



Especialização em Contabilidade Pública



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controladoria
Pública



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica

Controle Interno no Setor Público

Francisco de Assis Oliveira Campos



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Lingua
Inglesa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescription



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes



Especialização em Contabilidade Pública



Especialização
em Auditoria e
Controle Interno



Especialização
em Contabilidade
Pública



Especialização
em Controle
Público



Especialização
em Gestão Pública



Especialização
em Gestão
Pública Municipal



Especialização em
Alfabetização e
Multiletramento



Especialização em
Tecnologias Digitais
na Educação Básica

Fortaleza



2024

Controle Interno no Setor Público

Francisco de Assis Oliveira Campos



Especialização
em EaD



Especialização
em Gestão
Pedagógica



Especialização
em Língua
Inglesa



Especialização
em Educação Física
na Educação Básica



Especialização
em
Audiodescrição



Especialização
em Legendagem



Especialização
em Artes

Controle Interno no Setor Público
©2024 Copyright by Autores/Orgnizadores

O conteúdo deste livro, bem como os dados usados e sua fidedignidade, são de responsabilidade exclusiva do autor. O download e o compartilhamento da obra são autorizados desde que sejam atribuídos créditos ao autor. Além disso, é vedada a alteração de qualquer forma e/ou utilizá-la para fins comerciais.

Presidenta da República Luiz Inácio Lula da Silva	Conselho Editorial Ana Carolina Costa Pereira
Ministro da Educação Camilo Sobreira de Santana	Ana Cristina de Moraes
Presidente da CAPES Denise Pires de Carvalho	André Lima Sousa
Diretor de Educação a Distância da CAPES Suzana dos Santos Gomes	Antonio Rodrigues Ferreira Junior
Governador do Estado do Ceará Elmano de Freitas da Costa	Daniele Alves Ferreira
Reitor da Universidade Estadual do Ceará Hidelbrando dos Santos Soares	Erasmo Miessa Ruiz
Vice-Reitor Dárcio Italo Alves Teixeira	Fagner Cavalcante Patrocínio dos Santos
Pró-Reitora de Pós-Graduação Ana Paula Ribeiro Rodrigues	Germana Costa Paixão
Coordenador da SATE e UAB/UECE Francisco Fábio Castelo Branco	Heraldo Simões Ferreira
Coordenadora Adjunta UAB/UECE Eloísa Maia Vidal	Jamili Silva Fialho
Direção do CESA José Joaquim Neto Cisne	Lia Pinheiro Barbosa
Editora da EdUECE Cludene de Oliveira Aragão	Maria do Socorro Pinheiro
Coordenação Editorial Eloísa Maia Vidal	Paula Bittencourt Vago
Assistente Editorial Nayana Pessoa	Paula Fabricia Brandão Aguiar Mesquita
Projeto Gráfico e Capa Roberto Santos	Sandra Maria Gadelha de Carvalho
Revisão Textual Eleonora Lucas	Sarah Maria Forte Diogo
Diagramador Francisco Saraiva	Vicente Thiago Freire Brazil

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Campos, Francisco de Assis Oliveira
Controle interno no serviço público [livro eletrônico] / Francisco de Assis Oliveira Campos. -- Fortaleza, CE : Editora da UECE, 2024.

PDF

Bibliografia.

ISBN 978-85-7826-980-7

1. Contabilidade pública - Brasil 2. Finanças públicas - Auditoria - Brasil I. Título.

25-251493

CDD-657.61

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade pública 657.61

Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Todos os direitos reservados

Editora da Universidade Estadual do Ceará – EdUECE

Av. Dr. Silas Munguba, 1700 – Campus Itaperi – Reitoria – Fortaleza – Ceará

CEP: 60714-903 – Tel: (085) 3101-9893

www.uece.br/eduece – E-mail: eduece@uece.br

Editora filiada à



Sumário

Apresentação	7
Capítulo 1 - Considerações Iniciais	9
1. Governança	11
2. Accountability	12
3. Transparência	12
4. Integridade	12
5. Teoria do Problema Principal-Agente.....	13
6. Teoria da Nova Gestão Pública (New Public Management) e a Teoria da Nova Governança Pública	13
Capítulo 2 - Controle Interno no Setor Público	19
1. Aspectos Normativos	21
2. Conceituação e Importância do Controle Interno.....	23
3. Classificações do Controle Interno	25
4. Estruturação do Controle Interno	26
5. Metodologias de Controle Interno	27
6. Princípios dos Controles Internos	31
6.1 Finalidade do controle interno administrativo	32
7. Objetos sujeitos à atuação do Sistema de Controle Interno do Governo Federal.....	33
8. Compliance (Conformidade) e Controle Interno	34
9. Política de Gerenciamento de Risco nas instituições públicas.....	36
9.1. Apetite de Risco e Tolerância ao Risco	38
9.2. Modelos/Abordagens de gerenciamento de riscos	38
Capítulo 3 - Funções e Atribuições da Controladoria na Gestão Pública	45
1. As Controladorias e os acordos de leniência (Lei 12.846/2013)	51

Capítulo 4 - Processo de Planejamento, Orçamento e Controle do Setor Público	55
1.Auditoria Governamental	61
Capítulo 5 - Auditoria Governamental.....	63
1. Conceitos e considerações institucionais da Auditoria Governamental.....	65
2. Medidas de Desempenho da Auditoria Interna – Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)40	68
3.Tipos de auditoria no setor público.....	70
4. Princípios de Auditoria Governamental (aplicados aos auditores) .	75
5. Confiança e asseguração na auditoria do setor público44	77
6. Planejamento da Auditoria	77
6.1 Testes de auditoria	78
6.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria Governamental	79
7.Execução de Trabalho de Auditoria Governamental de avaliação..	82
Capítulo 6 - Avaliação de Economicidade, Eficiácia, Eficiência e Efetividade	87
Capítulo 7 - Indicadores de Mensuração da Ação Governamental	95
1. Avaliação dos Indicadores	100
Sobre o autor.....	107

Apresentação

Nas últimas décadas, tem se verificado uma pressão crescente por uma gestão pública mais eficiente e que gere mais valor público (efetividade), levando a uma demanda crescente, principalmente pela mídia social e pela academia, por reestruturação das instituições, melhor funcionamento dos controles, transparências, prestações de contas e responsabilização dos agentes públicos.

Isso decorre dos flagrantes problemas de governança que se espalham nas organizações em termos de ineficiência, corrupção, alocações indevidas de recursos para fins de atender à pressão de grupos de interesse e a agendas políticas focadas essencialmente em obter apoio político-partidário.

As causas de tais problemas são diversas. Em alguns casos, as falhas surgiram das fragilidades dos controles internos, da ausência de *compliance* efetivo, não cumprimento de regras e de regulamentos que são essenciais para a boa governança, e políticas de gerenciamento de riscos não aplicadas. Em outros, as falhas ocorreram devido à aplicação inadequada de regras ou de procedimentos que não estão gerando resultados. E, em outros casos, as falhas decorrem de políticas públicas definidas e desenhadas de forma errôneas e sem avaliação baseada em evidências rigorosas.

A institucionalização de controles internos adequados e efetivos podem reduzir e prevenir a ocorrências das falhas, bem como, por meio de auditorias, produzir evidências que possam melhorar a responsabilidade pelos resultados, em face da avaliação das prestações de contas, e contribuir para a efetividade das políticas públicas.

Assim, a proposta do presente material didático é abordar os principais aspectos relativos ao controle interno no setor público, considerando a sua instituição no âmbito dos entes federativos, bem como mostrando os principais instrumentos dos controles internos, as formas de atuação das instituições envolvidas em atividades de controle e considerações sobre o desempenho e avaliação dos controles internos.

O presente material de estudo aborda os principais aspectos relativos ao controle interno no setor público, considerando a sua instituição no âmbito dos entes federativos. Trata-se de um tema atemporal e muito relevante na administração pública, visto que a função de controle, em termos institucionais,

foi estabelecida pela Lei Complementar 4.320/1964, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 200/67 contempla-o com um dos cinco princípios fundamentais que norteiam a Administração Pública Federal.

Para atingir os objetivos propostos, o material é construído em sete capítulos, sendo que, no capítulo 1, realizam-se considerações sobre teorias, temas e conceitos que ajudam a contextualizar e entender melhor a instituição dos sistemas de controle interno no âmbito da administração pública.

Os conceitos e os fundamentos sobre o controle interno na gestão pública são abordados no capítulo 2, no qual, de forma específica, mostram-se os tipos de controles, as metodologias e estruturas de controles internos, objetos sujeitos aos controles internos e assuntos alinhados e relevantes para a atuação do controle interno, tais como *compliance* e gerenciamento de risco.

No capítulo 3, apresentam-se as funções e as atribuições da controladoria na gestão pública, especificando como elas foram instituídas e como atuam, tendo como referência a Controladoria-Geral da União.

Considerando que o plano plurianual e a LOA são os principais instrumentos que o controle interno deve considerar na sua atuação, para fins de verificar a sua execução à luz dos dispositivos constitucionais, das leis e de outras normas infracionais, aborda-se, no capítulo 4, os processos de planejamento, de orçamento e de controle do setor público, verificando-se o seu nível de integração.

O capítulo 5 trata dos aspectos relativos à auditoria governamental, em vista da sua importância como instrumento de controle interno, focando a auditoria interna, as medidas de desempenho da auditoria, os tipos de auditoria, os princípios, o planejamento e a execução da auditoria no setor público.

Por fim, os dois últimos capítulos abordam questões relativas à forma de avaliação dos resultados das ações governamentais (políticas públicas e atividades da gestão), sendo que o capítulo 6 mostra como a avaliação das ações governamentais é realizada à luz dos critérios de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade. Já no capítulo 7, mostram-se os indicadores de mensuração que vêm sendo adotados para fins de avaliação das ações governamentais.

O autor

1

Capítulo

Considerações Iniciais

Objetivo

- Discutir teorias, temas e conceitos que ajudam a contextualizar e entender melhor a instituição dos sistemas de controle interno no âmbito da administração pública.

1. Governança

Governança é o conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos como de monitoramento, a fim de assegurar que os valores e os princípios em todos os níveis hierárquicos estejam alinhados com os interesses da organização¹. Além disso, a governança deve seguir princípios básicos de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

No âmbito do executivo federal, a governança pública é o 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 (Decreto 9.203/2017).

Ressalta-se que governança é diferente de gestão. Enquanto a governança é a função direcionadora, a gestão é a função realizadora², ver quadro 1.

Quadro 1

Distinção entre Governança e Gestão	
Governança	Gestão
Responsável por estabelecer a direção a ser tomada, com fundamento em evidências e levando em conta os interesses da sociedade brasileira e das partes interessadas.	Responsável por planejar a forma mais adequada de implementar as diretrizes estabelecidas, executar os planos e fazer o controle de indicadores e de riscos.

Fonte: TCU, 2020.

¹ Tem origem na teoria da governança corporativa, em que a governança corporativa é constituída com o objetivo de garantir a continuidade das organizações pela manutenção de um bom relacionamento com as partes interessadas(stakeholders), ver Vaassen *et al.* (2013).

² <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/governanca-no-setor-publico>. Acessado em 25/02/2024.

Os componentes da governança em uma estatal, tipo sociedade de economia mista como a Petrobras, normalmente são a assembleia geral (acionistas), o conselho de administração, a gestão (CEO e diretores executivos), o conselho fiscal, os comitês, a auditoria independente e a auditoria interna.

2. Accountability

De acordo com a Transparência Internacional, a accountability consiste na atitude ou na condição que devem observar os servidores públicos quanto à sua responsabilidade fiduciária de cumprir tarefas específicas e de prestar contas de forma precisa e *oportuna*³. Em termos gerais, consiste na obrigação de um indivíduo ou uma organização para dar conta de suas atividades, aceitar a responsabilidade por elas e de divulgar os resultados de forma transparente.

Destaca-se que é comum a traduzir o termo accountability por responsabilização e/ou prestação de contas, incluindo, muitas vezes, a transparência em conjunto com esses outros *termos*⁴. Ademais, trata-se de um termo cujas definição e tradução ainda remetem a discussões quanto a sua abrangência dentro do setor público (Castro, 2015).

A boa prática internacional em accountability é a prestação de contas com foco em resultados, tanto operacionais quanto financeiros. Nos resultados operacionais, é possível observar os benefícios dos bens e dos serviços públicos entregues. Nos resultados financeiros, observam-se os custos desses bens e desses serviços. Essa é a visão simplificada da prestação de contas, mas que deixa claro que o interesse das partes externas à entidade que presta contas é avaliar a relação custo-benefício dessa entidade, ou seja, o seu nível de eficiência operacional e de sustentabilidade financeira⁵.

3. Transparência

Trata-se de o ente estar acessível para consultas por parte dos interessados, e que forneça informações claras, precisas e objetivas. A transparência é necessária para dar confiança às partes interessadas (*stakeholders*) quanto às ações e às decisões das entidades e dos gestores.

Grande interesse tem sido observado quanto à transparência, principalmente após a instituição da Lei de Acesso à Informação – LAI (Lei nº 12.527/2011), a qual tem o propósito de regulamentar o direito constitucional de acesso dos cidadãos às informações públicas, e seus dispositivos são aplicáveis aos três Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

4. Integridade

Princípio que se baseia em honestidade, objetividade e elevados padrões de decência na administração de ativos e recursos públicos. De acordo com a Lei Anticorrupção 12.846/2013, as empresas privadas que se relacionam com o setor público devem manter programa de integridade com a finalidade de prevenir, detectar e remediar a ocorrência de fraude e de corrupção.

³ Conceito da Transparência Internacional, citado por Cavalcante (2008); ver: <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/4673/1/tema-2-1o-lugar.pdf>.

⁴ O termo *accountability* não possui tradução exata para a língua portuguesa; ver Campos (1990).

⁵ Ver TCU – TC 016.937/2021, item 2.1.5, que trata do Relatório de Levantamento sobre a auditoria financeira no âmbito do TCU. Ver também o ACÓRDÃO Nº 3608/2014 – TCU – Plenário.

nas empresas, pensadas e implementadas de forma sistêmica, com aprovação da alta direção, e sob coordenação de uma área ou pessoa responsável.

Alguns elementos que podem compor um programa de integridade:

- Código de ética e regras de conduta, inclusive com comissão de ética para fins de receber e apurar denúncias, promover e divulgar ações sobre o tema de tratar de conflitos de interesses e nepotismo.
- Instrumentos de transparência e de acesso à informação, principalmente quanto a auditorias realizadas no órgão na entidade, aos convênios, às demonstrações financeiras, ao orçamento, às licitações, aos servidores, aos concursos públicos, às ações de ouvidoria, aos relatórios de gestão e às agendas dos dirigentes,
- Controles Internos e Unidade de Auditoria para atuarem na segunda e terceira linhas de defesa, respectivamente.

5. Teoria do Problema Principal-Agente

A Teoria do Problema Principal-Agente⁶ aborda as implicações da assimetria de informações (uma das partes de um contrato detém mais informações relevantes que a outra parte) entre o agente (servidor público, gestores, gerentes) e principal (governo, conselho de administração, gestores). Os agentes têm seus interesses e procuram maximizá-los. Nesse momento, suas ações e suas decisões podem ser contrárias aos interesses do principal, gerando os denominados conflitos de agências. Portanto, existe a possibilidade de comportamentos diversos pelo gestor público (agente), sendo que essas ações do agente impactam o resultado esperado pela sociedade/partes interessadas(principal). Além disso, está presente também a dificuldade de observação e de acompanhamento de todas as ações do gestor pela sociedade/parte interessada(principal).

No âmbito das instituições, a minimização desse problema requer monitoramento e estruturação de controle e de atividades de auditoria. Também, pode-se falar em mecanismos de incentivo adotados pelo principal, como melhorias das compensações remuneratórias dos agentes para que os mesmos cumpram seus contratos/funções conforme estabelecido.

6. Teoria da Nova Gestão Pública (*New Public Management*) e a Teoria da Nova Governança Pública

A Nova Gestão Pública (*New Public Management*) trata-se uma abordagem normativa na qual estrutura a gestão da administração pública baseada nos atributos gerenciais do setor privado quanto à eficiência, à eficácia e à

⁶ Ver JENSEN, M. C.; MECKLING (1976).

competitividade na entrega de bens e serviços públicos, bem como considera o aspecto da accountability (responsabilização) (Secchi, 2009).

A administração gerencial é uma contraposição a administração burocrática weberiana e da administração patrimonial, visto que foca primordialmente a eficiência, o desempenho (produto realizado), controle dos resultados e, quando possível, competição entre órgãos via contatos de gestão. Trata-se de uma gestão profissional do setor público na qual adota a visão *value-for-money* (valorização do dinheiro do contribuinte) (Bresser-Pereira, 2001; Silvestre, 2019).

A Nova Governança Pública é um paradigma que se caracteriza por modelos mais participativos de gestão, baseados em gestão de redes, coprodução, flexibilidade no uso de instrumentos de gestão, pautados na concepção de geração de valor público parte uma política pública, ação ou atividade governamental. Foca no resultado e na eficiência financeira para a realização dos objetivos de governo, tendo como ponto de partida a participação social por meio do atendimento das expectativas e das preferências (coletivamente expressas) do cidadão, de maneira a criar valor público (Silvestre, 2019).

Com relação à NPM, a Nova Governança Pública avança pela relação de múltiplos atores para a prestação dos serviços através de redes ou networks. Diferentemente da NPM, para NGP interessa de fato a entrega do serviço, mas acrescentando a sua utilidade para os consumidores dos serviços. Outra diferença é que, enquanto a Nova Gestão Pública aposta fortemente no capital econômico e na crescente competição por meio dos mercados, a Nova Governança Pública idealiza o capital social para que a prestação dos serviços apresente um maior valor aos usuários. Nisso, os órgãos públicos assumem a missão de governança e para que tal capital social possa, realmente, ser desenvolvido e aprumado em favor da sociedade.

Por fim, seguem algumas informações e alguns dados sobre corrupção e ineficiência da administração pública brasileira, para fins de se contextualizar não só da importância do controle interno, da governança pública e da auditoria governamental, mas também para mostrar a necessidade de avançar na instituição dessas ferramentas de forma mais rápida e abrangente no sentido de reverter ou controlar as disfunções (corrupção/ineficiência) apontadas, que tanto prejudicam os resultados das intervenções e das políticas públicas quanto à sua eficácia, sua eficiência e sua efetividade.

O Índice de Percepção de Corrupção da Transparência Internacional (IPC) relativo ao Brasil no período de 2016 a 2023 teve o seguinte comportamento:

Quadro 2

Índice de Percepção de Corrupção do Brasil		
Ano	Índice de Percepção de Corrupção	Posição no Ranking dos Países pesquisas
2016	40	79 ^a
2017	37	96 ^a
2018	35	105 ^a
2019	35	106 ^a
2020	38	94 ^a
2021	38	96 ^a
2022	38	94 ^a
2023	36	104 ^a

Fonte: Transparéncia Internacional-Brasil

Em 2023, a Transparéncia Internacional pesquisou 180 países, o que mostra que a posição do Brasil, 104^a, é muito desconfortável. Vale lembrar que, quanto maior o índice, menor a percepção de corrupção (vai de 0 a 100), e o IPC do Brasil foi de 36 em 2023. Em geral, o índice coloca o Brasil entre as nações de índice de corrupção preocupante. A média mundial em 2023 foi de 43, ou seja, o Brasil ficou abaixo da média, que já é baixa. (fonte: <https://transparenciainternacional.org.br/ipc/>).

Além disso, a FIESP encontrou que o custo da corrupção no Brasil atingiu 2,3% do PIB em 2010 e Gomes *et al.* (2002) estimam que o desperdício sobre os investimentos públicos no Brasil é da ordem de 20% (*apud* Campos, 2012).

Seguem alguns casos de corrupção envolvendo valores significativos detectados na administração pública federal, que podem ser relacionados/ associados às fragilidades dos controles internos:

Quadro 3

Grandes casos de corrupção no Brasil - Selecionados		
Caso de Corrupção	Data/Período	Valor Envolvido
Anões do Orçamento. O esquema foi focado nas emendas dos deputados para entidades filantrópicas, verbas para obras públicas com pagamento de comissões pelas empresas. A CPI instaurada investigou 37 deputados federais.	Década de 1980 e início da década de 1990	R\$ 800 milhões
Operação Navalha na Carne (2007). Envolveu o uso de emendas parlamentares para obras públicas, com desvios de recursos esquematizado pela empresa Gautama.	2007	R\$ 1,06 bilhão

continuação Quadro 3

Grandes casos de corrupção no Brasil - Selecionados		
Caso de Corrupção	Data/Período	Valor Envolvido
TRT-SP. Liderado pelo juiz Nicolau dos Santos Neto e pelo ex-senador Luis Estevão, do Distrito Federal. Desviava verbas na construção do fórum do Tribunal Regional do Trabalho em São Paulo.	1992-1998	R\$ 2 bilhões
Operação Vampiros da Saúde. Envolveu empresas, funcionários do Ministério da Saúde e deputados federais. O esquema principal do grupo consistia em fraudes de licitações, gerando sobrepreços na compra de remédios e hemoderivados.	1990-2004	R\$ 2 bilhões
Operação Lava Jato. Foram mais de 1.200 processos instaurados, 160 prisões (incluindo prisões temporárias), 52 acordos de delação premiada, 209 acusados, 105 condenados, 5 acordos de leniência, 16 empresas envolvidas. Sentenças relacionadas a esta operação estão sendo revistas.	2014	R\$ 42 bilhões desviado e prejuízo estimado de R\$ 80 bilhões na Petrobras

Fonte: <https://www.jusbrasil.com.br/noticias/os-10-maiores-casos-de-corrupcao-da-historia-do-brasil/465611767>

Síntese do Capítulo



Existem diversas teorias, abordagens e vários princípios que ajudam na contextualização e no entendimento melhor do controle interno e da auditoria interna no âmbito do setor público. Nesse sentido foram abordados, de forma breve, os aspectos relativos a governança, accountability, transparência e integridade. Foi apresentado um breve resumo da teoria do Problema Principal-Agente, que ajuda a entender a necessidade dos controles internos e de auditoria, da Teoria da Nova Gestão Pública (New Public Management) e a Teoria da Nova Governança Pública, visando melhor enquadrar as mudanças institucionais dos controles internos em resposta as novas abordagens de administração pública.

Além disso, as estatísticas e as informações relativas à corrupção e à ineficiência no Brasil são ruins, mostrando que é crucial a melhoria das instituições de controles, para fins de ajudar na redução desses problemas de governança. Por exemplo, o IPC-TI do Brasil em 2023 foi de 36, o que coloca o Brasil entre as nações de índice de corrupção preocupante. A média mundial em 2023 foi de 43, ou seja, o Brasil ficou abaixo da média, que já é baixa.

São recorrentes os casos de corrupção envolvendo valores significativos detectados na administração pública federal, levando a inferir que a corrupção pode estar associada às fragilidades dos controles internos.

Atividades de avaliação



1. A finalidade da política/programa de integridade é prevenir, detectar e remediar a ocorrência de fraude e corrupção nas empresas, pensadas e implementadas de forma sistêmica, com aprovação da alta direção e sob coordenação de uma área ou pessoa responsável. Na empresa/órgão em que você trabalha ou conhece é possível perceber os aspectos inerentes a uma política de integridade nesses moldes. Em caso positivo, cite-os.
2. Faça a distinção entre *accountability* e transparência, exemplificando-as.
3. No setor público brasileiro, existe mais corrupção ou mais ineficiência? Comente sobre sua resposta com base no que foi discutido no capítulo.

2

Capítulo

Controle Interno no Setor Público

Objetivo

- Compreender os principais conceitos e fundamentos sobre o controle interno no setor público.

1. Aspectos Normativos

O estabelecimento de controle interno no âmbito da administração pública tem origem a Lei 4.320/1964, na qual obriga o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, a exercer o controle interno da execução orçamentária, com verificação da legalidade dos atos de forma prévia, concomitante e subsequente e para o qual poderá proceder a levantamento, prestação ou tomada de contas, com ênfase no controle sobre o cumprimento do [programa de trabalho](#)⁷.

O Decreto-Lei 200/1967, nos art. 6º e 13, destaca o controle como um dos princípios fundamentais da Administração Federal, dando-lhe a condição de um dos instrumentos basilares com que o administrador público pode contar para o exercício de suas funções, inclusive fixando regras claras para o controle interno, tanto administrativo como contábil.

A CF 1988, em seu art. 70, trouxe o dispositivo que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. O parágrafo único do art. 70 da CF 88 diz que prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).

Já no artigo 74, estabelece que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurian-

⁷ A Lei n.º 4.320/64 explicitou a separação entre controle interno, exercido pelo Governo, e controle externo, de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU.

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

Com relação aos municípios, o art. 31 da CF estabelece que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

É importante frisar o termo Sistema de Controle Interno que está presente nos vários dispositivos citados, para que se possa fundamentar a criação das Controladorias e de outras *Instituições centralizadoras*⁸ das atividades/ funções de controle interno, auditoria, *compliance*, corregedoria e ouvidoria.

Segundo Castro e Carvalho (2016), Sistema de controle interno, conforme colocado no art. 70 da CF 88, refere-se a um conjunto de órgãos descentralizados de controle, interligados por mecanismos específicos de comunicação e vinculados a uma unidade central, com vistas à fiscalização e à avaliação da execução orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e operacional da entidade controlada, no que tange, principalmente, à legalidade e à eficiência de seus atos.

Piscitelli e Timbó (2010, p. 452) fazem a seguinte distinção: sistema de controle interno é um conjunto de órgãos e de funções da Administração; já os sistemas de controles internos de cada entidade é o conjunto de unidades, competências, relações, práticas, procedimentos que fazem parte do modo de agir desses entes. O sistema de controle interno veio complementar atividades de controle já existentes, revelando-se importante instrumento de gestão. É gênero, do qual o controle interno é espécie.

Castro (2015), focando no âmbito do governo federal, trata o sistema de controle interno, considerando os dispositivos constitucionais como um arco-bouço institucional no qual engloba as suas funções/competências para fins de avaliar o cumprimento e a execução do PPA e da LOA, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de recursos humanos dos órgãos e das entidades da administração pública federal, verificar a aplicação de recursos públicos por parte do setor privado, controlar a operações de crédito, avais, garantias e haveres da União e apoiar o controle interno na execução de sua missão institucional.

Outro normativo que trata de Controle Interno de forma explícita é a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000, que, no seu art. 59,

⁸ Em alguns estados as Auditorias Gerais são responsáveis também pelas funções de controle interno e *compliance*.

estabelece como atribuição também para o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público a fiscalização do cumprimento da referida Lei Complementar. Ademais, o artigo 54, parágrafo único, estabelece que o responsável pelo controle interno também assinará o Relatório de Gestão Fiscal, que é de periodicidade quadrimestral.

2. Conceituação e Importância do Controle Interno

Feitas as colocações da obrigatoriedade normativa da existência de sistema de controle interno no âmbito da administração pública, convém apresentar alguns conceitos de controle interno e a sua contextualização dentro das organizações.

O controle na Administração Pública é a possibilidade de verificação, inspeção e exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, um órgão ou uma autoridade, no objetivo de garantir atuação conforme os modelos desejados anteriormente planejados gerando uma aferição sistemática (Guerra, 2005).

O controle envolve aspectos vinculados aos exames do passado e aos prospectivos. O primeiro comprehende comparar a realização com um critério estabelecido. Por exemplo, os registros de estoques de uma organização são comparados com seus respectivos saldos definidos. O componente prospectivo envolve tomar decisões objetivando aprimorar o desempenho da organização no futuro. Por exemplo, contratar pessoas certas e treiná-las, definindo objetivos e recompensando os gestores se alcançarem esses objetivos (Vaassen, 2013).

Saiba Mais



Os casos delineados a seguir são exemplos de fragilidades dos controles da organização

1. Colapso do Barings Bank: em 1995, um empregado do banco inglês Barings Bank foi capaz de empreender volumosas transações de derivativos, envolvendo U\$ 1,3 bilhão em negociações especulativas e sem qualquer tipo de *hedge*, mesmo sem autorização para tanto, dada a sua posição na organização. O banco quebrou três dias depois de divulgado o fato. Portanto, no mínimo, houve problema de supervisão bancária e descumprimento das alçadas de decisões.
2. ENRON nos EUA: em 2001, foi divulgado o escândalo da empresa Enron, de Houston (Texas), que usou muitas estruturas complexas de capital para esconder o fato

de que seus fluxos de caixa eram muito pequenos, e suas dívidas, muitas vezes, maiores do que o divulgado, resultando na falência da empresa e na perda de bilhões de dólares para investidores e funcionários.

3. Lojas Americanas no Brasil: em janeiro de 2023, as Lojas Americanas revelaram um rombo de R\$ 20 bilhões no seu balanço relacionado a operações “turbinadas” com risco sacado e que não eram reconhecidas como passivo (ver *Valor Econômico*, 24 fev. 2023). Em comunicado de fato relevante, em 13 de junho de 2023, a própria Americanas, divulgou que houve fraude bilionária, em torno de 42 bilhões, decorrente do esforço para ocultar a real situação, de incentivos comerciais artificialmente criados e de financiamentos inadequadamente contabilizados (CNN, 13 jun. 2023).

Pesquise mais sobre os casos e **responda**, de forma fundamentada, considerando o que já foi exposto sobre controle nas organizações.

Dentre os objetivos de uma estrutura controles internos destacam-se:

- otimizar os processos internos das organizações, com objetivos de buscar alternativas viáveis para a redução de custos e o aumento de receitas;
- desenvolver e implantar processos para atender aos objetivos de negócios da organização;
- adotar critérios de medição de resultados baseados em dados concretos e na identificação de vantagens competitivas;
- racionalizar processos, visando eliminar eventuais duplicidades, retrabalhos e atividades improdutivas, bem como oportunidades de automatização (Coimbra, Manzi, 2010).

Segundo a conhecida metodologia COSO-1992, Controle Interno é um processo, a cargo dos diretores, dos gestores e de outras pessoas, com o objetivo de fornecer uma razoável segurança a respeito do alcance dos objetivos em relação às seguintes categorias:

- eficiência e eficácia das operações;
- confiabilidade dos relatórios financeiros; e
- *compliance* (conformidade) às leis e regulamentos aplicáveis.

Deve-se acrescentar aos objetivos retomencionados “a salvaguarda dos ativos organizacionais” (Vaassen, 2013). Na mesma linha, a **INTOSAI (2004)⁹** define o Controle Interno como um processo integrado efetuado pela direção e pelo corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

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

⁹ INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*). Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, adota a abordagem do método de controle interno do COSO ao setor público no Guia de Padrões de Controle Interno para o Setor Público (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*), ver *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Viena, Áustria, 2004. p. 1. As ISSAI são baseadas em um conjunto de princípios e conceitos que definem a auditoria do setor público e os diferentes tipos de trabalhos apoiados pelas ISSAI.

Como se verifica na definição de controle interno do COSO-1992, os controles internos não trazem segurança absoluta, mas apenas segurança razoável ao gerenciamento de uma organização. Isto é, quando eficientes, os controles auxiliam, mas não garantem a consecução dos objetivos, devido às suas limitações existentes, principalmente com relação ao critério de custo x benefícios que os controles internos devem considerar, uma vez que os controles não podem custar mais do que aquilo que é controlado.

De forma geral, o controle interno tem grande importância para a organização, visto que, se bem adequado, pode assegurar a qualidade das operações, das atividades e da confiabilidade da informação de uma organização.

Os órgãos de controle interno são a primeira e mais importante barreira para o estancamento das chagas da corrupção e do desperdício. São as instituições de controle que se posicionam mais próximas dos atos de gestão e que convivem cotidianamente com o funcionamento organização. Logo, a potencialização desse instrumento, desde que bem capacitado e ciente de suas atribuições, pode trazer benefícios importantes à execução das políticas públicas (Coelho, 2016).

3. Classificações do Controle Interno

Os meios de controle são compostos por várias instâncias, as quais incluem: a forma de organização, políticas, sistemas, procedimentos, inventários, instruções, padrões, comitês, plano de contas, estimativas, orçamentos, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de funções, sistema de autorização, de aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivo, formulários, manuais de procedimentos, dentre outros. Percebe-se, então, que o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos (incluindo as atividades operacionais) e contábeis no âmbito das organizações (Attie, 2018).

Conforme Castro (2015), no âmbito da administração pública, o controle interno compreende o conjunto de métodos e de procedimentos adotados pela entidade para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob a sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança das informações deles decorrentes.

Assim o controle interno envolve todas as atividades, as rotinas e os processos de natureza administrativa, de tecnologia da informação, operacional e contábil da organização, com a finalidade do seu adequado funcionamento à luz dos normativos e das boas práticas operacionais aplicadas à administração pública.

Tradicionalmente, há uma divisão do controle interno em controles contábeis, relacionado ao patrimônio da organização, e o administrativo, voltado

aos interesses da operação da empresa, (ver Attie, 2018). O quadro a seguir mostra a descrição e exemplos dessas subdivisões:

Quadro 3

Controle Interno Contábil e Administrativo		
Controle	Descrição	Exemplo
Contábil	Compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros.	Incluem-se os controles como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo do ativo, controles físicos sobre o ativo
Administrativo	Compreende o plano da organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional e à obediência pelas diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros.	Incluem-se aqui controles como análises, estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

Fonte: Baseado em Attie (2018) e Castro (2015)

Por fim, vale ressaltar a diferença entre controle Interno e controle externo. O controle interno é aquele executado por órgão, setor ou agente da própria estrutura administrativa do órgão controlado. Diferencia-se, pois, do controle externo, que é de responsabilidade de órgão externo, não pertencente à estrutura administrativa do órgão controlado, por exemplo as atividades do TCU são consideradas como de controle externo.

No setor público, Controle Interno é aquele que os Poderes Executivo, Legislativo ou Judiciário exercem sobre suas próprias atividades. Seu principal objetivo é assegurar a execução dessas atividades dentro dos princípios básicos da administração pública definidos pelo artigo 37 da Constituição Federal (legalidade, impensoalidade, moralidade, publicidade e eficiência

4. Estruturação do Controle Interno

A priori, a Constituição Federal de 1988 não estabelece a necessidade de uma estrutura específica de controle interno, instituído em um organograma da organização, para lidar com o sistema de controle interno, embora, a época, no âmbito do Governo Federal já existissem as CISET – Secretaria de Controle Interno no âmbito de cada ministério e o órgão central do sistema de controle interno fosse a Secretaria do Tesouro Nacional.

¹⁰ Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Essa comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo era construído pelos controles internos. Em 1992, publicaram o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Essa publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras). Foi realizada uma versão atualizada em 1994. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, da efetividade dos controles internos e da governança corporativa (Vaassen, 2013).

Em termos de subordinação das instituições de controle interno no setor público, quando existentes, em virtude das diferentes estruturas administrativas adotadas pelos vários entes federativos, era comum instituir o Controle Interno nos departamentos de contabilidade ou nos departamentos de finanças ou, equivocadamente, se atribui à auditoria interna todo o controle interno. Atualmente está prevalecendo o modelo de Controladorias, nos moldes da CGU, assunto a ser tratado em uma seção específica à frente.

Não se deve confundir controle interno com auditoria interna. Enquanto Controle Interno representa um conjunto de políticas e de procedimentos implantados pela administração objetivando a salvaguarda dos ativos, a correta valoração dos passivos, a adequação das informações e a eficácia operacional, a auditoria interna é, apenas, um dos componentes dos sistemas de controle e que muito contribui para o alcance dos resultados almejados pelo sistema de controle interno.

Por isso, não há de se falar em controles internos criados pela auditoria interna. Cabe à Auditoria Interna avaliar a eficácia e a eficiência dos procedimentos criados por outrem, mesmo porque, se a Auditoria Interna fosse responsável pela criação de controle, não possuiria a independência necessária para criticá-lo.

5. Metodologias de Controle Interno

Em termos de modelo, a estrutura de controle interno que pode ser observada como padrão para fins de implantação pelas organizações baseia-se no COSO I¹⁰, publicado em 1992. Nesse modelo o controle interno é operacionalizado pela integração entre os objetivos, a estrutura organizacional e os componentes de controle, estes inter-relacionados e que, juntos, formam a estrutura adequada de controle interno, *quais sejam*¹¹:

Ambiente de Controle: a cultura organizacional pertinente à importância do controle interno, para o qual ela forma a base. Confere o tom de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Pode ser entendido como a atitude da entidade em relação ao controle. Ele estrutura as demais dimensões dos controles internos e está ligado a diversos fatores: integridade e valores éticos, compromisso com a competência dos funcionários da entidade; filosofia e estilo gerenciais; forma como a gerência atribui autoridade e responsabilidade e organiza e desenvolve seu pessoal e o comprometimento da direção da entidade.

¹¹ Segue, de forma predominante, os apontamentos de Vaassen *et al.* (2013) e Sousa (2016) (Sousa, Rossana Guerra. "A eficácia dos sistemas de controle interno a partir do modelo de monitoramento do Coso" *In Controladoria no Setor Público*, org: Ana carla Blacheriene, Marcus Vinícius de A. Braga e Renato Jorge B Ribeiro. BH: Editora Fórum, 2016.)

Saiba Mais



Os testes de auditoria/procedimentos que tratam desse componente do COSO-1992 normalmente procuram:

- a) verificar a documentação relativa ao regimento, estatuto, normas, manuais, organograma, normativos internos etc. que formalizem e/ou determinem as atividades e os procedimentos relacionados ao acompanhamento da execução das subáreas de atuação da entidade;
- b) identificar os atos formais que mostrem o compromisso e a vontade da alta administração em manter um sistema de controle interno adequado, inclusive quanto ao processo de informação dentro da organização no tange ao *compliance* e à gestão de risco;
- c) identificar os responsáveis pelo acompanhamento da execução das subáreas de negócio, com respectivas atribuições e responsabilidades e
- d) identificar se os servidores que trabalham no acompanhamento da execução das subáreas de negócio estejam devidamente qualificados e como os procedimentos e as instruções operacionais em relação ao acompanhamento da execução das subáreas de negócio são disponibilizados aos servidores.

Avaliação de Risco: identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade. Forma a base para a determinação de como os riscos devem ser administrados. Procura o estabelecimento de medidas que façam que o risco residual seja reduzido a nível aceitável. Avaliar riscos significa identificar eventos que possam impactar os objetivos da entidade, mensurar a probabilidade e o impacto de sua ocorrência e o tratamento ou resposta adequada a esses riscos. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas ou da combinação de ambas.

Saiba Mais



Procedimentos de auditoria que podem ser aplicados a esse componente

- a) Examinar os documentos (processo mapeados, fluxograma, organograma e outros) da Entidade quanto à ordenação lógica de acompanhamento da execução das atividades em cada área da organização, para identificar os gargalos ou pontos críticos;
- b) verificar a capacidade da área de identificar os fatores internos e/ou externos que poderiam impactar na execução das atividades, na imagem da instituição e na obtenção dos resultados.
- c) Examinar os riscos identificados, os níveis de riscos e pontos de controles definidos para redução do risco inerente, mas considerando o apetite de risco e o critério do custo-benefício.

Atividades de controle: políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Trata-se das ações que permitem a redução ou a administração dos riscos identificados, desde que executadas tempestivamente e de maneira adequada. São as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração estejam sendo seguidas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas dirigidas contra o risco de que os objetivos da entidade não sejam atingidos. Os procedimentos de controle têm vários objetivos e são aplicados em vários níveis organizacionais e funcionais. Incluem, dentre outros, procedimentos de autorização e aprovação, revisões de desempenho, segregação de funções, processamento. Os controles a serem aplicados podem ser preventivos e/ou investigativos (detectivos).

Controle preventivo: medidas preventivas que focam em evitar desvios dos critérios existentes. Exemplos de controles internos preventivos são segregação de funções, proteção física de ativos e definição de procedimentos para a execução de determinadas atividades (manuais internos). Tem natureza organizacional.

Controle investigativo (detectivo): medidas de detecção de desvios dos critérios e das normas existentes, ou seja, consiste em exames quanto à conformidade dos atos, à consistências dos relatórios e dos inventários entre outros, com base em conciliações, revisões analíticas, contagem física de estoques, análise de variância e repetição de determinados cálculos, rastreamento e circularizações. Atua nas atividades.

Saiba Mais



Procedimentos de auditoria que podem ser aplicados a esse componente

- Examinar se há alguma escala de prioridades de atuação em função dos eventos, gargalos e pontos críticos identificados.
- Identificar se há regulamentos internos para assegurar que as tarefas rotineiras relativas ao acompanhamento da execução das atividades/ações operacionais sejam realizadas correta e tempestivamente.

Informação e comunicação: procuram viabilizar o controle, pois se relacionam aos registros de transações, confronto de documento interno e externos, busca e emissão de confirmações, comunicação de procedimentos e de tarefas, prestação de contas e emissão de relatórios formais da gestão. A informação precisa satisfazer determinados critérios de qualidade para fa-

cilitar o controle apropriado. Assim, ela é tanto um objeto de controle (como aprimorar a qualidade da informação?), como instrumento de controle (como usá-las para controlar melhor a organização e seus funcionários?). A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que essa deve ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível. A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam que a informação flua em todos os sentidos.

Monitoração: processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos. Os sistemas de controle interno podem mudar com o tempo, pois as organizações e o ambiente em que estas se inserem também muda. Em função dessas mudanças, os controles internos efetivos em determinado momento podem deixar de sê-lo no momento seguinte. O monitoramento deve permitir a identificação e a correção dessa perda de confiabilidade dos controles de maneira oportuna. O monitoramento é obtido através de atividades rotineiras, avaliações específicas ou a combinação de ambas. A auditoria interna participa do componente de monitoração, avaliando diferentes partes dos controles internos de uma entidade.

Posteriormente, em 2004, foi lançado um novo modelo, o COSO ERM (Gestão de Risco Empresarial), conhecido como COSO II – 2004, que enfatiza a gestão de risco empresarial, mas foi constituído com base no COSO I. Acrescentou mais componente e fortaleceu os fundamentos dos componentes COSO I ao inserir considerações com relação ao risco (Vaassen, 2013).

O COSO-ERM consiste em oito componentes, visto que adicionou os componentes “Definição de Objetivos”, “Identificação de Eventos” e “Resposta ao Risco” aos outros cinco componentes do COSO I. Segue uma breve descrição dos oito componentes.

- **Ambiente de controle:** como parte do ambiente interno, os gestores desenvolverão uma filosofia de gestão risco e definirão o seu apetite de risco. Outros elementos presentes nesse componente são o papel da diretoria, dos valores éticos e da integridade organizacionais, competências dos funcionários, estilo de liderança e definições quanto à autoridade e à responsabilidade, conforme constante do COSO I.
- **Definição dos objetivos:** os objetivos devem sempre estar alinhados à missão e à visão de uma organização. As categorias de objetivos definidos foram estratégicas, operacionais, de relatórios e de conformidade (*compliance*).
- **Identificação dos eventos:** os eventos críticos precisam ser identificados. Os eventos de riscos podem ser causados por fatores externos, aqueles não controlados pela organização, tais como mudanças macro-

ecônicas, mudanças políticas, ambientais, entre outros) e por fatores internos (exógenos), tais como estrutura organizacional, processos, pessoais ou sistemas.

- **Avaliação de Risco:** Estima o nível de risco das atividades e operações da organização, avaliando a probabilidade e os impactos que os riscos inerentes podem ter.
- **Resposta ao risco:** envolve como a organização deve tratar os riscos identificados à luz dos seus objetivos de negócios, podendo levar à redução da probabilidade de ocorrência do risco e/ou do impacto ou simplesmente aceitar o risco em vista do retorno oferecido.
- **Atividade de controle:** as atividades de controle são desenvolvidas com o objetivo de que as respostas ao risco sejam dadas de forma apropriada.
- **Informação e comunicação:** o uso da informação para identificar e avaliar os riscos e ajudar na tomada de decisão quanto à resposta apropriada.
- **Monitoramento:** uso de avaliações específicas ou atividades contínuas de monitoramento da estrutura de gerenciamento de risco.

Ressalta-se que a IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, em seu art. 2º, inciso IV, estabelece que os componentes dos controles internos da gestão: são o ambiente de controle interno da entidade, a avaliação de risco, as atividades de controles internos, a informação e comunicação e o monitoramento. Portanto, explicitamente segue o COSO-1992.

6. Princípios dos Controles Internos

Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de **objetivos específicos**¹², tais como:

- I. **relação custo-benefício:** consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. **qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada à competência, à formação profissional e à 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) se possível, deve haver rotação entre os funcionários designados para cada trabalho. A rotação reduz as oportunidades para que se cometam fraudes e, frequentemente, resulta em novas ideias de sistemas; e

¹² A subseção foi baseada na IN MP/CGU 01/2016.

c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

III. delegação de poderes e definição de responsabilidades: a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maiores rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, a delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem-se observar:

- a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, em que a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e
- b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

IV. segregação de funções: a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio. Nenhuma pessoa, individualmente, deve ter completamente sob sua responsabilidade um ciclo operacional;

V. instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado, é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

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

VII. aderência a diretrizes e normas legais: o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, aos planos, às normas, às leis, aos regulamentos e aos procedimentos administrativos e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

6.1 Finalidade do controle interno administrativo

De forma geral, o Controle Interno deve:

- I. observar as normas legais, as instruções normativas, os estatutos e os regimentos;
- II. assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;

- III. evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconómicas e fraudes;
- IV. propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, à eficiência e à economicidade na utilização dos recursos; e
- VII. assegurar a aderência das atividades às diretrizes, aos planos, às normas e aos procedimentos da unidade/entidade.

7. Objetos sujeitos à atuação do Sistema de Controle Interno do Governo Federal

Por meio de fiscalização ou auditoria, as instituições de controle interno do Governo Federal, exercendo funções de Unidade de Auditoria Interna Governamental – UAIG, podem atuar sobre os [seguintes objetos](#)¹³:

¹³ Ver IN SFC 01/2001.

- I. os sistemas administrativos e operacionais de controle interno administrativo utilizados na gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal;
- II. a execução de planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais;
- III. a aplicação dos recursos do Tesouro Nacional transferidos a entidades públicas ou privadas;
- IV. os contratos firmados por gestores públicos com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- V. os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade;
- VI. os instrumentos e os sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal;
- VII. os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público Federal, em especial, os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos, assunção de dívidas, securitizações e concessão de avais;
- VIII. a arrecadação, a restituição e as renúncias de receitas de tributos federais;

- IX. os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar: a) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; b) segurança lógica e a confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; c) eficácia dos serviços prestados pela área de informática; d) eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade;
- X. os processos de Tomadas de Contas Especial, sindicância, inquéritos administrativos e outros atos administrativos de caráter apuratório;
- XI. os processos de admissão e desligamento de pessoal e os de concessão de aposentadoria, reforma e pensão; e
- XII. os projetos de cooperação técnica com organismos internacionais e projetos de financiamento ou doação de organismos multilaterais de crédito com qualquer órgão ou entidade no país.

8. *Compliance (Conformidade) e Controle Interno*

*Compliance (conformidade)*¹⁴ pode ser visto como um conjunto de regras, padrões, procedimentos éticos e legais que, uma vez definidos e implantados, serão a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como as atitudes de seus funcionários; um instrumento capaz de controlar o risco de imagem e o risco legal, os chamados riscos de *compliance*, a que se sujeitam as instituições no curso de suas atividades (Candeloro; De Rizzo; Pinho, 2015).

Segundo Assi (2012), *compliance* significa estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos. Portanto, entende-se por atender aos normativos dos órgãos reguladores como manter a empresa em conformidade. Quando surgiu a atividade de *compliance*, principalmente nas instituições financeiras, a maioria direcionou para a área do jurídico, por tratar-se de implementação de normativos, mas o tempo e as necessidades demonstraram que esse cargo vai além de normas e políticas: devem-se incluir os processos.

O profissional de *compliance* tem uma série de atribuições, além de elaborar e publicar normativos e procedimentos, direcionando as responsabilidades aos gestores das áreas.

O objetivo das normas de *compliance* é focar o resultado a ser atingido, ou seja, mitigar os riscos decorrentes do cometimento de condutas pessoais ou organizacionais consideradas ilícitas ou incoerentes com princípios, missões, visão ou objetivos de uma empresa.

¹⁴ Normalmente traduzido como "conformidade".

No âmbito da Administração Pública (direta, autárquica e fundacional) normalmente utiliza-se o *compliance* dentro de um *programa de integridade*¹⁵. Por exemplo, a Portaria CGU 57/2019, que altera a Portaria CGU nº 1.089/18, estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento dos seus programas de integridade.

Outras referências com relação ao *compliance* podem ser vistas na Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção), na Lei 13.303/2016 (Lei das Estatais) e na Resolução CMN Nº 4.595/2017, que trata de *compliance* nas instituições financeiras, como os principais mecanismos do marco regulatório de integridade corporativa, a priori, referindo-se a *compliance*. A Operação Lava Jato, deflagrada em março de 2014, colocou em evidência a necessidade de implementação de processos de *compliance* nas grandes e médias corporações no Brasil, bem como influenciou a aprovação da Lei 13.303/2016 (Assi, 2017; Nóbrega; De Araújo, 2021; Coelho; Santos Júnior, 2018).

Qual é a relação entre *compliance* e controle interno? Abordou-se que *compliance* é a referência às regras e à legislação dentro da organização. Já Controle Interno são os processos aliados aos executantes. As atividades desenvolvidas pelo *compliance* e pelo controle interno são complementares. A função de *compliance* envolve a avaliação de que todas as normas, os procedimentos, controles e registros que compõem o ambiente de controles internos estão funcionando adequadamente para minimizar os riscos das atividades exercidas pelas organizações; enquanto isso, a área de controles internos abrange sistemas, processos, procedimentos, pessoas e tecnologia.

Saiba Mais



Normas Legais e Infralegais que tratam de *compliance*

Em termos legais e infralegais sobre procedimentos relativos a *compliance*, destacam-se a Lei 12.846/2013, conhecida como Lei anticorrupção, regulamentada pelo Decreto 11.109/2022, a Lei 13.303/2016, conhecida como Lei da Estatais, e a Resolução CMN nº 4.595/2017, que trata da política de conformidade (*compliance*) das instituições financeiras. Cita-se ainda o Decreto Federal Decreto 9.203/2017, que trata do programa de integridade pública no executivo federal.

A Lei 12.846/2013 trata da responsabilização de pessoas jurídicas em instâncias de corrupção, bem como da implementação de programas de integridade no âmbito das corporações. Não traz o termo *compliance* nem o termo *conformidade* no seu bojo, mas o art. 7º da Lei Anticorrupção trata de itens que serão levados em consideração na aplicação das sanções e, no seu inciso VIII, que diz o seguinte: “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à de-

¹⁵ Existe apenas uma relação entre *compliance* e integridade. Segundo Coelho e Santos, citando Giovanni (2017), o fato de a Lei 12.846/13 e seu Decreto 8.420/15 citar explicitamente “[...] mecanismo [...] de integridade [...]”. Possivelmente, alguns julguem a palavra “integridade” ser uma mera tradução de “*compliance*”, mas isso constitui um equívoco. Integridade possui um significado muito mais abrangente. Além de estar conforme os requisitos legais, ela impõe uma conduta correta, permanente, como foi dito, “fazer o certo, independentemente de normas, códigos ou leis”. Bertoccelli (2021, p. 51) diz que o sistema interno que integra o *compliance* pode ser chamado de programa de integridade, como foi intitulado na Lei 12.846/2013, embora a Lei 13.303/2016 não tenha ido por essa linha de conceituação. Ressalta-se que o Decreto 8.420 foi revogado pelo Decreto 11.129/2022, ver art. 56 e 57 que tratam do programa de integridade.

¹⁶ Refere-se ao trabalho do TCU que levantou o grau de maturidade das entidades públicas na gestão de risco, no qual constatou que se o conjunto de entidades respondentes fosse visto como sendo uma única organização, seu nível de maturidade em gestão de riscos seria considerado intermediário (índice de 43%). Apenas 9% dos pesquisados atingiu o estágio avançado. Verificou-se também que as sociedades de economia mista pesquisadas possuem, na média, maior maturidade do que as empresas públicas, as quais, por sua vez, posicionam-se, em média, à frente das autarquias participantes do levantamento.

¹⁷ Posteriormente, foi publicado o Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

¹⁸ O art.9º 13.303/2016 (conhecida como Lei das Estatais) Art. 9º estabelece que a empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno. A Resolução CGPAR 23/2018 estabelece as diretrizes para o gerenciamento de riscos nas empresas estatais federais.

núncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica". Portanto, traz mecanismos e procedimentos internos de integridade bem como códigos de ética, que são instrumentos utilizados pela função *compliance* para combater qualquer tipo de ilegalidade, o que inclui a corrupção.

A Lei nº 13.303/16, que trata da governança corporativa das empresas estatais, no seu § 4º do seu art. 9º traz uma única vez no seu texto a expressão *Compliance* ao determinar que o estatuto social deverá prever a possibilidade de que a área de *Compliance* se reporte diretamente ao Conselho de Administração em situações em que se suspeite do envolvimento do diretor-presidente em irregularidades ou quando este se furtar à obrigação de adotar medidas necessárias em relação à situação a ele relatada.

A Resolução do CMN Nº 4.595/2017, estabelece que as instituições financeiras devem implementar e manter política de conformidade compatível com a natureza, o porte, a complexidade, a estrutura, o perfil de risco e o modelo de negócio da instituição, de forma a assegurar o efetivo gerenciamento do seu risco de conformidade.

O Decreto nº 9.203/2017, que trata dos procedimentos para estruturação, execução e monitoramento de programas de integridade em órgãos e entidades do Governo Federal (ministérios, autarquias e fundações públicas). A regulamentação define diretrizes, etapas e prazos para que os órgãos federais criem os próprios programas, com mecanismos para prevenir, detectar, remediar e punir fraudes e atos de corrupção.

9. Política de Gerenciamento de Risco nas instituições públicas

Recentemente, as instituições de controle interno (Controladorias, secretarias de controle interno e outras semelhantes) vêm atuando bastante sobre as políticas de gerenciamento de risco definidas e implementadas pelos órgãos e pelas entidades da administração pública, verificando principalmente a sua instituição e eficácia.

No Executivo Federal, em decorrência de uma auditoria do TCU, [Acórdão 2.467/2013¹⁶](#), sobre a gestão de risco no âmbito do Governo Federal, o Ministério do Planejamento e a CGU instituíram a IN MP/CGU 01/2016, que, entre outras medidas, determina a obrigatoriedade dos órgãos da administração direta e indireta fundacional e autárquica a definirem suas políticas de gestão de risco, inclusive com formalização de comitê que trate de governança, riscos e *controle interno*¹⁷.

As *estatais federais*¹⁸, com muito heterogeneidade quanto à abrangência e à intensidade, já vinham aplicando a estrutura COSO ERM ou a ISO 31000/2009 nas suas políticas de gestão risco, sendo que os bancos federais estatais aplicam, de forma significativa, os modelos de gestão de risco específicos baseados nos normativos do Banco Central e do Conselho Monetário Nacional, inclusive suas auditorias internas realizam auditorias baseadas em riscos.

No âmbito dos governos estaduais e municipais, verifica-se a adoção de políticas de gestão de riscos dentro dos programas de integridade pública, tais como no [Governo de Goiás¹⁹](https://www.controladoria.gov.br/noticias/15625-a-gest%C3%A3o-de-riscos-como-instrumento-de-governanca%C3%A7a-na-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%A3o-ablica-um-caminho-sem-volta.html), no Governo do Ceará (Decreto 33.805/2020), no Governo do Mato Grosso do Sul (via Programa MS de Integridade, de 2019), no Governo de Mato Grosso (Lei 10.691/2018, que trata do Programa de Integridade Pública). No entanto, numa pesquisa realizada por Bona (2021), a qual incluiu 53 governos estaduais e capitais, foi constada que, em apenas 38%, havia sido institucionalizada política de integridade pública até 2020. Portanto, gestão de risco no âmbito dos governos estaduais e municipais ainda é algo quase que incipiente.

Seguem conceitos e considerações sobre risco:

Conceito de risco: conforme a ISO 31000/2009, risco é o efeito da incerteza nos objetivos. Sendo que um efeito é um desvio em relação ao esperado. Pode ser positivo, negativo ou ambos e pode abordar, criar ou resultar em oportunidades e ameaças. Por exemplo, a possibilidade de ocorrência de contingenciamento orçamentário no Governo Federal expressa um risco, que pode gerar problemas para a unidade na execução de seus objetivos/metas anuais, mas também pode incentivar o órgão a adotar medidas que melhorem o seu processo organizacional e a sua eficiência, o que repercutirá de forma positiva nos seus indicadores de gestão.

Existem várias categorias de riscos como:

- **Riscos estratégicos:** possibilidade de perdas decorrentes de eventos que podem repercutir no alcance de metas e de objetivos corporativos, tais como: mudanças no rumo da economia: taxa de juros, inflação, queda da arrecadação tributária, câmbio.
- **Riscos de imagem/reputação:** possibilidade de perdas decorrentes de exposição negativa na mídia, em redes sociais, da percepção negativa quanto à reputação no que tange ao cumprimento de contratos, à baixa capacidade de cobrança de dívida, entre outras.
- **Riscos operacionais:** possibilidade da ocorrência de perdas resultantes de eventos relacionadas à falha/deficiência ou inadequação de processos internos, pessoas ou Sistemas, tais como: falhas humanas, segurança patrimonial, acidentes de trabalho, contratos de fornecedores, fraudes, endividamento, contingenciamento orçamentário, TI com tecnologia defasada, falhas de equipamento de TI.
- **Riscos de regulação:** probabilidade do surgimento de novas leis e regulamentos que possam impactar as atividades da organização.
- **Riscos – Meio ambiente:** probabilidade de ocorrência de descumprimento da legislação ambiental: licenças ambientais, requisitos de segurança.

¹⁹ <https://www.controladoria.gov.br/noticias/15625-a-gest%C3%A3o-de-riscos-como-instrumento-de-governanca%C3%A7a-na-administra%C3%A7%C3%A3o-p%C3%A3o-ablica-um-caminho-sem-volta.html>. Acesso em: 11 set. 2023.

- **Conformidade/legais:** chance de ocorrência de eventos que podem afetar o cumprimento de leis regulamentos aplicáveis

9.1. Apetite de Risco e Tolerância ao Risco

O apetite de risco consiste na quantidade de risco que a organização está disposta a assumir para conseguir atingir seus objetivos. Ao definir formalmente o seu apetite de risco, a organização deve considerar o arcabouço legal/regulatório que afeta suas atividades, os seus objetivos estratégicos, a capacidade da organização de gerenciar riscos de forma efetiva e os tipos de riscos e os respectivos níveis que a organização está disposta a assumir. Esses níveis riscos definidos passam a ser indicadores do apetite de risco da organização (Brasiliano, 2016).

A tolerância ao risco consiste na determinação de limites de risco aceitáveis para a instituição para atingir os objetivos estratégicos. Demonstra a resistência que a Instituição está disposta a suportar perante um risco e suas consequências. Trata-se do desvio do nível do apetite ao risco, servindo como alerta para evitar que a empresa chegue ao nível estabelecido por sua capacidade de assumir risco, chamada de “limiar a riscos”, que é capacidade máxima de suportar riscos para atingir os seus objetivos (Brasiliano, 2016).

Imagine uma determinada organização que identificou, em seus processos, o risco de seus sistemas de informação ficarem indisponíveis para seus clientes. A organização, conservadora, definiu um apetite de risco baixo: o serviço fique disponível pelo menos 99% do tempo. No entanto, a organização entende que, de tempos em tempos, a infraestrutura de TI necessita de manutenções mais severas e que nesses casos o sistema poderá chegar a ficar 10% do tempo indisponível um fim de semana a cada mês (tolerância a riscos).

²⁰ O COSO é uma iniciativa conjunta de cinco organizações patrocinadoras: AAA (American Accounting Association); AICPA (American Institute of certified Public Accountants); FEI (Financial Executive International); IMA (Institute of management Accountants; e IIA (Institute of Internal Auditors). www.coso.org/aboutus.htm.

9.2. Modelos/Abordagens de gerenciamento de riscos

O COSO ERM (2004), revisado em 2016 pelo COSO GRC, e a ABNT ISO 31.000/2009 são dois modelos bastante utilizados nas organizações da administração pública. Aliás, a IN MP/CGU nº 01/2016, tem forte influência da ISO 31.000/2009, e o COSO ERM foi recepcionado pela INTOSAI.

O Modelo COSO de Gestão de Risco Organizacional Enterprise Risk Management – ERM (também conhecido como COSO II), publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*²⁰ em 2004. O modelo COSO II estabelece que as entidades (agências públicas ou corporativas) devem implementar o gerenciamento de riscos corporativos (ERM) para supervisionar melhor os riscos e assegurar a criação e proteção de valor para as partes interessadas (Vieira; Barreto, 2019).

O COSO ERM (2004) foi atualizado, passando a ser intitulado como Gerenciamento dos Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance (*Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance*), conhecido no Brasil como COSO GRC 2016. O COSO GRC 2016 estabelece uma relação entre estratégia, risco e performance.

Especificamente, no modelo COSO-GRC, a gestão de riscos integra cinco componentes: 1) governança e cultura; 2) estratégia e definição de objetivos; 3) desempenho; 4) revisão e correção e 5) informação, comunicação e relatório, relacionando-os a vinte princípios de gerenciamento de risco (COSO, 2017).

A revisão atualiza os componentes do COSO II, adota princípios, simplifica suas definições, enfatiza o papel da cultura e melhora o foco no valor, relacionando a gestão de riscos às três dimensões fundamentais da gestão: i) missão, visão e valores; ii) objetivos estratégicos e de negócios e iii) desempenho organizacional (ver TCU, 2018a, p. 15)

A ABNT NBR ISO 31000 foi elaborada pela Comissão de Estudo Especial de Gestão de Riscos (CEE-63), sendo uma adoção idêntica, em conteúdo técnico, estrutura e redação, à ISO 31000:2009, que foi elaborada pelo *International Organization for Standardization Technical Management Board Working Group on risk management* (ISO/TMB/WG), conforme *ISO/IEC Guide 21-1:2005*.

A norma fornece princípios e diretrizes genéricas para a gestão de riscos, podendo ser utilizada por qualquer empresa pública, privada, associação, grupo ou indivíduo. Também, pode ser aplicadaa qualquer tipo de risco, qualquer que seja sua natureza, com consequências positivas ou negativas.

De acordo com a ISO 31.000/2009, do processo de gestão de riscos envolve a aplicação sistemática de políticas, o procedimentos e práticas para as atividades de comunicação e consulta, estabelecimento do contexto e avaliação, tratamento, monitoramento, análise crítica, registro e relato de riscos.

Segue uma breve colocação dos componentes da ISO 31000/2009.

- **Comunicação e consulta:** o propósito da comunicação e da consulta é auxiliar as partes interessadas pertinentes na compreensão do risco, na base sobre a qual decisões são tomadas e nas razões pelas quais ações específicas são requeridas. A comunicação busca promover a conscientização e o entendimento do risco, enquanto a consulta envolve obter retorno e informação para auxiliar a tomada de decisão.
- **Escopo, contexto e critérios:** o propósito do estabelecimento do escopo, do contexto e dos critérios é personalizar o processo de gestão de riscos, permitindo um processo de avaliação de riscos eficaz e um tratamento de riscos apropriado. Escopo, contexto e critérios envolvem a definição do

escopo do processo, a compreensão dos contextos externo e interno. A organização deve estabelecer critérios para avaliar a significância do risco e para apoiar os processos de tomada de decisão. Convém que os critérios de risco sejam alinhados à estrutura de gestão de riscos e sejam personalizados para o propósito específico e o escopo da atividade em consideração.

- **Identificação de risco:** o propósito da identificação de riscos é encontrar, reconhecer e descrever riscos que possam ajudar ou impedir que uma organização alcance seus objetivos. Informações pertinentes, apropriadas e atualizadas são importantes na identificação de riscos. A organização pode usar uma variedade de técnicas para identificar incertezas que podem afetar um ou mais objetivos (ver as técnicas expostas na norma NBR ISO/IEC 31010, 2012).
- **Análise de riscos:** processo de compreender a natureza do risco e determinar o seu nível (magnitude de um risco ou combinação de risco expressa em termos de suas consequências e de sua probabilidade).
- **Avaliação de riscos:** processo de comparar os resultados da análise de riscos com os critérios de risco para determinar se o risco e/ou sua magnitude é aceitável ou tolerável. A avaliação de riscos auxilia na decisão sobre o tratamento de riscos (ISO 31000/2009). A avaliação de risco pode levar a uma decisão de: fazer mais nada; considerar as opções de tratamento de riscos; realizar análises adicionais para melhor compreender o risco; manter os controles existentes; reconsiderar os objetivos.

Outro modelo/abordagem relacionado a gerenciamento de risco é o das “três linhas de defesa” do IIA. O referido modelo de “três linhas de defesa” contribui para que instituição possa atingir seus objetivos, por meio do gerenciamento de riscos, de forma padronizada e com a consequente implementação de controles efetivos.

Segundo o TCU (2018), a abordagem das “três linhas de defesa”, embora não seja um modelo de gestão de riscos, é uma forma simples e eficaz para melhorar a comunicação e a conscientização sobre os papéis e as responsabilidades essenciais de gestão de riscos e controles, aplicável a qualquer organização – não importando o seu tamanho ou a sua complexidade – ainda que não exista uma estrutura ou um sistema formal de gestão de riscos.

A responsabilidade da gestão de atingir os objetivos organizacionais compreende os papéis da primeira e da segunda linhas, sendo que os papéis de primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio. Os papéis de segunda linha fornecem assistência no gerenciamento de riscos.

Na terceira linha, a auditoria interna presta avaliação e assessoria independentes e objetivas sobre a adequação e eficácia da governança e do gerenciamento de riscos. Isso é feito através da aplicação competente de processos sistemáticos e disciplinados, expertise e conhecimentos. Ela reporta suas descobertas à gestão e ao órgão de governança para promover e facilitar a melhoria contínua. Ao fazê-lo, pode considerar a avaliação de outros prestadores internos e externos.

A independência da auditoria interna em relação a responsabilidades da gestão é fundamental para sua objetividade, sua autoridade e sua credibilidade. É estabelecida por meio de prestação de contas ao órgão de governança; acesso irrestrito a pessoas, recursos e dados necessários para concluir seu trabalho e liberdade de viés ou interferência no planejamento e na prestação de serviços de auditoria²¹.

O Quadro a seguir mostra de forma simplificada as três linhas de defesa:

Quadro 4

Descrição das Linhas de Defesa	
1 ^a Linha	Função de prover os bens e os serviços da organização e de realizar o gerenciamento de risco e conformidade (algo próximo de um controle primário), identificando, mensurando, avaliando e eliminando o risco do negócio. São atividades realizadas pelos detentores dos riscos.
2 ^a Linha	Relaciona-se à expertise, ao apoio, ao monitoramento e ao questionamento sobre questões relacionadas a riscos. Assim, referem às atividades relativas à inspeção, à segurança, ao controle financeiro e jurídico, à qualidade e ao controle interno e à conformidade.
3 ^a Linha	Realiza trabalhos de auditoria, identificando falhas, fazendo recomendação e monitorando as atividades de forma contínua. Realiza avaliação independente.

Fonte: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>

A CGU aplica o modelo/abordagem das ‘três linhas de defesa’ no seu gerenciamento de risco, conforme se pode verificar no trecho a seguir do Relatório de Gestão da CGU de 2022, [página 29](#)²² .

O modelo de ‘três linhas de defesa’ contribui para que a CGU possa atingir seus objetivos, por meio do gerenciamento de riscos, de forma padronizada, e com a consequente implementação de controles efetivos. Na CGU, a primeira linha de defesa é exercida pelas unidades organizacionais responsáveis pelos riscos. A segunda linha é realizada pelo Escritório de Riscos e pelas instâncias de governança da temática de riscos. Por fim, a terceira linha é atribuída à unidade de controle interno.

²¹ <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-portuguese.pdf>

²² Ver https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/prevencao-da-corrupcao/transparencia-de-agendas/secoes/arquivos-eleicoes/manual_e_agendas.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024

Saiba Mais



Benefícios da Gestão de Risco

Com uma gestão de risco eficiente e efetiva, em que os riscos foram bem identificados, a política atuação sobre os riscos foi bem desenhada e implementada, houve monitoramento e avaliação baseados em indicadores, e os resultados foram considerados nas tomadas de decisão da organização para fins estratégicos, espera-se o atingimento dos seguintes benefícios (adaptado da ISO 31000/Edição 2018):

- aumento na probabilidade de atingimento dos objetivos da organização;
- ações e medidas gestão proativa (em vez de reativa);
- melhoria da identificação de oportunidade e ameaças para a organização;
- disseminação dos conceitos de riscos, permitindo que cada área faça a racionalização da sua matriz de controles. De forma holística, levando o envolvimento de todos na Gestão dos Riscos;
- contribuição para os controles internos robustos garantidos pelo entendimento do risco e não como uma plataforma de atendimento a uma regulamentação;
- integração das diversas áreas do negócio: riscos, *compliance*, controles internos, segurança da informação, auditoria e processos, inclusive com melhoria da conformidade com os requisitos legais e normativos;
- melhoria dos indicadores de governança corporativa.

Especificamente quanto ao setor público, acrescenta-se as expectativas quanto à melhoria da chance de entrega de serviços e de bens no prazo, com o custo e a qualidade esperada; redução de surpresas, para evitar crises e “apagar incêndios” e maior transparência.

Síntese do Capítulo



O estabelecimento de controle interno no âmbito da administração pública tem origem na Lei 4.320/1964, a qual obriga o Poder Executivo, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas, a exercer o controle interno da execução orçamentária, com verificação da legalidade dos atos de forma prévia, concomitante e subsequente, e para o qual poderá proceder a levantamento, prestação ou tomada de contas, com ênfase no controle sobre o cumprimento do programa de trabalho. O artigo 74 da CF veio reforçar essa obrigação, estabelecendo que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno.

Com relação aos municípios, o art. 31 da CF estabelece que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

O controle, na Administração Pública, é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um poder, um órgão ou autoridade, no escopo de garantir atuação conforme os modelos desejados anteriormente planejados, gerando uma aferição sistemática.

O controle interno é aquele executado por órgão, setor ou agente da própria estrutura administrativa do órgão controlado. Diferencia-se, pois, do controle externo, que é de responsabilidade de órgão externo, não pertencente à estrutura administrativa do órgão controlado. A principal metodologia de Controle Interno é o COSO I, sendo esta adotada pela IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

O *compliance* refere-se ao cumprimento das regras e da legislação dentro da organização, e o controle interno são os processos aliados aos executantes. Assim, as atividades desenvolvidas pelo *compliance* e o controle interno são complementares.

Recentemente, as instituições de controle interno (controladorias, secretarias de controle interno e outras semelhantes) vêm atuando bastante sobre as políticas de gerenciamento de risco definidas e implementadas pelos órgãos e entidades da administração pública, verificando principalmente a sua instituição e eficácia.

Atividades de avaliação



1. Diferencie controle interno de controle externo.
2. Cite dois órgãos/instituições que são considerados de controle interno no Brasil.
3. Cite dois órgãos/instituições que são considerados de controle externo no Brasil.
4. Pesquise sobre a importância do controle social.
5. Considerando que o Controle Interno deve obedecer ao princípio do custo-benefício, é possível zerar a corrupção ou somente é possível controlá-la?

3

Capítulo

Funções e Atribuições da Controladoria na Gestão Pública

Objetivo

- Compreender as funções e as atribuições da controladoria na gestão pública, situando as atuais controladorias já institucionalizadas.

Introdução

Em termos gerais, controladoria consiste em um processo de produção de informações financeiras e não financeiras para atender às necessidades dos usuários em uma organização, orientando-se nas atividades de planejamento, avaliação e controle e nas suas decisões operacionais e estratégica, assegurando o uso responsável de seus recursos, IMA (Institute of Management Accountants) (Giusti, 2019).

No setor privado, a controladoria é concebida como uma unidade administrativa da organização que gerencia as funções de contabilidade, de custos, de planejamento-orçamento, de controle interno, de gestão tributária, de controle de risco, de gestão de sistema de informação, de elaboração e interpretação de relatórios, entre outras (Borinelli, 2006; Sousa; Crozatti, 2020).

Slowski (2005) conceitua Controladoria Governamental como órgão administrativo que gerencia todo o sistema de informações econômico-físico-financeiras, a fim de instrumentalizar os gestores das atividades-fim e das atividades-meio, para a correta mensuração de resultados econômicos produzidos pelas atividades, produzindo um instrumental para a diminuição da assimetria informacional entre os gestores da coisa pública e a sociedade²³.

Considerando a CGU²⁴ como referência, pelo fato de ter sido a primeira controladoria instituída após adoção de práticas de gerenciamento e de governança corporativa no âmbito do setor público, iniciadas com a reforma administrativa gerencial de 1995²⁵, as funções básicas da controladoria na gestão públicas são aquelas relativas às atividades de controle interno (incluindo auditoria), de corregedoria, de ouvidoria, transparência e prevenção de corrupção.

²³ Assimetria informacional está relacionada ao problema de principal-agente (Jensen; Meckling)

²⁴ O termo "CGU" vem da Corregedoria-Geral da União, criada em 2001 pela MP 2143-31, que tinha as funções de corregedoria-geral e de controle interno, ou seja, já era de fato uma controladoria. A MP 37/2002, a Corregedoria-Geral da União em Controladoria-Geral da União, mas, no trâmite dessa MP no Congresso, a CGU voltou a ser Corregedoria-Geral da União, embora congregasse as atividades de auditoria e corregedoria em sua estrutura (Castro, 2015). O termo CGU se referindo a controladoria veio definitivamente a partir de 2003, com a Lei 10.683/2003.

²⁵ Bresser-Pereira (2001).

Quadro 5

Funções da Controladoria-Geral da União	
Função	Descrição
Controle interno e auditoria	Atividades relacionadas ao controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial de uma instituição. Também orienta e acompanha a gestão governamental para subsidiar a tomada de decisão em termos de planejamento e de orçamento. Ressalte-se que a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão da CGU, exerce as competências de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
Corregedoria	Abrange as atividades de fiscalização e controle da conduta dos agentes públicos, servidores ou não, apurando irregularidades praticadas no âmbito do Poder Executivo. Atua por meio de instauração de processos administrativos, visando, inclusive, ao resarcimento nos casos em que houver dano ao erário.
Ouvidoria	Abrange as ações inerentes ao recebimento, ao exame e ao encaminhamento de denúncias, reclamações, sugestões, elogios e pedidos de informações referentes a procedimentos e às ações de agentes, órgãos e entidades públicas. De forma geral, fomenta o controle social e a participação popular.
Transparência e prevenção da corrupção	Consiste nas ações de integridade, dados abertos, acesso à informação (Lei 12.527/2011), conduta e ética e participação social.

Fonte: Decreto nº 11.330/2023.

As competências atribuídas à Controladoria-Geral da União compreendem, na forma do Decreto 11.330/2023,

- avaliar, com base em abordagem baseada em risco, as políticas públicas e os programas de governo, a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais quanto à legalidade, à legitimidade, à eficácia, à eficiência à efetividade e à adequação dos processos de gestão de riscos e de controle interno, por meio de procedimentos de auditoria e de avaliação de resultados alinhados aos padrões internacionais de auditoria interna e de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial;
- realizar inspeções, apurar irregularidades, instaurar sindicâncias, investigações e processos administrativos disciplinares, bem como acompanhar e, quando necessário, avocar tais procedimentos em curso em órgãos e em entidades da administração pública federal para exame de sua regularidade ou condução de seus atos, podendo promover a declaração de sua nulidade ou propor a adoção de providências ou a correção de falhas;
- instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas com fundamento na Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, acompanhar e, quando necessário, avocar tais procedimentos em curso em órgãos e entidades da administração pública federal para exame de sua regulari-

dade ou condução de seus atos, podendo promover a declaração de sua nulidade ou propor a adoção de providências ou a correção de falhas, bem como celebrar, quando cabível, acordo de leniência ou termo de compromisso com pessoas jurídicas;

- dar andamento a representações e a denúncias fundamentadas relativas a lesão ou a ameaça de lesão à administração pública e ao patrimônio público federal, bem como a condutas de agentes públicos, zelando por sua apuração integral;
- monitorar o cumprimento da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Poder Executivo Federal;
- promover a fiscalização e a avaliação do conflito de interesses, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013;
- analisar a evolução patrimonial dos agentes públicos federais e instaurar sindicância patrimonial ou, conforme o caso, processo administrativo disciplinar, caso haja indício fundado de enriquecimento ilícito ou de evolução patrimonial incompatível com os recursos e as disponibilidades informados na declaração patrimonial;
- receber reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral e à apuração do exercício negligente de cargo, emprego ou função na administração pública federal, quando não houver disposição legal que atribua essas competências específicas a outros órgãos.

Para cumprir a sua missão e desenvolver suas funções, a CGU atualmente consta uma estrutura organizacional que contempla seis secretarias finalísticas, [Decreto 11.330/2023²⁶](#), quais sejam:

- Secretaria Federal de Controle Interno;
- Corregedoria-Geral da União;
- Ouvidoria-Geral da União;
- Secretaria de Integridade Privada;
- Secretaria de Integridade Pública;
- Secretaria Nacional de Acesso à Informação.

A CGU possui superintendências regionais em todos os estados da federação. Em 2022, o quadro de pessoal da CGU contava com 2.331 funcionários, e o orçamento realizado foi da ordem de R\$ 1.229,52 milhões, sendo aplicados 90% em pagamento de pessoal, 8,7% em custeio e 1,3% em investimentos.

Quanto às controladorias estaduais, em vista do processo de **isomorfismo**²⁷ entre os entes da federação, todos os estados e parte dos municípios criaram suas controladorias, ou acrescentaram funções às suas unidades de auditoria já institucionalizadas, de forma a se alinhar à CGU no que tange às

²⁶ Antes de 2023, a estrutura organizacional CGU, definida pelo Decreto nº 11.102/2022, contava com as seguintes unidades finalísticas: Secretaria Federal de Controle Interno (SFC); Ouvidoria-Geral da União (OGU); Corregedoria-Geral da União (CRG); Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC) e Secretaria de Combate à Corrupção (SCC).

²⁷ Processo pelo qual uma unidade é forçada a se assemelhar às demais que enfrentam as mesmas condições ambientais (Ribeiro *et al.* 2016).

suas funções e atribuições. Contudo, nem todas as funções da CGU foram recepcionadas pelas controladorias e pelos órgãos semelhantes estaduais. Levantamento realizado por Costas *et al.* (2020), com 15 controladorias estaduais no ano de 2018, verificou que todas elas são órgãos centrais de controle interno, portanto, executam as atividades de controle interno e auditoria.

Com relação às funções de corregedoria, apenas duas tinham essa atribuição e, quanto à Ouvidoria, três e, quanto à transparência e ao combate à corrupção, três. Algumas controladorias executam funções que não estão no rol das funções da CGU, tais como gerenciar atividades de contabilidade (três unidades), supervisionar a arrecadação e a despesa (sete unidades) e propor medidas para racionalizar o uso de recursos públicos (três unidades).

Com relação aos municípios, cerca de 25% não apresentam Unidade Central de Controle Interno (similar a uma controladoria) estruturadas. Dentre os que apresentam algum nível de estruturação, 83% contam com equipes com quantidade de funcionários(as) inferior a [cinco pessoas](#)²⁸.

Quadro 6

Exemplos de Controladorias Estaduais	
Controladoria	Considerações
CGE-SP, criado pela Lei Complementar nº 1361, de 21 de outubro de 2021 e organizado pelo Decreto nº 66.850, de 15 de junho de 2022.	Tem por finalidade a adoção de providências necessárias à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correção, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de Ouvidoria, à promoção da ética no serviço público e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública direta e indireta do Estado.
Controladoria Geral do Município (CGM) de São Paulo, criada pela Lei 15.764/2013. Em 23 de agosto de 2018, teve sua autonomia técnica, fiscal e orçamentária garantida pela Lei 16.974/2018 e segue os regulamentos estabelecidos pelos Decretos 58.426/2018 e 59.496/2020.	Tem como responsabilidade garantir a defesa do patrimônio público, promover a transparência e prevenir a corrupção na gestão municipal. A pasta centralizou as atividades de órgãos de controle interno para promover a integridade e garantir uma administração transparente com interação da sociedade civil.
Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE/CE), Lei 13.297/2003 (SECON) e 16.710/2018, regulamentado pelo decreto 34.002/2021.	O Decreto define 33 competências, a maioria contemplada nas macrofunções de controle interno, auditoria governamental, ouvidoria, corregedoria, integridade e transparência. Mas há competências estranhas, como exercer o controle das operações de crédito, avais e garantia, que normalmente são competências do Tesouro/ Secretaria da Fazenda.
CGM-Controladoria e Ouvidoria-Geral de Fortaleza, criada pela Lei 8.608/2001.	Atua como órgão máximo de controle interno municipal e executa as atividades de ouvidoria.

Fonte: Elaborado pelo autor.

²⁸ Ver Diagnóstico Nacional do Controle Interno produzido pelo Banco Mundial em 2022. <https://conaci.org.br/wp-content/uploads/2023/06/Digital-Diagnostico-Nacional-do-Controle-Interno.pdf>.

1. As Controladorias e os acordos de leniência (Lei 12.846/2013)

A Lei 12.846/2013 estabelece regras e mecanismos para responsabilizar empresas envolvidas em atos de corrupção e em outras práticas antiéticas, visando promover a transparência, a integridade e a ética nas relações entre empresas, o poder público e a sociedade.

A Lei atribui às empresas a responsabilidade objetiva por atos ilícitos praticados em seu nome ou em seu interesse, podendo elas serem responsabilizadas administrativa ou judicialmente, bem como prevê punições como multas, a suspensão das atividades da empresa e até mesmo a sua dissolução, inclusive medidas reparatórias e a obrigatoriedade de adotar políticas de *compliance* e programas de integridade.

De acordo com a retromencionada Lei Federal, o acordo de leniência tem o objetivo de fazer com que as empresas colaborem efetivamente com as investigações e com o processo administrativo, devendo resultar dessa colaboração a identificação dos demais envolvidos na infração administrativa, quando couber, e a obtenção célebre de informações e de documentos que comprovem a infração sob apuração. É dever da empresa a reparação integral do dano.

A pessoa jurídica deverá atender a cinco critérios (art. 30 do Decreto nº 8.420/2015):

- a) ser a primeira a manifestar interesse em cooperar para a apuração de ato lesivo específico, quando tal circunstância for relevante;
- b) ter cessado completamente seu envolvimento no ato lesivo a partir da data da propositura do acordo;
- c) admitir sua participação na infração administrativa;
- d) cooperar plena e permanentemente com as investigações e com o processo administrativo e comparecer, sob suas expensas e sempre que solicitada, aos atos processuais, até o seu encerramento; e
- e) fornecer informações, documentos e elementos que comprovem a infração administrativa.

Uma vez cumprido o acordo de leniência, a empresa poderá ter de benefício:

- a) isenção da publicação extraordinária da decisão administrativa sancionadora;
- b) isenção da proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo Poder Público;
- c) redução do valor final da multa aplicável, observado o disposto no art. 23 do Decreto nº 8.420/2015; ou

d) isenção ou atenuação das sanções administrativas previstas nos arts. 86 a 88 da Lei nº 8.666/93 ou de outras normas de licitações e contratos.

A competência exclusiva para celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal e nos casos de atos lesivos contra a Administração Pública Estrangeira é da Controladoria-Geral da União – CGU (art. 16, § 10, da Lei nº 12.846/2013)²⁹.

Com relação à competência de celebrar acordos de leniência no âmbito dos executivos estaduais e municipais, depende dos normativos desses entes subnacionais que regulamentaram a Lei 12.846/2013. Até 2023, sete estados (Bahia, Acre, Amazonas, Roraima, Amapá, Piauí e Sergipe) e 60% dos municípios não haviam ainda regulamentado a Lei 12.846/2013 para fins de aplicação no âmbito local pelos seus **órgãos e suas entidades**²⁸.

Verificando uma pequena amostra entre os estados que regulamentaram a Lei Federal, no Estado do Ceará, o parágrafo 2º do art.1º da Lei 16.192/2016 aponta que as ações relativas à Lei Estadual 12.846/2013 serão promovidas pela Procuradoria-Geral do Estado de forma direta ou em cooperação com outros órgãos e outras entidades da Administração Estadual, podendo contar com o apoio da Controladoria e da Ouvidoria-Geral do Estado.

No estado de São Paulo, o art. 4º do Decreto Estadual 60.106/2014 estabelece que poderão celebrar acordo de leniência, nos termos dos artigos 16 e 17 da Lei federal nº 12.846/2013, no âmbito da Administração direta, o Presidente da Corregedoria-Geral da Administração e, no âmbito da Administração indireta e fundacional, o dirigente superior de cada entidade. No Rio Grande do Sul, o art. 29 da Lei Estadual 15.228/2018 estabelece que a celebração do acordo de leniência é de competência da Procuradoria-Geral do Estado no âmbito dos órgãos e das entidades vinculadas ao Poder Executivo. Portanto, provavelmente, em todos os estados, as controladorias ou os órgãos similares não têm competência para celebrar acordos de leniência, o que diferencia da CGU no âmbito do executivo federal. A CGU já fechou 25 acordos de leniência, com recursos recuperados da ordem de R\$ 18 bilhões³¹.

Síntese do Capítulo



A Controladoria Governamental é um órgão administrativo crucial que gerencia o sistema de informações econômico-físico-financeiras, com o objetivo primordial de fornecer instrumentos aos gestores das atividades-fim e das atividades-meio para uma correta mensuração dos resultados econômicos das atividades.

As funções básicas da controladoria na gestão pública abrangem atividades como controle interno (incluindo auditoria), corregedoria, ouvidoria, transparência e prevenção da corrupção. Tomando a Controladoria-Geral da União como referência, as atribuições de uma controladoria incluem:

- avaliar, utilizando abordagem baseada em risco, as políticas públicas, os programas de governo, a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais quanto à legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e efetividade. Isso inclui também avaliar a adequação dos processos de gestão de riscos e de controle interno, através de procedimentos de auditoria e de avaliação de resultados alinhados aos padrões internacionais;
- realizar inspeções, apurar irregularidades, instaurar sindicâncias, investigações e processos administrativos disciplinares;
- prosseguir com representações e denúncias fundamentadas sobre lesão ou ameaça de lesão à administração pública e ao patrimônio público federal, bem como a condutas de agentes públicos, garantindo sua apuração integral.

No que diz respeito à competência para instaurar processos administrativos de responsabilização de pessoas jurídicas, com base na Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, e para celebrar, quando aplicável, acordos de leniência ou termos de compromisso com pessoas jurídicas, a CGU possui essa atribuição. Entretanto, as leis estaduais e municipais ainda não contemplam essa competência para as controladorias estaduais e municipais.

Atividades de avaliação



Acesse o site da prefeitura da localidade em que você mora e identifique se há unidade/órgão de controladoria ou de controle interno na estrutura organizacional da prefeitura. Além disso, relate as competências dessa unidade/órgão de controladoria ou de controle interno.

4

Capítulo

Processo de Planejamento, Orçamento e Controle do Setor Público

Objetivo

- Discutir como funciona o processo de planejamento e orçamento e suas relações com o controle interno no âmbito do setor público.

Introdução

Planejamento é o processo contínuo de tomar decisões atuais que envolvam riscos, organizar sistematicamente as atividades necessárias para execução dessas decisões e medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas alimentadas (Zapelini, 2010). Orçamento é um plano que expressa em termos físicos e financeiros, para um período de tempo definido, o programa de operações do governo (ações) e os meios de financiamentos (Giacomoni, 2010).

Na administração pública, os macro instrumentos de planejamento e orçamento são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA) (CF 1988, art. 165). O PPA tem como função estabelecer, para quatro anos, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal, tendo como base os programas de governo e os projetos/atividades. Portanto, atua com instrumento de planejamento. A LDO, elaborada anualmente, registra as políticas públicas e respectivas prioridades para o exercício subsequente. Trata-se de um instrumento de planejamento complementar de curto prazo. A LOA (composta pelo orçamento fiscal, orçamento de investimento das estatais e orçamento da segurança social) objetiva estimar a receita e fixar as despesas para o exercício financeiro. Trata-se de um instrumento de viabilização do planejamento e do plano de governo.

O Quadro a seguir mostra os principais aspectos do PPA, da LDO e da LOA:

Quadro 7

Instrumentos de planejamento e orçamento	
Instrumento	Descrição
PPA - Plano Plurianual	Estabelece as medidas, gastos e objetivos a serem seguidos pelo Governo ao longo de um período de quatro anos. O PPA é instituído por lei, estabelecendo, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aqueles referentes a programas de duração continuada. Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. Tem vigência do 2º ano de um mandato presidencial até o final do 1º ano do mandato seguinte.
Leis de Diretrizes Orçamentária - LDO	A LDO tem a finalidade precípua de orientar a elaboração dos orçamentos fiscal e da seguridade social e de investimento das empresas estatais. Busca sintonizar a Lei Orçamentária Anual - LOA com as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidas no PPA. De acordo com o parágrafo 2º do art. 165 da CF, a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente; orientará a elaboração da LOA; disporá sobre as alterações na legislação tributária; e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. O projeto da LDO é elaborado pelo Poder Executivo e precisa ser encaminhado ao legislativo até o dia 15 de abril de cada ano. O projeto da LDO deve ser apreciado até 30 de junho de cada exercício.
Lei Orçamentária Anual - LOA	O orçamento anual visa concretizar os objetivos e metas propostas no PPA, segundo as diretrizes estabelecidas pela LDO. A proposta da LOA compreende os três tipos distintos de orçamentos da União, a saber: a) Orçamento fiscal: compreende os poderes da União, os fundos, os órgãos, as autarquias, inclusive as especiais e fundações instituídas e mantidas pela União; abrange, também, as empresas públicas e sociedades de economia mista dependentes da União. b) Orçamento de seguridade social: compreende todos os órgãos e as entidades a quem compete executar ações nas áreas de saúde, previdência e assistência social, da Administração Direta ou Indireta, bem como os fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. c) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais: previsto no inciso II, parágrafo 5º do art. 165 da CF, abrange as empresas públicas e sociedades de economia mista em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Há forte relação entre o planejamento e o orçamento, visto que a fase inicial do orçamento deve ser precedida por um planejamento **estratégico**³² contendo a definição dos programas de trabalho a serem realizados no ano vindouro, conforme as prioridades estabelecidas na LDO, dos objetivos que se pretende atingir com a atividade/projeto e das metas estabelecidas no PPA (no caso dos projetos), além do cronograma de execução e da previsão dos recursos requeridos para a viabilização das ações.

³² Aquele voltado para a gestão a partir de diretrizes e orientação estratégicas com ênfase nos objetivos e resultados, considerando a missão, a visão e os valores da organização.

Como já abordado, o sistema de controle interno é o responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, à aplicação das subvenções e à renúncia de receitas. Portanto, o controle interno se concentra em garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficaz, eficiente e econômica e de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis. Nesse sentido, o controle interno está diretamente relacionado ao processo de planejamento e de orçamento, uma vez que auxilia na consecução dos objetivos e metas estabelecidos pelo governo nesses instrumentos.

Em uma abordagem sistêmica, o controle interno fiscaliza e avalia os resultados das execuções dos orçamentos, dos programas e gestão dos administradores (ver art. 75 da 4.320/1964). Assim, trata-se de uma função muito abrangente, desempenhando um papel importante na gestão do orçamento, garantindo que ela esteja alinhada com as políticas e os objetivos governamentais.

O fato é que o Controle Interno verifica se os recursos solicitados fazem parte de um planejamento apropriado, se foram alocados no orçamento, bem como se foram bem executados. Além disso, o resultado ações de controle interno subsidiam os tomadores de decisões que atuam nos processos de planejamento e de orçamento.

Seguem as principais funções do controle interno no setor público³³ e sua relação com o processo de planejamento e orçamento.

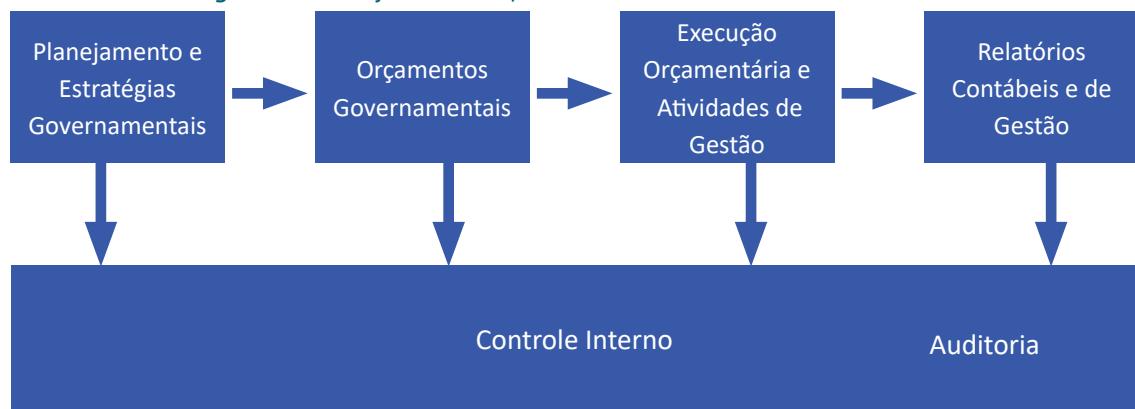
- 1. Avaliação de riscos:** o controle interno começa por identificar e avaliar os riscos associados às atividades governamentais. Isso ajuda a priorizar áreas de maior risco no processo de planejamento e de orçamento, permitindo a alocação adequada de recursos e a implementação de medidas de controle apropriadas.
- 2. Planejamento e orçamento:** o controle interno desempenha um papel importante na revisão e na avaliação das propostas de orçamento, garantindo que elas estejam alinhadas com as políticas e objetivos governamentais. Ele verifica se os recursos solicitados são apropriados e suficientes para atingir as metas estabelecidas.
- 3. Contabilidade e registro:** o controle interno assegura que os registros financeiros sejam mantidos de forma precisa e confiável. Isso é essencial para monitorar a execução do orçamento e a conformidade com as normas contábeis governamentais.
- 4. Controle de despesas:** ele acompanha de perto as despesas governamentais para garantir que os gastos estejam de acordo com o orçamento aprovado e as regulamentações aplicáveis. Isso envolve a revisão de pagamentos, contratos e a análise de conformidade.

³³ Veja como um sistema de controle de interno e não somente a função de controle interno. O planejamento e orçamento são duas funções assim como também é o controle, mas dentro do processo de planejamento e orçamento existem os pontos de controle para fins de identificar e contornar situações que poderiam prejudicar a normalidade do processo à luz dos normativos e procedimentos pré-definidos.

5. **Auditoria interna:** o controle interno realiza auditorias internas para avaliar a eficácia dos processos financeiros e administrativos e a conformidade com políticas e regulamentos. As descobertas dessas auditorias ajudam a melhorar a gestão e a prestação de contas.
6. **Prevenção de fraudes e irregularidades:** ele desempenha papel importante na prevenção, na detecção e investigação de fraudes e de irregularidades no setor público. Isso envolve a implementação de controles internos robustos e a denúncia de atividades suspeitas.
7. **Relatórios e comunicação:** o controle interno fornece relatórios regulares às autoridades competentes e ao público em geral sobre a conformidade e a eficiência dos gastos governamentais. Isso ajuda a garantir a transparência e a responsabilidade na gestão pública.

Em suma, o controle interno é uma variável chave-dentro da administração pública, garantindo que os recursos sejam utilizados de forma adequada e que os objetivos governamentais sejam alcançados. Ele está intrinsecamente ligado ao processo de planejamento e orçamento, pois ajuda a orientar a alocação de recursos, monitorar a execução do orçamento e garantir a conformidade com as leis e os regulamentos. Além disso, contribui para a melhoria contínua dos processos e a prevenção de irregularidades, (ver figura a seguir):

Figura 1 – Planejamento, Orçamento e Controle Interno



Fonte: Elaborado pelo autor.

1. Auditoria Governamental

Como ilustração do instrumento de controle no planejamento e no orçamento no sentido verificar possíveis distorções na execução orçamentária e contribuir para que não voltem a ocorrer, pode-se citar a realização de auditorias contínuas via sistemas SIAFI, SIDOR, ALICE³⁴ com vistas a identificar sinalizações de irregularidades na execução orçamentária e financeira e, depois, complementar com uma auditoria de avaliação para fins de ratificar ou não as sinalizações apontadas na auditoria contínua. Com isso, a auditoria pode emitir recomendações no sentido de fortalecer os controles internos existentes nos processos de planejamento, orçamento e execução financeira da entidade auditada.

Síntese do Capítulo



Na administração pública, os macros instrumentos de planejamento e orçamento são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA tem como função estabelecer, para quatro anos, as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal, tendo como base os programas de governo e os projetos/atividades. Portanto atua como um instrumento de planejamento. A LDO, elaborada anualmente, regista as políticas públicas e respectivas prioridades para o exercício subsequente. Trata-se de um instrumento de planejamento complementar de curto prazo.

A LOA (composta pelo orçamento fiscal, orçamento de investimento das estatais e orçamento da segurança social) objetiva estimar a receita e fixar as despesas para o exercício financeiro. Trata-se de um instrumento de viabilização do planejamento e do plano de governo.

O controle interno se concentra em garantir que os recursos públicos sejam utilizados de forma eficaz, eficiente e econômica e de acordo com as leis e os regulamentos aplicáveis. Nesse sentido, o controle interno está diretamente relacionado ao processo de planejamento e de orçamento, uma vez que auxilia na consecução dos objetivos e das metas estabelecidas pelo governo nesses instrumentos.

Ademais, o controle interno verifica se os recursos solicitados fazem parte de um planejamento apropriado, se foram alocados no orçamento, bem como se foram bem executados. Assim, o resultado ações de controle interno subsidiam os tomadores de decisões que atuam nos processos de planejamento e de orçamento.

³⁴ SIAFI: Sistema Integrado de Administração da Execução Financeira do Governo Federal, gerenciado pelo Ministério da Fazenda. SIDOR: Sistema Integrado de Dados Orçamentários do Governo Federal, gerenciamento pelo Ministério do Planejamento. ALICE, sistema baseado em inteligência artificial da CGU, que, de forma preventiva, e tempestiva nas aquisições do setor público federal, principalmente analisando editais de licitações.

Atividades de avaliação



1. Cite as principais funções do controle interno no setor público e sua relação com o processo de planejamento e de orçamento.
2. Pesquise como é o ciclo orçamentário no seu município, indicando as datas de aprovação dos instrumentos de planejamento e de orçamento.

5

Capítulo

Auditoria Governamental

Objetivo

- Entender os aspectos relativos à auditoria governamental, em vista da sua importância como instrumento de controle interno.

1. Conceitos e considerações institucionais da Auditoria Governamental

Um simples modelo [Principal-Agent](#)³⁵ pode ser usado para justificar a função de auditoria em uma organização. Seja um contrato de trabalho em que o contratante (chamado de principal) estabelece o dever do contratado (o agente, suponha ser o empregado contratado) a desempenhar algum serviço em seu nome e que envolve uma delegação de autoridade para o agente.

Supondo a possibilidade que possa haver conflito de interesse nesse contrato, visto que tanto o principal como o agente são maximizadores de utilidade, com isso, haveria razão para acreditar que o agente não agirá na defesa do melhor interesse do principal. O conflito, então, é motivado pelo fato de o principal não poder observar o comportamento do agente, criando-se uma situação na qual o agente pode se desviar e ter uma baixa produtividade face à remuneração que ganha ou executar uma atividade indevida em vista de incentivos ilegais (corrupção).

Outra situação decorre do fato de que o agente detém melhores informações que o principal, ou seja, há um problema de assimetria de informações, o que leva o agente a adotar atitudes indevidas (baixa produtividade ou desvios). Assim, essa situação requer adoção de monitoramento/supervisão *pari passu* (concomitante), mas que trará custos muitas vezes significativos, que nem sempre resolvem todos os [problemas](#)³⁶.

Nesse contexto, entram as atividades de auditoria, para fins de reduzir a assimetria de informação e/ou evitar o comportamento irregular do agente. Assim, a auditoria, como um mecanismo adotado pelo principal, atua como limitador das ações do agente, que, por saber estar sendo monitorado, terá reduzida a sua tendência de contrariar os interesses daquele (TCU, 2011).

³⁵ Jensen e Meckling (1976).

³⁶ Poderia ser implantado mecanismo de incentivo econômico, o que levaria a redesenhar o contrato, mas se trata de um modelo simples, por isso, não será levado em consideração.

³⁷ ISSAI 100 define os princípios da auditoria do setor público. ISSAI são as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

³⁸ Um objeto de auditoria apropriado é identificável e passível de avaliação ou mensuração consistente baseada em critérios, de modo que possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a opinião ou conclusão de auditoria, ver INTOSAI, 2017.

³⁹ Entretanto, de forma restrita, pois caso exista sigilo fiscal (preconizado pela Lei Complementar 104/2001 e pelo art. 198 da 5.172/1966), a CGU é impedida de ter acesso às declarações de renda, em que pese seja possível quanto às declarações dos servidores públicos federais, que autorizam formalmente, e em situações especiais quando concedido pela justiça.

Segundo à organização ISSAI 100³⁷, da INTOSAI (2017), a auditoria governamental pode ser descrita como 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. Assim, a auditoria governamental consiste em uma ação que tem com finalidade verificar se os procedimentos, as atividades e os resultados de uma organização pública atendem a critérios predeterminados.

A auditoria do setor público é essencial, pois fornece, aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

Em linha, o TCU (2011), define auditoria como o exame independente e objetivo de uma situação ou uma condição, em confronto com um critério ou um padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado. Na prática, a auditoria governamental ou auditoria interna governamental é aquela que concentra os seus trabalhos e suas técnicas para o exame dos objetos de auditoria³⁸ relacionados aos orçamentos públicos (previdenciário, de investimento das estatais, LOA) e atos de gestão econômica e administrativa dos agentes públicos, incluindo empresas estatais.

Os principais objetos focados na auditoria governamental são:

- aquisições de bens e contratação de serviços por meio de licitação pública;
- acompanhamento/fiscalização da execução dos contratos administrativos, principalmente relativos a obras e serviços de engenharia;
- atos relativos à folha de pagamento de pessoal e concessão de aposentadoria;
- execução financeira das obrigações decorrentes dos contratos de aquisição e prestação de serviços;
- controles internos, integridade e política de gerenciamento de riscos dos órgãos e das entidades públicas.
- financiamentos com recursos públicos realizados por agências de fomentos e bancos públicos;
- governança e gestão financeira das empresas estatais;
- implementação e avaliação dos resultados das políticas públicas financiadas com recursos públicos (por exemplo, Bolsa Família, Minha Casa Minha Vida);
- gestão da dívida pública e das operações de crédito;
- execução e fiscalização de convênios e de contrato de repasse;
- concessão de subvenção econômica, renúncia fiscal³⁹, avais e haveres;

- desinvestimento de estatais (privatizações), concessões, outorgas e permissões de serviços públicos;
- relatórios contábeis e
- sistemas de informação corporativos.

De acordo com a ISSAI 100 (INTOSAI, 2017), as auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas:

1. O auditor: na auditoria do setor público, esse papel é desempenhado pelo titular do órgão de auditoria e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias.
2. A parte responsável: são os responsáveis pela elaboração da informação do objeto, pela sua gestão ou por atender recomendações acerca dele e podem ser pessoas ou organizações.
3. Os usuários previstos: as pessoas, as organizações ou os grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

A dimensão e a complexidade do setor público influenciam as diversas formas de arranjos organizacionais da auditoria interna governamental. No caso do Governo Federal e da maioria dos estados, a auditoria interna governamental se insere na estrutura organizacional e institucional das controladorias-gerais, inclusive, no Governo Federal, as estatais e as autarquias/fundações têm suas próprias auditorias internas, que, tecnicamente, são vinculadas à CGU (Decreto 4.440/2002).

O papel da auditoria interna consiste, principalmente, na avaliação e na melhoria dos processos de controle, de governança e de gestão de risco do órgão auditado, visto que esses processos, também conhecidos como pilares, abrangem as políticas e os procedimentos estabelecidos para garantir a concretização dos objetivos da organização.

Com isso, a auditoria interna contempla, em seus escopos, os processos internos e externos de relatórios e prestação de contas, o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis e o cumprimento dos padrões comportamentais e éticos estabelecidos para organizações públicas e de seus funcionários (Asare, 2009).

Quadro 8

Pilares da Auditoria Interna	
Processo (Pilar)	Papel da Auditoria
Governança: relaciona-se com os meios pelos quais os objetivos são estabelecidos e alcançados. Tem uma cobertura muito ampla, incluindo a forma como a organização é gerida, as suas estruturas corporativas, a sua cultura, suas políticas e estratégias e a forma como lida com os seus diversos stakeholders.	A auditoria interna fornece avaliações independentes e objetivas sobre a adequação da estrutura de governança, da organização e a eficácia operacional de determinados atividades de governança. Avaliar e fazer recomendações apropriadas para melhorar o processo de governança para atingir os seguintes objetivos: promover ética e valores apropriados dentro da organização, garantir uma gestão e accountability (responsabilização) eficazes do desempenho organizacional.
Controle: inclui todas as políticas e os procedimentos implementados por uma organização de forma a promover a gestão adequada dos recursos e das atividades, bem como garantir a prestação de contas dos recursos geridos pelos agentes.	Avalia a robustez e a qualidade dos controles administrativos e contábeis da organização. Fazer recomendações aos dirigentes das entidades sobre como os controles internos poderiam ser melhorados
Gerenciamento do risco: a gestão de riscos compreende as atividades e ações tomadas para garantir que uma organização esteja consciente dos riscos que enfrenta, tome decisões informadas na gestão desses riscos e identifique e aproveite as oportunidades potenciais.	Envolve avaliar e monitorar os riscos que a organização enfrenta, recomendar os controles necessários para mitigar esses riscos e avaliar as compensações necessárias para que a organização cumpra seus objetivos estratégicos e operacionais.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Asare (2009)

O foco da auditoria interna governamental é determinar se os recursos públicos foram gastos para os fins aos quais foram apropriados, considerando os aspectos da eficácia, da economicidade, da eficiência e da efetividade desses gastos e, assim, promovendo a *accountability* (responsabilização).

E como se verifica o desempenho e capacidade das auditorias internas no setor governamental? Na próxima subseção, será apresentado, de forma resumida, o modelo desenvolvido pelo IIA para atender à questão, no caso o modelo IA-CM.

2. Medidas de Desempenho da Auditoria Interna – Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM)⁴⁰

O Modelo de Capacidade de Auditoria Interna (IA-CM) para o setor público (*Internal Audit Capability Model for the Public Sector*), desenvolvido em 2009 pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) com apoio do Banco Mundial, atualizado posteriormente em 2017, é uma estrutura internacionalmente reconhecida que identifica os fundamentos necessários para uma auditoria interna efetiva, de modo a atender às necessidades da administração da organização

⁴⁰ Subseção baseada no Sumário Executivo do modelo IA-CM da IIA em <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/macraeptbrsumar-editorHTML-00000010-26112019121845.pdf>.

e às expectativas profissionais da função.

Trata-se de um modelo universal baseado em práticas líderes que podem ser aplicadas globalmente. O IA-CM se presta a ser uma ferramenta estratégica, uma estrutura para autoavaliação e avaliações externas e um roteiro para melhoria e desenvolvimento ordenados.

O modelo está estruturado em uma matriz, denominada, Matriz de 1 Página, contendo cinco níveis de maturidade, seis elementos de auditoria e 41 macroprocessos (*KPA – key process areas*) vinculados a esses níveis e a esses elementos. Cada macroprocesso possui um objetivo específico e identifica as atividades essenciais que devem ser colocadas em prática e sustentadas.

Os cinco níveis de maturidade da matriz IA-CM são:

Nível 5 – Otimizado. Por exemplo, considerando o componente dos elementos de auditoria “Serviços e Papel da Auditoria Interna” da matriz IA-CM, a auditoria interna nesse nível de capacidade deve ser reconhecida como agente-chave de mudança.

Nível 4 – Gerenciado. Por exemplo, considerando o componente dos elementos de auditoria “Serviços e Papel da Auditoria Interna” da matriz IA-CM, a auditoria interna nesse nível de capacidade pode realizar avaliação geral sobre governança, gestão de risco e *compliance*.

Nível 3 – Integrado. Por exemplo, considerando o componente dos elementos de auditoria “Serviços e Papel da Auditoria Interna” da Matriz IA-CM, a auditoria interna nesse nível de capacidade pode realizar serviços de consultoria e auditoria de desempenho (*value-of-money*).

Nível 2 – Infraestrutura. Por exemplo, considerando o componente dos elementos de auditoria “Serviços e Papel da Auditoria Interna” da Matriz IA-CM, a auditoria interna nesse nível de capacidade pode realizar serviços de auditoria de conformidade.

Nível 1 – Inicial. Unidade 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.

Os seis elementos de auditoria da Matriz IA-CM são:

- serviços e papel da Auditoria Interna
- gerenciamento de pessoas
- práticas profissionais
- gerenciamento do desempenho e *accountability*
- cultura e relacionamento organizacional;
- estruturas de governança.

Os KPA (Key Process Areas), conhecidos como macroprocessos, consistem em processos de auditoria interna, constituídos por atividades que devem ser desempenhadas e sustentadas para que a unidade de auditoria alcance os objetivos pretendidos, sendo composto de objetivo, atividades essenciais, produtos, resultados e práticas institucionalizadas. As atividades essenciais dos respectivos KPA devem ser dominadas institucionalmente, ou seja, estarem presentes e internalizadas na cultura da organização, para que a Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG) atinja determinado nível de capacidade.

Assim, para alcançar certo nível de maturidade é necessário que todos os macroprocessos do mesmo nível estejam implementados (institucionalizados), o que representa estar na cultura da unidade de auditoria interna.

Como exemplo, cita-se o caso da Auditoria Interna da Infraero, na qual se realizou uma autoavaliação com base no modelo IA-CM, que a posicionou no nível 2 (Infraestrutura) e, posteriormente solicitou à CGU que realizasse trabalho de auditoria para fins de validação da autoavaliação realizada. O Relatório 1076833, da CGU, sobre a validação da maturidade da atividade de Auditoria Interna da Infraero concluiu pelo nível 2 de maturidade da referida auditoria interna, ratificando, assim, o resultado obtido pela autoavaliação (ver <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/1377083>).

3. Tipos de auditoria no setor público

De acordo com a INTOSAI, os principais tipos de auditoria do setor público são os seguintes.

Auditoria financeira: foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro. As auditorias financeiras são sempre tra-

lhos de certificação, uma vez que são baseadas em informações financeiras apresentadas pela parte responsável.

No setor público, auditoria financeira pode abranger outros objetivos além daqueles de avaliar as demonstrações financeiras propriamente ditas. Esses objetivos podem incluir a [auditoria de⁴¹](#):

- contas de governo ou de entidades ou outros relatórios financeiros, não necessariamente as demonstrações financeiras padrão definidas pelas normas e pelos regulamentos;
- orçamentos, ações orçamentárias, dotações e outras decisões sobre a alocação de recursos e sua implementação;
- políticas, programas ou atividades definidas por suas bases legais ou fontes de financiamento;
- categorias de receitas ou despesas ou de ativos ou passivos.

Dessa forma, a auditoria financeira é um importante instrumento de fiscalização para a verificação independente da confiabilidade das demonstrações financeiras divulgadas por órgãos e por entidades públicas, sempre na defesa dos princípios de transparência e de prestação de contas.

O TCU, em seu site, disponibiliza o seu Manual de Auditoria Financeira, emitido em 2016 pela Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo (SEMEC) do TCU.

Auditoria operacional: foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional geralmente enfoca a maneira como a entidade opera, e ben como os aspectos legais e de *compliance*, verificando e avaliando a adequação dos controles e dos processos, bem como a eficiência institucional na gestão de riscos.

De acordo com a Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), a auditoria operacional é “um exame da eficiência e eficácia dos empreendimentos, programas ou organizações governamentais, com a devida atenção à economia e com o objetivo de levar a melhorias”.

Consequentemente, a auditoria operacional requer alto grau de julgamento, e os auditores desfrutam de mais flexibilidade na escolha de assuntos, objetos de auditoria, métodos e opiniões, em comparação com auditoria financeira que aplica padrões relativamente fixos (INTOSAI, 2004b).

⁴¹ Ver <https://portal.tcu.gov.br/contas-e-fiscalizacao/controle-e-fiscalizacao/auditoria/normas-de-fiscalizacao/auditoria-financeira.htm>.

As auditorias de desempenho podem servir como um bom mecanismo de avaliação do desempenho operacional no processo de execução orçamentária como também de uma política pública. Para isso devem focar nas seguintes questões de auditoria:

- Quanto custam os programas?
- Como foram os programas implementados?
- O que foi alcançado?
- Quais foram os processos seguidos para alcançar o resultado?
- Quais são os impactos que podem fornecer um feedback útil e um mecanismo corretivo em ciclos de planejamento subsequentes ou na tomada de decisão quanto a uma política pública.

Auditoria de conformidade: foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos. Logicamente, é possível também serem realizadas auditorias combinadas, incorporando aspectos financeiros, operacionais e/ou de conformidade.

Ressalte-se que muitos manuais e livros mostram outros tipos de auditorias, tais como: auditorias avaliativas (envolve a combinação de *compliance* e operacional), de sistemas (normalmente podem ser enquadradas como operacional), de gestão, contínuas (a distância), especiais entre outras.

Atualmente é muito comum a realização de auditorias contínuas, e ainda são realizadas com frequência as auditorias de gestão, motivo pelo qual cabe fazer breves comentários sobre outros tipos de auditoria além das recomendadas pelo INTOSAI, conforme segue.

Auditoria contínua: consiste na monitoração de uma área por meio de acompanhamento de indicadores, pré-definidos com esse objetivo, e envolve ainda o acompanhamento das principais atividades da área. Ocorre em *real-time* com base nos indicadores pré-estabelecidos. Trata-se de uma técnica de auditoria que realiza testes utilizando bases de dados informatizadas, mediante ferramentas de extração, análise e mineração de dados, com base na avaliação de riscos e controles internos (ver Manual de Controle Interno/CONACI).

A avaliação de riscos e de controles é realizada de forma contínua e automatizada, cobrindo 100% das operações. Com isso, melhora a eficiência das operações na organização, identificando e avaliando riscos de maneira

tempestiva e provendo rapidamente informações críticas a alta administração para melhor tomada de decisão.

A auditoria contínua identifica exceções e anomalias, tendências e indicadores de riscos, por meio de rotinas que:

- a) detectam erros potenciais
- b) inibem comportamentos e eventos inapropriados
- c) reduzem ou evitam perdas financeiras
- d) verifica a aderência às leis existentes, às normas e aos procedimentos.

Para a realização das auditorias contínuas, a organização deve investir em tecnologia para extração, análise de dados e integração dos sistemas da organização, bem como contratar especialistas (ou treinar os auditores da organização) em TI e Análise de Dados.

Saiba Mais



Exemplos de aplicação no setor público

Robô-Alice – Analisador de Licitações, Contratos e Editais da CGU: trata-se de ferramenta de auditoria contínua que a CGU utiliza para atuar de forma preventiva e tempestiva nas aquisições públicas. Com o uso de inteligência artificial, o sistema coleta automaticamente dados de compras pública, avalia riscos e emite alertas sobre possíveis irregularidades. Atua em um cenário que representa até 20% do PIB nacional, apoiando o combate a vulnerabilidades e fraudes. Desde sua implementação, em 2015, mais de R\$ 9,7 bilhões em compras foram suspensas ou canceladas para correções, evidenciando o impacto [positivo da ferramenta](#)⁴².

⁴² Fonte: <https://enap.gov.br/pt/pesquisa-e-conhecimento/concursos-e-premiacoes/27-concurso-inovacao/votacao>. Acesso em: 19 out. 2023.

Auditoria baseada em risco: tipo de abordagem de auditoria que tem um papel mais estratégico e voltado para a governança corporativa. A organização não é avaliada de forma fragmentada, mas, sim, com uma visão ampla, focando a avaliação da inter-relação das ameaças às atividades da empresa e formas de minimizar os respectivos riscos da organização. A auditoria atuará de forma sistêmica, avaliando do contexto para o detalhe, alinhando isso com o posicionamento estratégico da organização à luz do seu plano de negócio (De Souza, 2019).

Os trabalhos da auditoria interna governamental serão concentrados nos objetos de auditoria com maior exposição a ameaças que possam afetar o alcance dos seus objetivos, ou seja, os de maior risco, que estão identificados na política de gestão de risco da unidade auditada. Aliás, a auditoria interna deve avaliar, de forma apriorística, a consistência e a confiabilidade do plano/política/gestão de risco da unidade auditada.

Ressalte-se que é comum as estatais federais definirem seus planos anuais de auditoria com base nos riscos atribuídos aos seus processos internos que foram mapeados. As auditorias definidas com base nessa metodologia podem ser de conformidade e operacionais. Portanto, a expressão "auditoria baseada em risco" pode ser tanto um tipo auditoria como uma metodologia para a escolha dos processos que serão auditados ao longo de um período ou ciclo.

Auditoria de avaliação da gestão: as auditorias de avaliação de gestão são realizadas por exigência dos tribunais de contas e, por isso, também são chamadas de auditoria de contas anual. Esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação do dinheiro público e na guarda ou na administração de valores e de outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia deles.

No âmbito federal, havia uma sistemática de anualmente todas as unidades jurisdicionadas apresentar ao TCU o seu relatório anual de gestão e, a partir desse relatório, a CGU realizar auditorias nessas unidades jurisdicionadas, formando os processos de tomada de contas (administração direta) e prestação de contas (administração indireta), colhendo a assinatura do ministro e, posteriormente, enviar para o TCU para fins de julgamento.

Atualmente, essa sistemática mudou, estando as auditorias de contas sendo realizadas em unidades que se enquadram nos critérios definidos pelo TCU na IN 84/2020, tais como:

- I - os Ministérios, enquanto órgãos supervisores, cujas despesas orçamentárias representem individualmente mais de 2% das despesas do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social (OFSS) que, quando somadas, alcancem pelo menos 90% do total das despesas do OFSS, selecionados em ordem decrescente;
- II - o Fundo do Regime Geral de Previdência Social;
- III - as empresas estatais, dependentes ou independentes, cujas participações societárias somadas alcancem 90% das participações permanentes da União, selecionadas em ordem decrescente de participação e
- IV - o Banco Central do Brasil, em razão de suas relações financeiras com a União, reguladas pela Lei nº 13.820, de 2 de maio de 2019. (ver IN TCU

84/2020 e DN TCU 198/2022).

4. Princípios de Auditoria Governamental (aplicados aos auditores)

Os princípios detalhados a seguir são fundamentais para a condução de uma **auditoria**⁴³:

- 1. Ética e independência:** os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes. Os auditores devem seguir o código de conduta ética da sua organização e manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.
- 2. Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais:** os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.
- 3. Controle de qualidade:** os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com nível de qualidade consistentemente elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões como a direção, a revisão e a supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta, a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos.
- 4. Gestão de equipes de auditoria e habilidades:** os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessárias para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias e atribuir recursos suficientes.

⁴³ Ver INTOSAI (2017).

tes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

5. **Risco de auditoria:** os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria. O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inapropriadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto.
6. **Materialidade:** os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários, uma vez que o julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é, muitas vezes, considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou um grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.
7. **Documentação:** os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões.
8. **Comunicação:** os auditores devem estabelecer comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria. É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Essa é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e de achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança

durante o trabalho. O auditor também pode ter a responsabilidade de comunicar fatos relacionados à auditoria a outras partes interessadas, tais como órgãos legislativos e de controle.

5. Confiança e asseguração na auditoria do setor público⁴⁴

As auditorias devem fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas.

O nível de asseguração que pode ser fornecido aos usuários previstos deve ser comunicado de forma transparente. Contudo, devido a limitações que lhes são inerentes, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguração absoluta.

A asseguração pode ser razoável ou limitada. A asseguração razoável é alta, mas não absoluta. A conclusão da auditoria é expressa de forma positiva, transmitindo, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade em todos os aspectos relevantes ou, quando for o caso, que a informação do objeto fornece uma visão verdadeira e justa, de acordo com os critérios aplicáveis.

Ao fornecer uma asseguração limitada, a conclusão da auditoria afirma que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis.

Os procedimentos executados em uma auditoria de asseguração limitada são limitados em comparação com os que são necessários para obter asseguração razoável, mas é esperado que o nível de asseguração, baseado no julgamento profissional do auditor, seja significativo para os usuários previstos. Um relatório de asseguração limitada transmite a natureza limitada da asseguração fornecida.

6. Planejamento da Auditoria

No planejamento, os pontos básicos a serem considerados são a definição do objeto da auditoria, a elaboração das questões de auditoria, a definição das técnicas e dos testes a serem aplicadas e a identificação dos critérios pré-definidos.

Tomando como base o Manual de Orientações Técnicas da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, instituído pela CGU por meio da IN 08/2017, o planejamento da auditoria envolve diversas etapas, as quais se destacam as seguintes:

⁴⁴ Segue a INTOSAI (2017)

- análise preliminar do objeto de auditoria, em que são abordadas informações sobre o planejamento estratégico da unidade auditada, a sua governança, seus riscos, seus resultados nos últimos anos, seus sistemas de informações, seus macroprocessos, processos e pontos de controles, entre outras informações. Além disso, é construída uma matriz de risco e de controle, em que para cada risco-chave são determinados os níveis de risco (probabilidade x impacto), avaliados os controles existentes, mostrado o risco residual, os tipos de testes a serem utilizados, as conclusões e, por fim, definida uma questão de auditoria;
- elaboração da matriz de planejamento, em que são abordadas as questões e as subquestões de auditoria, sendo que, para cada subquestão, são relacionados testes, critérios, fonte de dados, limitações, possíveis achados, problema/risco, responsável pela execução e período.

6.1 Testes de auditoria

Testes de auditoria são exames e verificações que possibilitam ao auditor obter subsídios suficientes para apoiar suas considerações finais, suas conclusões e suas recomendações à alta administração e/ou conselho de administração da organização. São nesses exames e nessas verificações que se aplica os procedimentos e técnicas de auditoria. Os testes de auditoria são classificados em teste de observância (de controle ou conformidade) e testes substantivos (De Souza, 2019).

- **Testes de observância/controle:** os testes de controle são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Visam a verificar se as atividades de controle:
 - a) foram formalizadas (se isso for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
 - b) encontram-se atualizadas;
 - c) são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
 - d) são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados;
 - e) foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme.

As técnicas geralmente usadas para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de inspeção física, entre outras.

- **Teste substantivos:** os procedimentos substantivos têm como finalidade verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. São empregados pelo auditor quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): referem-se ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como à conformidade dos atos administrativos;
- b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

São exemplos de procedimentos substantivos: observar contagem física de estoque, comparar estoques com catálogo atual de vendas, examinar faturas (de fornecedores) pagas, entre outros.

Os procedimentos substantivos são de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é a partir dos primeiros que o auditor tem condições de constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Auditada.

6.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria Governamental

Os Procedimentos e as Técnicas de Auditoria constituem-se em investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do auditor⁴⁵. Procedimento de auditoria é o conjunto de verificações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e à fundamentação da opinião por parte do auditor. Normalmente, é necessário o uso de uma técnica de auditoria para se aplicar o procedimento.

Para fins de ilustrar o uso do procedimento em auditorias governamentais, considere uma auditoria que tenha, em seu escopo, os processos de aquisições de bens e de serviços por meio de licitações à luz da Lei nº 14.133/2021 (nova lei de licitação). Então, no que tange à etapa de formalização e realização da licitação, a técnica de auditoria adequada seria “análise documental”, e poderiam ser aplicados alguns procedimentos, tais como:

⁴⁵ Baseado em De Souza (2019) e MTCGU (2017).

1. verificar a observância das exigências legais para composição dos processos licitatórios ocorridos na unidade auditada;
2. verificar se a abertura de processo administrativo licitatório foi precedida de requisição, aprovada pela autoridade competente. Observar se o documento apresenta clara e objetivamente a especificação do objeto requisitado;
3. constatar o adequado enquadramento da modalidade e do tipo de certame licitatório;
4. verificar se as peças (tais como editais, termos de referências, declarações, minuta do contrato, entre outros) que compõem o processo licitatório encontram-se de acordo com a lei licitações;
5. atestar se o edital está adequadamente formalizado, inclusive no que concerne aos seus anexos obrigatórios;
6. verificar, no caso de obras e serviços, se o projeto básico está adequadamente caracterizado;
7. examinar as propostas e processo de apresentação de lances no caso dos pregões;
8. verificar se os preços da proposta vencedora estão compatíveis com os preços de mercado;
9. examinar a homologação e adjudicação;
10. verificar a publicação do resultado da licitação.

A Técnica de Auditoria é o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

É necessário observar a finalidade específica de cada técnica auditória, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das Técnicas de Auditoria são agrupadas nos seguintes tipos **básicos**⁴⁶:

- I. **Indagação escrita ou oral:** uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade/entidade auditada, para a obtenção de dados e informações. Exemplo: entrevista/questionário com gerente de uma política pública
- II. **Análise documental:** exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos. Exemplo: análise dos processos licitatórios.
- III. **Conferência de cálculos:** revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.

⁴⁶ Baseado em De Souza (2019) e MTCGU (2017).

sentados. Exemplo: montagem de planilha para confirmar dados de arrecadação ou de pagamentos.

- IV. **Confirmação externa (ou circularização):** verificação, junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados. Exemplo: correspondência a empresa ABC de verificar se ela participou de determinado processo licitatório.
- V. **Exame dos registros:** verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas. Exemplo: conferência de dados recebimento de encargos no balancete do Banco Público X para certificação do valor pago pela empresa AXM.
- VI. **Correlação das informações obtidas:** cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência. Exemplo: confrontar as informações da pasta pessoal de um funcionário com o registro no SIAPE.
- VII. **Inspeção física:** exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou à qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis. Exemplo: verificação da construção de uma ponte.
- VIII. **Observação das atividades e condições:** verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que, de outra forma, seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são: a) a identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões e d) avaliação e conclusão. Exemplo: observação da execução dos serviços de empresa terceirizada de atendimento.
- IX. **Rastreamento e vouching:** ambas as técnicas se aplicam mais notadamente às auditorias financeiras, mas a lógica que as preside pode ser útil para realizar todos os outros tipos de auditoria. Consistem basicamente em verificar a correspondência entre lançamentos contábeis e a documentação que lhe serve de base. São executadas, entretanto, em sentido oposto: no rastreamento, o auditor primeiramente seleciona documentos que representam transações e, posteriormente verifica se aquelas transações foram de fato registradas no sistema contábil; no

vouching, o auditor seleciona primeiramente as transações e, em seguida, verifica se existe de fato a documentação que lhe serve de base e, por conseguinte, se aquela transação de fato ocorreu.

A primeira ajuda a detectar quantias lançadas a menor nos registros contábeis e, consequentemente, permite que o auditor obtenha evidências relacionadas com afirmações de integridade. A segunda possibilita a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e, por conseguinte, a obtenção de evidências sobre afirmações de existência ou ocorrência.

A referidas técnicas são aplicadas com frequência auditorias contábeis e financeiras, no sentido de verificar a integridade (completude) e a existência (ocorrência) das informações e dos saldos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, em exames minuciosos da documentação de aquisições para fins de identificar a integridade do registro contábil de um lançamento contábil.

X. Teste laboratorial: aplicados nos itens/materiais, com vistas a fornecer evidências quanto à integridade, à exatidão, ao nível, ao tipo, à qualidade e à validade desses objetos; observando as diretrizes genéricas do teste laboratorial, quais sejam, objetivo, alvo, atributo ou condição a ser pesquisado, como a população será testada, tamanho e avaliação do resultado do teste. De modo geral, é demandada a um terceiro a execução dessa técnica. Exemplo: verificação de qualidade asfalto por meio de corpo de prova.

7. Execução de Trabalho de Auditoria Governamental de avaliação

As principais etapas/fases da execução do trabalho de auditoria governamental consistem em:

- a) envio de expediente comunicando o início da fase de campo e apresentação da equipe de auditoria;
- b) realização de reunião de abertura dos trabalhos;
- c) realização dos trabalhos com aplicação dos testes, procedimentos e técnicas de auditoria, para fins de levantar evidências adequadas e suficientes, de suportar os achados de auditoria. Durante os trabalhos, são emitidas solicitação de auditoria para solicitar informações, justificativas e documentação, e nota de auditoria quando é possível regularizar o achado de auditoria ao longo dos trabalhos.

- d) elaboração do relatório preliminar e envio para unidade auditada para manifestação com relação aos achados;
- e) reunião com a unidade auditada para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.
- f) elaboração do relatório final e os devidos encaminhamentos do relatório.

Saiba Mais



Alguns conceitos e instrumentos importantes da auditoria governamental

Solicitação de auditoria: constitui documento utilizado pela equipe de auditoria para solicitar à Unidade Auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

Nota de auditoria: é o documento emitido pela equipe de auditoria/gerente de auditoria no decorrer dos exames, nas seguintes situações: a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos; b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Achado de auditoria: é o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento. Também pode ser chamado de constatação ou de observação. Nesse sentido, o achado pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas. As não conformidades encontradas na comparação entre o critério e a condição podem envolver impropriedades e irregularidades.

Evidências: são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião do auditor e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Critério (o que deveria ser): é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho, conforme especificado na seção 4.3.3 deste manual.

Risco inerente: risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.

Causa: razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica por que a situação encontrada existe, esclarecendo o que permite que ela se configure da forma como está.

Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria): documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela unidade de auditada ou por terceiros, tais como planilhas, formulários, questionários preenchidos, entre outros.

Relatório de auditoria: a forma de comunicação dos resultados mais comumente utilizada na atividade de auditoria. O relatório consiste em documento técnico por meio do qual a unidade de auditoria comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. O relatório de auditoria também pode comunicar opiniões gerais, as quais podem ser fornecidas como parte de um relatório individual ou, a depender do trabalho, constituir o conteúdo único de um relatório.

Fonte: CGU (2017)

Síntese do Capítulo



A auditoria governamental pode ser descrita como 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.

A auditoria do setor público é essencial, pois fornece, aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

O papel da auditoria interna consiste, principalmente, avaliação e na melhoria dos processos de controle, de governança e de gestão de risco do órgão auditado.

De acordo com a INTOSAI, os tipos de auditoria do setor público são auditoria financeira, auditoria operacional e auditoria de conformidade. Contudo, é comum verificar em manuais outros tipos de auditorias, auditorias avaliativas (envolve a combinação de *compliance* e operacional), de sistemas (normalmente podem ser enquadradas como operacional), de gestão, contínuas (a distância), especiais entre outras.

As auditorias devem fornecer informação baseada em evidência suficiente e apropriada, e os auditores devem executar procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar a conclusões inapropriadas.

Existem inúmeras técnicas de auditoria que os auditores utilizam para realizar seus testes de auditoria, obter evidências e formar opinião sobre um achado de auditoria. As técnicas mais utilizadas são análise documental, con-

ferência de cálculos, confirmação externa (ou circularização), exame dos registros e inspeção física.

Atividades de avaliação



1. Relacione os tipos de auditoria por meio de um organograma.
2. Comente sobre os pilares da auditoria interna.
3. Defina os tipos de testes de auditoria e dê exemplo de técnicas de auditorias correlatas a esses testes.
4. Aponte duas técnicas de auditorias que poderiam ser usadas numa auditoria cujo objeto é a execução de um contrato administrativo de grande materialidade de prestação de serviços de vigilância armada.

6

Capítulo

Avaliação de Economicidade, Eficácia, Eficiência e Efetividade

Objetivo

- Compreender as formas de avaliação dos resultados das ações governamentais com base nos critérios de economicidade, eficácia, eficiências e efetividade.

Introdução

Os critérios de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade dos projetos/programas no setor público passaram a ser utilizados a partir da década de 1990, com a implementação dos modelos de gestão orientada por resultados, que seguem o paradigma de administração gerencial nos moldes da reforma administrativa de 1995 (Bresser-Pereira, 2001). Outro fator motivador para utilização desses critérios, foi a introdução na CF 1988, art. 70, da possibilidade de fiscalização operacional por parte dos órgãos de controle externo e interno.

Em termos de auditoria, as avaliações de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade são realizadas em trabalhos de auditoria de desempenho nas modalidades desempenho operacional e avaliação de programas (TCU, 2010); Nunes; Vidal, 2016), sendo que, na primeira modalidade, a ação governamental é examinada quanto aos aspectos de economicidade, eficácia e eficiência e, na segunda modalidade, os programa ou políticas públicas são examinadas com base no aspecto da efetividade. Cabe destacar que não se trata de algo fechado, pois, em uma auditoria de avaliação de programa, pode ser cabível o uso dos quatro aspectos.

Seguem considerações sobre os quatro aspectos utilizados nas auditorias de desempenho.

- I. **Economicidade:** é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Os recursos usados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço. Refere-se à capacidade de uma organização gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição. O exame da economi-

cidade poderá abranger a verificação de práticas gerenciais, sistemas de gerenciamento, *benchmarking* de processos de compra e outros procedimentos afetos à auditoria operacional.

- II. Eficácia:** é o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período. A eficácia refere-se aos objetivos pretendidos, ou seja, a ação governamental deve gerar os efeitos desejados; em outras palavras, os resultados esperados. A eficácia está relacionada às condições controladas nas quais as atividades são concebidas e simuladas por meio de metas de indicadores.
- III. Eficiência:** é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Ou seja, é a utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. A eficiência é um conceito relativo. Isso significa que, em uma auditoria sobre eficiência, é preciso algum tipo de comparação. Auditorias orientadas para eficiência podem também examinar os processos, desde os insumos até o produto, para expor as deficiências nesses processos ou na sua implementação. A eficiência é determinante no alcance dos objetivos qualitativos ou quantitativos, com o menor custo possível.
- IV. Efetividade:** diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou um programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção. Trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado. Examinar a efetividade de uma intervenção governamental significa ir além do cumprimento de objetivos imediatos ou específicos, em geral consubstanciados em metas de produção ou de atendimento (exame da eficácia da gestão). Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas, e não por outros fatores. A avaliação da efetividade pressupõe que bens e/ou serviços foram ofertados de acordo com o previsto. O exame da efetividade ou avaliação de impacto requer tratamento metodológico específico que busca estabelecer a relação de causalidade entre as variáveis do programa e os efeitos observados, comparando-os com uma estimativa do que aconteceria caso o programa não existisse (TCU, 2020).

Cabe ressaltar que a ação governamental ser eficaz e eficiente é uma condição necessária, mas não suficiente para a efetividade da ação, visto que a efetividade deve gerar impacto além do resultado.

A avaliação de economicidade, eficácia, e eficiência ocorre por meio de indicadores. Já a avaliação de efetividade pode ser por meio de indicadores, mas também por estudos de avaliação específica com base em instrumentos avaliativos qualitativos, quantitativos ou mistos.

Em decorrência de uma auditoria operacional do TCU realizada em universidades federais, Decisão 408/2002, o TCU determinou que as Instituições Federais de Ensino Superior incluíssem, no relatório de gestão das contas anuais, no mínimo os seguintes indicadores:

- a) custo corrente/aluno;
- b) aluno/professor;
- c) aluno/funcionário;
- d) funcionário/professor;
- e) Grau de Participação Estudantil (GPE);
- f) Grau de Envolvimento com Pós-Graduação (GEPG);
- g) Conceito CAPES;
- h) Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD);
- i) Taxa de Sucesso na Graduação (TSG).

Pode-se classificar os indicadores anteriores considerando os aspectos de eficácia, eficiência e efetividade, que ficaria:

Quadro 9

Indicadores e seus tipos.	
Indicador	Tipo de Indicador
Custo corrente/aluno	Eficiência
Aluno/professor	Eficiência
Aluno/funcionário	Eficiência
Funcionário/professor	Eficiência
Grau de Participação Estudantil (GPE)	Efetividade
Grau de Envolvimento com Pós-Graduação (GEPG);	Efetividade
Conceito CAPES;	Eficácia
Índice de Qualificação do Corpo Docente (IQCD)	Eficácia
Taxa de Sucesso na Graduação (TSG)	Eficácia

Fonte: Baseado em Lopes *et al.* (2022)

Portanto, a partir dos indicadores com os parâmetros de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade torna-se possível realizar auditorias operacionais e de avaliação com vistas a identificar o desempenho de uma ação/programa/entidade em um determinado período.

Síntese do Capítulo



Os critérios de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade dos projetos/programas no setor público passaram a ser utilizados a partir da década de 1990, com a implementação dos modelos de gestão orientada por resultados. Em termos de auditoria, as avaliações de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade são realizadas em trabalhos de auditoria de desempenho nas modalidades desempenho operacional e avaliação de programas.

Economicidade – Consiste na minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

Eficácia – É o grau de atingimento das metas fixadas para um determinado objeto de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período.

Eficiência – É a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos.

Efetividade – Diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Refere-se à relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (impactos observados), e os objetivos pretendidos (impactos esperados), traduzidos pelos objetivos finalísticos da intervenção.

Atividades de avaliação



1. Nos exemplos a seguir, coloque EFICI se ele se refere ao critério de eficiência, EFET se ele se refere ao de efetividade e EFICA se ele se refere à eficácia.

- () O posto médico realizou 95% da meta prevista no ano.
- () Uma escola da rede pública tem 40 alunos para cada professor, cujos gastos mensais com salário chegam a R\$ 10.000. No entanto, em uma escola privada no mesmo bairro, um professor ministra aula para 40 alunos, e os gastos mensais com salários desse professor são de R\$ 8.000.

() Todos os 40 alunos da escola da rede pública terminaram o 2º grau e passaram no Enem.

2. Dê exemplo de indicadores de eficácia, economicidade e eficiência.

7

Capítulo

Indicadores de Mensuração da Ação Governamental

Objetivo

- Discutir os indicadores de mensuração que vêm sendo adotados para fins de avaliação das ações governamentais.

Introdução

Este capítulo aborda questões relativas à forma de avaliação dos resultados das ações governamentais (políticas públicas e atividades da gestão), sendo que o capítulo 6 mostra como a avaliação das ações governamentais é realizada à luz dos critérios de economicidade, eficácia, eficiências e efetividade. Já no capítulo 7, mostram-se os indicadores de mensuração que vêm sendo adotados para fins de avaliação das ações governamentais.

O Estado é responsável por um grande número de operações e projetos, de forma que é preciso quantificar ou qualificar os parâmetros que permitem às equipes gerenciais, aos dirigentes, aos políticos e aos cidadãos conhecer, opinar e decidir acerca dos múltiplos e complexos arranjos governamentais, o que faz dos indicadores de desempenho instrumentos fundamentais para a gestão pública voltada para resultados (MPOG, 2010).

Do ponto de vista de políticas públicas, os indicadores são instrumentos que permitem identificar e medir aspectos relacionados a um determinado conceito, fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, determinado aspecto de uma realidade dada (situação social) ou construída (ação de governo), de maneira a tornar operacional a sua observação e avaliação (MPOG, 2010).

De acordo com MPOG (2010), as propriedades essenciais de um indicador são aquelas que qualquer indicador de programa deve apresentar e sempre devem ser consideradas como critérios de escolha, independentemente da fase do ciclo de gestão em que se encontra o programa (planejamento, execução, avaliação etc.). São elas:

- a) **Validade:** capacidade de representar, com a maior proximidade possível, a realidade que se deseja medir e modificar. Um indicador deve ser significante ao que está sendo medido e manter essa significância ao longo do tempo;

- b) Confiabilidade:** indicadores devem ter origem em fontes confiáveis, que utilizem metodologias reconhecidas e transparentes de coleta, processamento e divulgação;
- c) Simplicidade:** indicadores devem ser de fácil obtenção, construção, manutenção, comunicação e entendimento pelo público em geral, interno ou externos.
- d) Sensibilidade:** capacidade que um indicador possui de refletir tempestivamente as mudanças decorrentes das intervenções realizadas;
- e) Desagregabilidade:** capacidade de representação regionalizada de grupos sociodemográficos, considerando que a dimensão territorial se apresenta como um componente essencial na implementação de políticas públicas;
- f) Economicidade:** capacidade do indicador de ser obtido a custos moderados. A relação entre os custos de obtenção e os benefícios advindos deve ser favorável;
- g) Estabilidade:** capacidade de estabelecimento de séries históricas estáveis que permitam monitoramentos e comparações;
- h) Mensurabilidade:** capacidade de alcance e mensuração quando necessário, na sua versão mais atual, com maior precisão possível e sem ambiguidade;
- i) Auditabilidade:** qualquer pessoa deve sentir-se apta a verificar a boa aplicação das regras de uso dos indicadores (obtenção, tratamento, formatação, difusão, interpretação).

Para o presente material de estudo, foram selecionadas duas categorias de indicadores: primeiro os indicadores de fluxo de implementação e, segundo, os indicadores de desempenho.

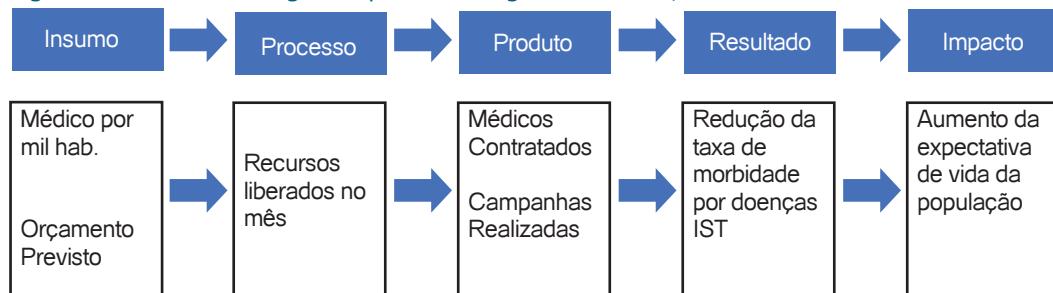
Indicadores de fluxo de implementação de um programa/ação/projeto são aqueles que podem ser aplicados para avaliar uma política pública. Seguem os tipos de indicadores dessa categoria.

- 1. Indicadores de insumo:** são indicadores *ex-ante facto* que têm relação direta com os recursos a serem alocados, ou seja, com a disponibilidade dos recursos humanos, materiais, financeiros e outros a serem utilizados pelas ações de governo. Pode-se citar como exemplos orçamento previsto, médicos/mil habitantes e gasto *per capita* com educação;
- 2. Indicador de Processo:** são medidas *in curso* ou intermediárias que traduzem o esforço empreendido na obtenção dos resultados, ou seja, medem o nível de utilização dos insumos alocados, como, o percentual de atendimento de um público-alvo e o percentual de liberação dos recursos financeiros;

3. **Indicador de produto:** medem o alcance das metas físicas. São medidas *ex-post facto* que expressam as entregas de produtos ou serviços ao público-alvo do programa. São exemplos o percentual de quilômetros de estrada entregues, de armazéns construídos e de crianças vacinadas em relação às metas físicas estabelecidas;
4. **Indicador de resultado:** essas medidas expressam, direta ou indiretamente, os benefícios no público-alvo decorrentes das ações empreendidas no contexto do Programa e têm particular importância no contexto de gestão pública orientada a resultados. São exemplos as taxas de morbidade (doenças), taxa de reprovação escolar e de homicídios;
5. **Indicador de impacto:** possuem natureza abrangente e multidimensional, têm relação com a sociedade como um todo e medem os efeitos das estratégias governamentais de médio e longo prazos. Na maioria dos casos, estão associados aos objetivos setoriais e de governo. São exemplos o Índice Gini de distribuição de renda e o PIB *per capita*.

Esses tipos de indicadores podem ser usados numa auditoria de avaliação de uma política pública. Veja como seria aplicado na figura a seguir.

Figura 2- Indicadores de gestão para um Programa de atenção à saúde



Fonte: MPOG (2010)

Os indicadores de Avaliação de Desempenho possuem foco maior na avaliação dos recursos alocados e dos resultados alcançados, por isso, são bastante utilizados em auditorias operacionais. Segundo essa ótica, os indicadores podem ser de:

- a) **economicidade:** medem os gastos envolvidos na obtenção dos insumos (materiais, humanos, financeiros etc.) necessários às ações que produzirão os resultados planejados. Visa a minimizar custos sem comprometer os padrões de qualidade estabelecidos e requer um sistema que estabeleça referenciais de comparação e negociação;
- b) **eficiência:** essa medida possui estreita relação com produtividade, ou seja, o quanto se consegue produzir com os meios disponibilizados. Assim,

a partir de um padrão ou referencial, a eficiência de um processo será tanto maior quanto mais produtos forem entregues com a mesma quantidade de insumos ou os mesmos produtos e/ou serviços sejam obtidos com menor quantidade de recursos;

- c) **eficácia:** aponta o grau com que um Programa atinge as metas e os objetivos planejados, ou seja, uma vez estabelecido o referencial (linha de base) e as metas a serem alcançadas, utiliza-se indicadores de resultado (veja Figura 4) para avaliar se estas foram atingidas ou superadas;
- d) **efetividade:** mede os efeitos positivos ou negativos na realidade que sofreu a intervenção, ou seja, aponta se houve mudanças socioeconômicas, ambientais ou institucionais decorrentes dos resultados obtidos pela política, plano ou programa.

Como exemplo, ver quadro 9 anteriormente, em que mostra indicadores de desempenho classificados de acordo com os aspectos de eficácia, eficiência e efetividade.

1. Avaliação dos Indicadores

Por definição, os indicadores são abstrações, representações, simplificações de uma dada realidade, portanto, são suscetíveis aos erros e aos vieses de quem produziu, coletou e/ou interpretou. Dessa forma, não se deve confiar cega e eternamente nas medidas, o que significa dizer que o auditor deve, realizar uma avaliação acerca da adequabilidade dos indicadores selecionados (boas propriedades que um bom indicador deve ter), da metodologia de cálculo, das fontes geradoras dos dados e da equipe que são responsáveis. Deve-se, portanto, confiar nas escolhas dos indicadores enquanto não surgirem alternativas melhores, mais válidas e aprimoradas, desenvolvidas a partir de pesquisas e trabalhos metodologicamente confiáveis.

Síntese do Capítulo



O Estado é responsável por um grande número de operações e projetos, assim, é preciso quantificar ou qualificar os parâmetros que permitam às equipes gerenciais, dirigentes, políticos e cidadãos conhecer, opinar e decidir acerca dos múltiplos e complexos arranjos governamentais, o que faz dos indicadores de desempenho instrumentos fundamentais para a gestão pública voltada para resultados.

Do ponto de vista de políticas públicas, os indicadores são instrumentos que permitem identificar e medir aspectos relacionados a determinado conceito, fenômeno, problema ou resultado de uma intervenção na realidade. A principal finalidade de um indicador é traduzir, de forma mensurável, determinado aspecto de uma realidade dada (situação social) ou construída (ação de governo), de maneira a tornar operacional a sua observação e avaliação.

As propriedades essenciais de um indicador são aquelas que qualquer indicador de programa deve apresentar e sempre devem ser consideradas como critérios de escolha, independentemente da fase do ciclo de gestão em que se encontra o programa. As propriedades essenciais de um indicador são validade, confiabilidade, simplicidade, sensibilidade, desagregabilidade, economicidade, estabilidade: mensurabilidade e auditabilidade.

Os indicadores de avaliação de desempenho possuem foco maior na avaliação dos recursos alocados e dos resultados alcançados, por isso, são mais utilizados em auditorias.

Atividades de avaliação



1. Comente sobre os indicadores de insumo, de processo, de produto, de resultado e de impacto, apresentando exemplo para cada um deles.
2. Os indicadores de fluxo de implementação de um programa/ação/projeto são aqueles que podem ser aplicados para avaliar uma política pública. Assim, a redução da pobreza por meio do programa bolsa família seria um indicador de impacto? Por quê?
3. Na fase de planejamento de uma auditoria operacional no programa de merenda escolar de um município de baixa renda, quais são os tipos de indicadores você escolheria para fins de realização de testes de auditoria?
4. Comente sobre a seguinte assertiva: “A política pública deve ser implementada para atender a demanda da sociedade, independentemente do seu custo e da sua efetividade (impacto), pois é função do governo realizar gastos em vista dos impostos arrecadados.”

Referências



- ASARE, Thomas. Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. **International Journal of Government Financial Management**, vol. IX, n. 1, 2009.
- ASSI, Marcos. **Gestão de riscos com controles internos**: ferramentas, certificações e métodos para garantir a eficiência dos negócios. São Paulo: Saint Paul, 2012.
- ASSI, Marcos. **Governança, Riscos e Compliance**. São Paulo: Editora Saint Paul, 2017.
- ATTIE, Willian. **Auditória**: conceitos e aplicação. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018
- BONA, Rodrigo. Políticas de Integridad y Anticorrupción en Brasil: el Papel de la Contraloría-General en Estados y Capitales. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v.24, n3, p. 398-405, set-dez/2021
- BORINELLI, M. L. **Estrutura básica conceitual de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRASIL. Ministério do Planejamento; Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016. Estabelece orientações para a estruturação, a execução e o monitoramento dos programas de integridade dos órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 89, p. 54-55, 11 maio 2016.
- BRASIL. Decreto nº 4.440, de 21 de outubro de 2002. Institui a Política Nacional de Desenvolvimento Sustentável dos Povos e Comunidades Tradicionais. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, n. 204, p. 2, 22 out. 2002.
- BRASIL. Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 154, n. 224, p. 3-4, 23 nov. 2017.
- 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, p. 1.722, 27 fev. 1967.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º 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, p. 1, 2 ago. 2013.

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, p. 2.732, 23 mar. 1964.

BRASIL. Instrução Normativa SFC nº 01, de 6 de abril de 2001. Dispõe sobre normas de auditoria governamental no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial da União:** seção 1, Brasília, DF, n. 68, p. 30-34, 9 abr. 2001.

BRASILIANO, Antônio. Apetite ao risco: análise estratégica pouco executada pelas empresas. **LinkedIn**, 15 jul. 2020. Disponível em: <https://pt.linkedin.com/pulse/apetite-ao-risco-an%C3%A1lise-estrat%C3%A9gica-pouco-excutada-pelas-antonio>. Acesso em: 26 set. 2023.

BRESSER-PEREIRA, L. C. Do Estado patrimonial ao gerencial. In: Pinheiro, Wilheim e Sachs (orgs.). **Brasil: Um Século de Transformações**. São Paulo, SP: Cia. Das Letras, 2001.

CAMPOS, Anna Maria. Accountability quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 2, 1990.

CAMPOS, Francisco. **Três ensaios sobre a economia da corrupção**. 2012. Tese (Doutorado em Economia) — Centro de Ciências Aplicadas e Educação Nacional, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012.

CANDELORO, Ana Paula P.; RIZZO, Maria B. M. de; PINHO, Vinícius. **Compliance 360°: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2012

COELHO, Cláudio Carneiro B.P; SANTOS JÚNIOR, Milton de Castro. **Compliance**. FGV, 2018.

COELHO, Jerri E. Xavier. O controle interno na perspectiva constitucional. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de A.; RIBEIRO, Renato Jorge B. (org.). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditória, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2015.

CASTRO Rodrigo Pironti Aguirre de; CARVALHO, Evelyn Freire de. **Guia prático de controle interno na administração pública**. 2015. Disponível em: <https://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/03/Guia-final-22.03.16.pdf>. Acesso em: 04 out. 2023.

- CAVALCANTE, Roberto Jardim. **Transparência do orçamento público brasileiro.** <https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/4673/1/tema-2-1o-lugar.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2024.
- COIMBRA, Marcelo de A.; MANZI, Vanessa A. (Org.) **Manual de compliance:** preservando a boa governança e a integridade das organizações. São Paulo: Atlas, 2010.
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Gestão de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada:** Sumário Executivo. Traduzido por PwC-Brasil, 2017.
- DE SOUZA, Hamilton E. **Auditoria Interna:** guia básico para formação de auditores. Curitiba: Clube dos Autores, 2019.
- DE SOUSA, Rossana Guerra. A eficácia dos sistemas de controle interno a partir do modelo de monitoramento do COSO. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de A.; RIBEIRO, Renato Jorge (org.). **Controladoria no Setor Público.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.
- GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externos e internos da Administração Pública.** 2 ed. Belo Horizonte: Forum, 2005.
- GIUSTI, Maria Isabel. **Auditoria e Controladoria na Gestão Pública.** São Paulo: Senac, 2019.
- INTOSAI. **Princípios fundamentais de auditoria no setor público.** ISSAI 100. Traduzido pelo TCU. 2017.
- INTOSAI. **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector.** Viena, Austria, 2004. p. 1.
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. **Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000—3100.** Vienna, 2004b. Disponível em: <http://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf>. Acesso em: 26 fev. 2024.
- ENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.
- LOPES, Flávia de Freitas; XAVIER, Antonio Eriando; MACEDO, Alvaro; MEDEIROS, Kerginaldo Nogueira; DE OLIVEIRA, Raimundo Porfírio Soares. Eficiência na execução orçamentária e desempenho: um estudo nas Universidades Federais Brasileiras. In: **Anais do XXIX Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa**, PB, 2022.
- MPOG. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - SPI. **Indicadores de programas: Guia Metodológico.** Ministério do Planejamento, Orçamento

e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília: MP, 2010.

MTCGU – Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/64815/11/manual_de_orientacoes_tecnicas_2017.pdf. Acesso em: 26 fev. 2024.

NÓBREGA, Marcos; DE ARAÚJO, Leonardo Barros Corrêa. Custos do Não Compliance. In: CARVALHO, André Castro; BERTOCELLI, Rodrigo de Pinho; ALVIM, Tiago Cripa; VENTURINI, Otávio (org.). **Manual de Compliance**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

NUNES, Paulo Roberto de Carvalho. Práticas de auditoria de desempenho em órgãos estaduais brasileiros de controle interno – elementos para configuração de um modelo. In: BLIACHERIENE, Ana Carla; BRAGA, Marcus Vinícius de A.; RIBEIRO, Renato Jorge (org.). **Controladoria no Setor Público**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2016.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Revista de Administração Pública (RAP)**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SILVESTRE, Hugo. **Consciência. Nova Governança Pública**. Brasília: ENAP, 2019.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na Gestão Pública**, São Paulo: Atlas, 2005.

SOUZA, Lucas Costa; CROZATTI, Jaime. Funções da controladoria no setor público versus no setor privado: uma leitura bibliométrica. In: XXVII Congresso Brasileiro de Custos – Associação Brasileira de Custos, 9 a 11 nov. 2020. Disponível em: Acesso em: 15 nov. 2023.

TCU. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antônio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu. Coordenador: Antônio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

TCU. **Referencial básico de gestão de riscos**. Brasília: TCU - Segecex, 2018.

TCU. **Referencial Básico de Governança Organizacional**. 3. ed. Brasília: TCU, 2020.

VAASSEN, Eddy; Meuwissen, Roger; SCHELLEMAN, Caren. **Controle interno e sistemas de informação contábil**: sob a ótica de empresas privadas e públicas. São Paulo: editora Saraiva, 2013.

VIEIRA, James Batista; BARRETO, Rodrigo Tavares de Souza. **Governança, gestão de riscos e integridade**. Brasília: Enap, 2019.

ZAPELI, Wilson B. **Planejamento**. 2. ed. Florianópolis: Publicação IFSC. 2010.

Sobre o autor

Francisco de Assis Oliveira Campos possui mestrado e doutorado em Economia pelo CAEN/UFC e especialização em políticas públicas e gestão governamental pela ENAP. Atuou como professor de economia do Departamento de Teoria Econômica da UFC (2013 a 2015) e leciona disciplinas nas áreas de gestão pública (finanças, auditoria e controle interno) em cursos de pós-graduação da Unifor e Uece. Foi servidor da Secretaria do Tesouro Nacional, exercendo o cargo de analista de finanças e controle, com atuação na Coordenação-Geral da Dívida Pública. Atualmente é auditor federal de finanças e controle da Controladoria-Geral da União (CGU), realizando trabalhos de auditoria em autarquias e estatais federais, inclusive em fundos constitucionais de financiamento e instituições financeiras federais.



Fiel a sua missão de interiorizar o ensino superior no estado Ceará, a Uece, como uma instituição que participa do Sistema Universidade Aberta do Brasil, vem ampliando a oferta de cursos de graduação e pós-graduação na modalidade de educação a distância e gerando experiências e possibilidades inovadoras com uso das novas plataformas tecnológicas decorrentes da popularização da internet, do funcionamento do cinturão digital e da massificação dos computadores pessoais.

Comprometida com a formação de professores em todos os níveis e a qualificação dos servidores públicos para bem servir ao Estado, os cursos da UAB/Uece atendem aos padrões de qualidade estabelecidos pelos normativos legais do Governo Federal e se articulam com as demandas de desenvolvimento das regiões do Ceará.



UECE

