabilidade no eixo X e a escala do impacto ou consequência no eixo Y. As combinações das classes de cada eixo representam a quantidade de possibilidade de classificar os riscos. É possível encontrar na literatura matrizes com combinações 3x3, 4x4, 5x5 e até mesmo 5x6 como define a norma NBR ISO IEC 31010:2021 – Gestão de Riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos (ABNT, 2021).



Como exemplo, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, na sua metodologia que compõe o Modelo de Gestão de Integridade Riscos e Controle Interno da Gestão, utiliza uma matriz de riscos 5X5 sendo particionada em quatro regiões (risco pequeno, risco moderado, risco alto e risco crítico) (Brasil, 2017b).

Figura 38 - Exemplo de Matriz de Riscos

IMPACTO	Catastrófico	Risco Moderado	Risco Alto	Risco Crítico	Risco Crítico	Risco Crítico
	Grande	Risco Moderado	Risco Alto	Risco Alto	Risco Crítico	Risco Crítico
	Moderado	Risco Pequeno	Risco Moderado	Risco Alto	Risco Alto	Risco Crítico
	Pequeno	Risco Pequeno	Risco Moderado	Risco Moderado	Risco Alto	Risco Alto
	Insignificante	Risco Pequeno	Risco Pequeno	Risco Pequeno	Risco Moderado	Risco Moderado
		Muito baixa	Baixa	Possível	Alta	Muito alta
		PROBABILIDADE				

Fonte: MPDG (Brasil, 2017b).

Sendo:

- a) **Probabilidade:** Que consiste na medição de o quão provável é a ocorrência de um risco (evento que possa impactar negativamente), onde se atribui uma pontuação de 1 a 5, de acordo com os seguintes critérios:

Quadro 8 - Detalhamento dos critérios de Probabilidade

PROBABILIDADE	DESCRIÇÃO	
1	Muito baixa	o evento pode ocorrer apenas em circunstâncias excepcionais.
2	Baixa	o evento pode ocorrer em algum momento
3	Moderada	o evento deve ocorrer em algum momento
4	Alta	o evento provavelmente ocorre na maioria das circunstâncias
5	Muito alta	o evento é esperado na maioria das circunstâncias

b) Impacto: se refere ao tamanho do problema que aquele risco representa ao andamento da Administração Pública, caso ocorra, sendo atribuído uma escala de 1 a 5.

Quadro 9 - Detalhamento dos critérios de impacto

IMPACTO (CONSEQUÊNCIA)		DESCRIÇÃO
1	Muito baixo (Insignificante)	o impacto é mínimo no alcance das ações de gestão.
2	Baixo (pequeno)	o impacto é pouco relevante ao alcance das ações de gestão
3	Moderado	o impacto é significativo no alcance das ações de gestão
4	Alto	o impacto compromete acentuadamente às ações de gestão, os objetivos estratégicos podem ser fortemente comprometidos
5	Muito alto	o impacto ocasiona colapso às ações de gestão, a viabilidade estratégica pode ser comprometida

c) Pontuação final: é a quantificação (avaliação) do risco, obtido por meio da multiplicação da pontuação da probabilidade com a dos impactos (probabilidade x impacto).

Apesar do exemplo acima, a definição da metodologia, bem como dos critérios que são elencados na matriz de riscos deve ser elaborada pela própria gestão para classificar os riscos ou o tratamento deles com base no nível de riscos. Esse tipo de matriz deve ser utilizado de uma forma geral para verificar se determinado risco é aceitável ou não aceitável, de acordo com sua posição na matriz.

No desenvolvimento da matriz, a escala de consequência ou impacto, como já citado anteriormente deve abranger todos os tipos a serem considerados, bem como se estender até uma consequência máxima plausível.

Durante o processo de desenvolvimento da Matriz de Risco devem ser considerados os impactos (ou consequências) de riscos que a instituição está sujeita, contemplando as mais diversas áreas, dentre elas financeira, segurança, tecnológica, meio ambiente, política, dentre outros.

12.2.2. Controle Interno na Governança

Um dos papéis centrais da governança é **implantar um conjunto de controles visando minimizar a grande diversidade de riscos ao qual a organização está exposta**. Diante desse pressuposto, é por meio de uma estrutura de controle interno adequada que se mantém sobre controle as ameaças que possam impedir a organização de alcançar seus objetivos.

Assim, há uma forte relação entre controles internos e riscos, permitindo assim, o desenvolvimento de bons padrões de governança.

Revisitando o conceito dado pela INTOSAI (2007), controle interno é um processo integrado, estruturado para enfrentar os riscos e assegurar que os objetivos da organização sejam alcançados.

Para tanto, de acordo com o COSO (2004) os seguintes objetivos de controle também devem ser atendidos:

- **Operacionais:** usar os recursos para atingir os objetivos (resultados) com economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;
- **Divulgação:** dar transparência e prestar contas à sociedade e a quem delegou as responsabilidades, sobre o desempenho e os resultados objetivos e sobre uso apropriado dos recursos;
- **Conformidade:** realizar as ações em conformidade com as leis e regulamente aplicáveis.

A função da gestão de riscos e controles internos é assegurar o alcance dos objetivos do ente público, por meio da identificação antecipada dos possíveis eventos que poderiam ameaçar o atingimento dos objetivos estabelecidos e da implementação dos respectivos controles a fim de mitigar o risco.

Figura 39 - Inter-relação entre objetivos, riscos e controles



Assim, tem-se:

Objetivo: algo que se estabeleceu para ser alcançado;

Risco: é a possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance do objetivo estabelecido. O risco deve ser gerenciado a fim de mitigá-lo.

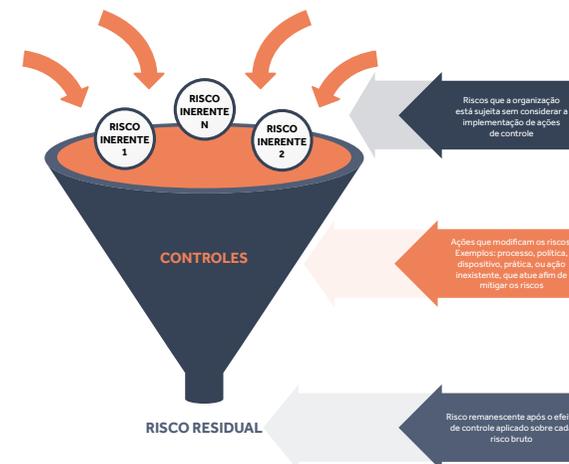
Controle: são instituídos para mitigar os riscos, assegurando, assim, com certa razoabilidade, que objetivos sejam alcançados.

Deve-se ter clareza que as atividades de controles (preventivos) são implantadas pela administração, ou seja, pela gestão do município, ou pelo gestor de um determinado órgão/entidade.

Essa implantação deve ocorrer por meio de políticas e procedimentos de controle, visando assegurar o tratamento aos riscos e mitigar a probabilidade ou o impacto de eventos infortúnios ocorrerem e afetarem negativamente os resultados do ente público.

Desta forma, após a implementação de controles internos, o risco inerente (risco que a organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos) passa a ser residual (risco que ainda permanece após a resposta – implementação dos controles – da organização), conforme apresentado a seguir:

Figura 40 - Risco inerente versus risco residual



Fonte: Os autores

De acordo com a IFAC (2001), a relação entre o controle interno e governança no setor público requer o estabelecimento de boas práticas que perpassem pelas áreas da gestão de risco, auditoria interna, comitê de auditoria, controles internos, orçamento, administração financeira e treinamento, bem como as práticas referentes aos relatórios externos.

Assim, em busca de uma Administração Pública pautada no compromisso em atender às demandas da sociedade, faz-se necessário o estabelecimento de um Sistema de Controle Interno, com a previsão de monitoramento e autoavaliação, comprometido com o aperfeiçoamento dos processos internos de gestão e com a melhoria da governança das organizações públicas.

12.2.2.1. **O papel da Unidade de Controle Interno na Governança**

Além dos controles de gestão, a Unidade de Controle Interno – UCI também contribui com a boa governança. Por meio de auditorias internas, devem atuar de forma a aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação dos processos de governança, gestão de riscos e controles, recomendando maneiras de aprimorá-los. Ademais, atua avaliando o potencial de ocorrência de fraude e como a organização gerencia o risco de fraude, verificando se a organização pública tem controles internos adequados e se promove ambiente de controle apropriado (IIA, 2009).

A auditoria interna é fundamental nas atividades de gestão de riscos e conformidade na organização, provendo garantia (assurance) de que:

- a) o controle de riscos é apropriadamente projetado e efetivamente implementado; e**
- b) a estrutura de gestão de riscos é efetiva.**

As opiniões acerca desses processos não são necessariamente desenvolvidas com trabalhos específicos, mas baseadas nas informações obtidas de diversas atividades de auditoria realizadas ao longo do tempo e ainda nas provenientes de outras fontes de informação: trabalhos de prestadores externos de serviços de avaliação,

como órgãos de controle e regulação; autoavaliações realizadas pela gestão; avaliações realizadas pela segunda linha de defesa; e ocorrências e incidentes de risco na organização (IIA, 2009).

Assim, embora a avaliação dos controles internos e a realização de auditorias sejam planejadas e executadas de acordo com processos claros e definidos, é importante adotar metodologias voltadas a avaliação dos riscos, a fim subsidiar o processo decisório dos gestores.

REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT NBR IEC 31010:** gestão de riscos: técnicas para o processo de avaliação de riscos. Rio de Janeiro: ABNT, 2021.

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT NBR ISO 31000:** gestão de riscos: diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT NBR ISO/IEC 38500:** tecnologia da informação: governança da TI para a organização. Rio de Janeiro: ABNT, 2018.

ANAO. Australian National Audit Office. **Implementation of programme and policy initiatives.** Canberra, Australia: ANAO, 2016, p. 9. (Better practice Guide Serie).

ANTUNES, Manoel Luiz Camilo de Moraes. **Controle interno no Brasil.** JusBrasil, 6 set. 2009. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/13435/control-interno-no-brasil/4>. Acesso em: 30 maio 2022.

ATRICON. Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil. **Resolução nº 5, de 6 de agosto de 2014.** Aprova as diretrizes de controle externo Atricon 3204/2014 relacionadas à temática "Controle interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados", Brasília, DF, ATRICON, 2014. Disponível em: <https://atrimon.org.br/resolucao-atrimon-no-052014-control-interno-dos-jurisdicionados/>. Acesso em: 23 fev. 2024.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria governamental.** Salvador:TCE/BA, 2000. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/manual_auditoria_governamental.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

BOURNE, Lynda. The six functions of governance. **PM World Journal,** Melbourne, Australia, v. 3, n. 11, p. 1-14, nov. 2014. Disponível em: <https://>

pmworldlibrary.net/wp-content/uploads/2014/11/pmwj28-nov2014-Bourne-six-functions-of-governance-advisory-article.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial da União:** seção 1. 24 jan. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. Aprova o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1. Edição extra. Brasília, DF, ano 132, n. 118, p. 9.295-9.297, 23 jun. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d1171.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005. Dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 142, n. 125, p. 3-4, 1º jul. 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5480.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. Regulamenta a Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição. **Diário Oficial da União:** seção 1. Brasília, DF, ano 149, n. 94-A, p. 1-6, 1º out. 2012. Edição extra. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/D7724.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Decreto nº 10.768, de 13 de agosto de 2021. Altera o Decreto nº. 5.480, de 30 de junho de 2005, que dispõe sobre o Sistema de Correição do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 150, n. 159, p. 2, 16 ago. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/D10768.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm#view. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, n. 148, p. 2.745, 23 mar. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1. Edição extra. Brasília, DF, ano 130, n. 222-A, p. 16.061, 19 nov. 1992. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8490.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 131, n. 116, p. 8.269-8.281, 22 jun. 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 140, n. 102, p. 2-9, 29 maio 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do

art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1. Brasília, DF, ano 148, n. 221-A, p. 1-4, 18 nov. 2011. Edição extra. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/L12527.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1 de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 150, n. 148, p. 1, 2 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1 de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Diário Oficial da União:** seção 1. Edição extra. Brasília, DF, ano 159, n. 61-F, p. 1-23, de 1º abril 2021. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 138, n. 86, p. 1-9, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 01, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito

Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União:** seção 1. Brasília, DF, ano 155, n. 100, p. 2, 28 maio 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp131.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.216-37, de 31 de agosto de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial da União:** seção 1. Edição extra. Brasília, DF, ano 138, n. 168-A-E, p. 6-14, de 1º de set. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2216-37.htm. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa nº 14, de 14 de novembro de 2018. Regulamenta a Atividade Correccional no Sistema de Correição do Poder Executivo Federal de que trata o Decreto nº 5.480, de 30 de junho de 2005. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 155, n. 220, p. 102-105, 16 nov. 2018. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33694>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de integridade pública e fortalecimento da gestão:** orientações para o gestor municipal. 2. ed. Brasília, DF: CGU, 2010a. 56 p. Disponível em: https://www.mpgg.mp.br/portal/arquivos/2019/09/27/17_50_50_805_Manual_de_Integridade_P%C3%ABlica_e_Fortalecimento_da_Gest%C3%A3o.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal.** Brasília, DF: CGU, 2017a. 151 p. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/64815>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. **Orientações para implantação de uma unidade de ouvidoria:** rumo ao sistema participativo. 5. ed. Brasília, DF: CGU, 2012. 47 p. (Col. OGU). Disponível em: <https://www>.

[gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ouvidoria/arquivos/ogu-implantacao-unidade-ouvidoria.pdf](http://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ouvidoria/arquivos/ogu-implantacao-unidade-ouvidoria.pdf). Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle. **Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano. 139, n. 70-E. 5-15, 10 abr. 2001. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/acesso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOV FED.pdf/view>. Acesso em: 21 fev. 2024.

BRASIL. Ministério da Transparência; Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33409>. Acesso em: 27 fev. 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Manual de gestão de integridade, riscos e controles internos da gestão.** Brasília: MP, 2017b. 52 p. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/74041>. Acesso em: 21 fev. 2024.

BRASIL. Ministério do Planejamento e Orçamento; Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa nº 1, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, ano 153, n. 89, p. 14-16, 11 maio 2016. Acesso em: 19 fev. 2024. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>. Acesso em: 21 fev. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2009.** Acrescenta o inciso XXIII ao art. 37 da Constituição Federal, dispondo sobre as atividades do sistema de controle interno. Brasília,

DF, 2009. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/93534>. Acesso em: 22 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Crerios gerais de controle interno na administrao pblica**: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos pas. Braslia, DF: TCU, 2009. 68 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/estudo-criterios-gerais-de-controle-interno-na-administracao-publica.htm>. Acesso em: 22 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. **Instruao Normativa n 63 de 1 de setembro de 2010**. Estabelece normas de organizao e de apresentao dos relatorios de gesto e das peas complementares que constituirao os processos de contas da administrao pblica federal, para julgamento do Tribunal de Contas da Uniao, nos termos do art. 7 da Lei n 8.443, de 1992. Diario Oficial da Uniao: seo 1, Braslia, DF, ano 147, n. 171, 6 set. 2010, p. 79-80. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947>. Acesso em: 21 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. Normas de auditoria da INTOSAI. **Revista do Tribunal de Contas da Uniao**, Braslia, DF, v. 22, n. 49, jul./set. 1991, p. 495. Seo Documentario.

BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. **Referencial basico de gesto de riscos**. Braslia, DF: TCU, 2018. 160 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/referencial-basico-de-gestao-de-riscos.htm>. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. **Referencial basico de governanca aplicavel a orgaos e entidades da administrao pblica**. 2. ed. Braslia, DF: TCU, 2014. 80 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?inline=1&fileId=8A8182A24F0A728E014F0B34D331418D>. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da Uniao. **Referencial basico de governanca organizacional para organizoes pblicas e outros entes jurisd-**

cionados ao TCU. 3. ed. Braslia, DF: TCU, 2020. 244 p. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A-81881F7595543501762EB92E957799>. Acesso em: 23 fev. 2024.

CARNEGIE ENDOWMENT FOR INTERNATIONAL PEACE. USAID/DFID/WORLD BANK MEETING. Toward Better Strategies and Results: Collaborative Approaches to Strengthening Governance, 2011. Washington, DC, **Roundtable**, 2011. p. 14. Disponível em: https://carnegieendowment.org/files/USAID-DFID-WB_Governance%20Meeting%20Summary.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introduao a teoria geral da administrao**. 6. ed. Sao Paulo: Campus, 2001.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Ata da 14. Reuniao Tecnica do CONACI, de 27 de maro de 2015**. Maceio, 2015. Disponível em: <https://bancoconhecimento.conaci.org.br/bitstream/123456789/143/1/14%C2%AA%20RTC%20MACEIO%20-%20AL.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

CONACI. Conselho Nacional de Controle Interno. **Diretrizes para controle interno no setor pblico**. [s. l.]: CONACI, 2010. Disponível em: <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2021/09/DiretrizesparaControleInternonoSetorPublico.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resoluao n 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8: controle interno. Braslia, DF: CFC, 2008. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1135.pdf. Acesso em: 27 fev. 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations. **Controle interno: estrutura integrada**. Durham, Inglaterra: COSO, 2013. (Sumario executivo). Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations. **Enterprise risk management: integrating with strategy and performance.** [s. l.]: COSO, 2017. (Executive summary). Disponível em: https://www.coso.org/files/ugd/3059fc_61ea5985b03c4293960642fdce408eaa.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada.** Nova York: COSO, 2004. (Sumário executivo. Estrutura). Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIERMExecutiveSummaryPortuguese.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2024.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations. **Internal control: integrated framework.** [s. l.]: COSO, 1992. Disponível em: https://www.academia.edu/12912529/INTERNAL_CONTROL_INTEGRATED_FRAMEWORK_Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission. Acesso em: 30 maio 2022.

DUIJM, Nijls Jan. Recommendations on the use and design of risk matrices. **Safety Science.** [s. l.], v. 76, jul. 2015. 21-31. Disponível em: https://backend.orbit.dtu.dk/ws/portalfiles/portal/107807316/Recommendations_on_the_use_and_design_of_risk_matrices_Accepted_Corrected.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

FANTIN, Luciano. **ERM: gestão de riscos corporativos.** The Sharp Fintech Consultoria: TFSC, [s. l.], [s. d.]. Disponível em: <https://www.riskfence.com/erm-gestao-de-riscos-corporativos/>. Acesso em: 26 fev. 2024.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Breves considerações sobre a PEC 45/2009.** Jus, [s. l.], 2 dez. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25976/breves-consideracoes-sobre-a-pec-45-2009>. Acesso em: 30 maio 2022.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 5. ed. São Paulo:

IBGC, 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>. Acesso em: 24 fev. 2024.

IFAC. International Federation of Accountants. **Governance in the public sector: a governing body perspective.** New York: IFAC, p. 93. 2001. (Study 13). Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/en_us/biblioteca-digital/governance-in-the-public-sector-a-governing-body-perspective.htm. Acesso em: 19 fev. 2024.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Corporate governance.** Camberra: IIA, p. 2. 2020.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Declaração de posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos.** São Paulo: IIA Brasil, 2009. 9 p. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento de riscos e controles.** São Paulo: IIA Brasil, 2013. 10 p. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74060/1/As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf. Acesso em: 19 fev. 2024.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Definição de auditoria interna.** São Paulo: IIA. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/definicao-de-auditoria-interna>. Acesso em: 15 ago. 2022.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Modelo das três linhas do IIA 2020: uma atualização das três linhas de defesa.** São Paulo: IIA Brasil, 2020. 13 p. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2024.

IIA. Instituto de Auditores Internos. **Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**. São Paulo: IIA Brasil, 2012. 24 p. Disponível em: <https://iibrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/normasinternaci-ippf-00000001-02042018191815.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2022.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 104 p. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 21 fev. 2024.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Declaração de Lima**. Viena, 1998, p. 12. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-1-Declaracao-de-Lima.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2024.

INTOSAI. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. **Diretrizes para normas de controle interno do setor público**: informações adicionais sobre gestão de risco nas entidades. Viena; INTOSAI, 2013. 23 p. Disponível em: Disponível em: https://www.trt20.jus.br/images/documentos/sci/Normativos/Normas_INTOSAI/INTOSAI_GOV_9130_-_Gestao_Risco_Setor_Publico.pdf. Acesso em: 21 fev. 2024.

IORIO, Luiz Carlos da Cruz. Importância e criação da corregedoria e ouvidoria. **Boletim Jurídico**, 28 mar. 2012. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/artigos/direito-administrativo/2470/importancia-criacao-corregedoria-ouvidoria>. Acesso em: 15 ago. 2022.

IRB. Instituto Rui Barbosa. **NBASP 100**: normas brasileiras de auditoria do setor público. [s. l.]: IRB, 2017. 27 p. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2022/11/NBASP-100-Principios-Fundamentais-de-Auditoria-do-Setor-Publico.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2024.

ISKANDER, Magdi R.; CHAMLOU, Nadereh. **Corporate governance: a framework for implementation**. Washington, DC: World Bank, 2000. 44 p. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/pt/831651468781818619/pdf/30446.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2024.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de administração pública**: uma análise das funções administrativas. 12. ed. São Paulo: Pioneira, 1980.

MATIAS PEREIRA, José. Reforma do Estado e transparência : estratégias de controle da corrupção no Brasil. IN: CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 7., 2002, Lisboa.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 44. ed. São Paulo: Jus Podivm, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MONTESQUIEU (Charles de Secondat). **Do espírito das leis**. São Paulo: Martin Claret, 2010.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implantação. São Paulo: Atlas, 1993.

PARANÁ. Constituição (1989). Constituição do Estado do Paraná, de 5 de outubro de 1989. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 3116, de 5 out. 1989. p. 1-28. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtosAno.do?action=iniciarProcesso&tipoAto=10&origaoUnidade=1100&retiraLista=true&site=1>. Acesso em: 27 fev. 2024.

PARANÁ. Lei complementar n. 113, de 15 de dezembro de 2005. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. **Diário Oficial do Estado do Paraná**, Curitiba, PR, ano 92, n. 7123, 15 dez. 2005, p. 3-12. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=7482&indice=1&totalRegistros=3&dt=8.3.2021.8.42.55.877>. Acesso em: 22 fev. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. **Diretrizes e orientações sobre controle interno para os jurisdicionados**. Curitiba: TCE/PR, 2017. 50 p. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/cartilha-de-diretrizes-e-orientacoes-sobre-controle-interno/304983/area/251>. Acesso em: 27 fev. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual para implantação de sistemas de controle interno no âmbito das administrações públicas municipais e estadual do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: TCE, 2017. 67 p. Disponível em: https://atrimon.org.br/wp-content/uploads/2023/07/MANUAL_CONTROLE_INTERNO.pdf. Acesso em: 22 fev. 2024.

IARF. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS RESEARCH FOUNDATION. **Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector: overview and application guide**. AltaMonte Springs; IARF, 2009. p. 40.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **The anti-corruption plain language guide**. Berlin, 2009. Disponível em: https://ciaotest.cc.columbia.edu/wps/ti/0018979/f_0018979_16239.pdf. Acesso em: 30 maio 2022.

WORLD BANK. **Governance and development**. Washington, DC: World Bank, 1992. 69 p. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/604951468739447676/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2024.

WORLD BANK. Independent Evaluation Group. **Sourcebook for evaluating global and regional partnership programs: indicative principles and standards**. Washington: IEG-World Bank, 2007. 148 p. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/580421468332070197/pdf/483940PUB0IEG010Box338903B01PUBLIC1.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2024.

WORLD BANK. **Managing development: the governance dimension**. Washington, DC: World Bank, 1991. 76 p. (Discussion paper). Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/884111468134710535/pdf/34899.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2024.





TCEPR | TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO PARANÁ

Praça Nossa Senhora de Salette s/nº - Centro Cívico
80.530-910 | Curitiba-PR