



**CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA  
SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO COM BASE EM  
DIRETRIZES EMITIDAS PELO COSO E PELA INTOSAI**

**LORENA PINHO MORBACH PAREDES WASSALLY**

**BRASÍLIA**

**2008**

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**Reitor *Pro Tempore* :**

Prof. Dr. Roberto Armando Ramos de Aguiar

**Vice-Reitor *Pro Tempore*:**

Prof. Dr. José Carlos Balthazar

**Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação:**

Prof. Dr. Marco Amado

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da  
Informação e Documentação (FACE):**

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA):**

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

**Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação  
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN:**

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

**Coordenador-Adjunto do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN:**

Prof. PhD. Otávio Ribeiro de Medeiros

**LORENA PINHO MORBACH PAREDES WASSALLY**

**CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA  
SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO COM BASE EM DIRETRIZES  
EMITIDAS PELO COSO E PELA INTOSAI**

Dissertação de mestrado apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

**Linha de Pesquisa:** Impactos da Contabilidade para a Sociedade

**Grupo de Pesquisa:** Custos e Finanças Públicas

**Orientador:** Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino

**Brasília, 2008**

WASSALLY, Lorena Pinho Morbach Paredes

Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo Coso e pela Intosai/Lorena Pinho Morbach Paredes Wassally, Brasília: UnB/UFPB/UFRN, 2008.

95 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino

Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1. Contabilidade Pública. 2. controles internos. 3. transparência.

2. Título

## TERMO DE APROVAÇÃO

Lorena Pinho Morbach Paredes Wassally

### **CONTROLES INTERNOS NO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DE CASO NA SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO COM BASE EM DIRETRIZES EMITIDAS PELO COSO E PELA INTOSAI**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN, como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora

---

Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino  
Presidente da Banca  
(UnB, UFPB e UFRN)

---

Prof. Dr. José Matias Pereira  
Membro Examinador Interno  
(UnB, UFPB e UFRN)

---

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva  
Suplente - Membro Examinador Externo  
(UnB, UFPB e UFRN)

Brasília - DF  
2008

Ao meu pai Archibaldo Ruy Morbach Paredes.

Ao meu marido Carlos Wassally Júnior.

## AGRADECIMENTOS

Ao olhar para trás, percebo o árduo caminho percorrido e observo, às margens, aqueles sem os quais não teria conseguido vencer os vários obstáculos dessa jornada.

A Deus, meu Pai e mentor, que me propiciou saúde, proteção e paz de espírito suficientes para vencer cada etapa.

Ao meu amado pai, que já descança nos braços de Deus, e à minha querida mãe que investiram suas vidas para que eu fosse uma pessoa íntegra, educada e feliz.

Ao meu marido, verdadeiro companheiro e amigo, pelo amor e apoio incondicional na realização de nosso objetivo.

A todos os professores do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Em especial ao Professor Dr. Gileno Fernandes Marcelino que, na condição de orientador, demonstrou generosidade e sabedoria na condução da nossa pesquisa.

A todos os funcionários do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA), em especial, à Aline pela paciência e doce presteza.

Aos colegas da GSCON, especialmente, às amigas queridas Renilda de Almeida Moura, pelo grande incentivo e exemplo, e Luciana dos Santos Brandão por compartilhar comigo todos os bons e maus momentos.

Aos colegas de turma Rose, Bruno, Amilton, Santos, Eliane, Michele, Vera, Emerson, Edmilson e Rafael pelo apoio, risadas, angústias e sofrimentos compartilhados nesse breve, porém, muito intenso momento de nossas vidas.

À Secretaria Federal de Controle Interno que me deu o apoio necessário para cumprimento deste curso, assim como possibilitou a aplicação dos questionários aos servidores da Casa.

E a todos que de alguma forma fizeram parte da realização desse sonho.

Meus eternos agradecimentos!

## RESUMO

Esta pesquisa possui como tema o estudo dos controles internos no setor público brasileiro, especificamente, no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), tendo por base diretrizes internacionais. Os objetivos gerais são verificar o nível de harmonização conceitual e prática das normas emitidas pela SFC frente às diretrizes constantes dos documentos *Internal Control – Integrated Framework* (Coso) e *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Intosai), assim como averiguar o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC quanto à existência, à missão e aos estudos produzidos pelo Coso e pela Intosai. Quanto aos objetivos, a pesquisa é do tipo exploratória e quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso. Os resultados da pesquisa demonstram não existir um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do Coso e da Intosai. Há uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes, principalmente, em relação ao tratamento dos riscos associados aos controles internos. No que tange à verificação do nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC quanto à existência, missão e estudos produzidos pelo Coso e pela Intosai, verificou-se um baixo nível de conhecimento em relação às organizações supracitadas e seus respectivos estudos. Diante dos resultados desta pesquisa, propõe-se a disseminação das orientações internacionais relacionadas aos controles internos aos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC.

**Palavras-Chave:** Secretaria Federal de Controle Interno, controles internos, transparência, Administração Pública, Brasil, Coso e Intosai.



## ABSTRACT

The theme of this research is the study of the internal auditing system in Brazilian public sector, specifically in the Federal Office of Internal Control (SFC) scope, following international guidelines. The general aims are to verify the conceptual harmonization level and the standard procedures established by SFC in contrast to the guidelines in the Internal Control – Integrated Framework (Coso) and the Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector (Intosai); we aim also at verifying if SFC finance and control analysts and technicians are familiar with the existence, mission and studies produced by Coso and Intosai. The research is exploratory and the procedures involve a case study. The research results demonstrate that there is no indication of a high level of conceptual harmonization between the standard produced by SFC and the guidelines of Coso and Intosai. There is a void in the guidelines systematization, concepts and components, mainly related to the risks associated to internal controls. In relation to the level of knowledge of SFC finance and control analysts and technicians about the existence, mission and studies produced by Coso and Intosai, it was verified a low level of knowledge related to the aforementioned organizations and their respective studies. In view of the results of this research, we propose the dissemination of international guidelines related to the internal controls to the SFC finance and control analysts and technicians.

**Key-words:** federal office of internal control, internal controls, corruption, Coso and Intosai.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
ECOSOC	Economic and Social Council
IFE's	Instituições Federais de Ensino
IIA	Institute of Internal Auditors
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA	International Standards on Auditing
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NIA	Normas Internacionais de Auditoria
PAD	Processos Administrativos Disciplinares
SFC	Secretaria Federal de Controle Interno
SEC	Security Exchange Commission
SCI	Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SAS	Statement on Auditing Standards
TI	Tecnologia da Informação
TCE	Tomadas de Contas Especiais
TCU	Tribunal de Contas da União
GAO	United States General Accounting Office

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Matriz de Controles Internos.....	39
Figura 2 - Organograma da Secretaria Federal de Controle Interno.....	48
Figura 3 - Comparação Normas da SFC e Guia da Intosai.....	56
Figura 4 - Cargo na SFC.....	72
Figura 5 - Experiência Profissional na Área de Controle.....	73
Figura 6 - Nível de Escolaridade.....	74
Figura 7 - Conhecimento a respeito do Coso.....	75
Figura 8 - Perfil dos Analistas.....	76
Figura 9 - Conhecimento sobre a Intosai.....	76
Figura 10 - Conhecimento Intosai - Total de Respondentes.....	77
Figura 11 - Relação com as Atividades Desempenhadas.....	80

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Atribuições.....	40
Quadro 2 - Quantitativo de Pessoal da SFC.....	52
Quadro 3 - Objetivos dos Controles Internos.....	54
Quadro 4 - Atividades de Controle.....	62
Quadro 5 - Perfil dos Respondentes.....	83

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Função Gratificada.....	73
Tabela 2 - Publicações lidas do Coso.....	75
Tabela 3 - Correlações referentes ao conhecimento da Intosai.....	77
Tabela 4 - Conhecimento sobre as Publicações da Intosai.....	78
Tabela 5 - Correlação referente ao conhecimento das publicações do Coso e da Intosai.....	78
Tabela 6 - Publicações lidas da Intosai.....	79
Tabela 7 - Correlação referente às atividades profissionais desempenhadas.....	80
Tabela 8 - Opinião dos respondentes quanto às atividades e aos eventos relacionados a um sistema de controles internos.....	81

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	16
1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E DAS HIPÓTESES.....	18
1.3 JUSTIFICATIVA.....	19
1.4 OBJETIVOS.....	23
1.4.1 Objetivo Geral.....	23
1.4.2 Objetivos Específicos.....	23
1.5 DELIMITAÇÃO.....	23
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	26
2.2 INSTITUIÇÕES DE CONTROLE GOVERNAMENTAL.....	27
2.2.1 Instituições de Controle Governamental no Brasil.....	28
2.3 CONTROLE INTERNO VS CONTROLES INTERNOS.....	30
2.4 CONTROLES INTERNOS.....	31
2.5 DIRETRIZES DA INTOSAI SOBRE CONTROLES INTERNOS.....	34
2.5.1 Definição de Controles Internos.....	35
2.5.2 Limitações dos Controles Internos.....	36
2.5.3 Componentes do Sistema de Controles Internos.....	37
2.5.4 Relação entre Objetivos e Componentes.....	38
2.5.5 Papéis e Responsabilidades.....	39
3 METODOLOGIA.....	41
4 ESTUDO DE CASO.....	45
4.1 SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO.....	45
4.1.1 Base Normativa.....	45
4.1.2 Âmbito de Atuação.....	46
4.1.3 Atribuições.....	46
4.1.4 Estrutura.....	47
4.1.5 Corpo Funcional.....	50
5 ANÁLISE DOS DADOS.....	52
5.1 ANÁLISE DA HARMONIZAÇÃO CONCEITUAL.....	52
5.2 ANÁLISE DA HARMONIZAÇÃO PRÁTICA.....	56

5.2.1 Ambiente de Controle.....	56
5.2.2 Avaliação dos Riscos.....	59
5.2.3 Atividades de Controle.....	61
5.2.4 Informação e Comunicação.....	68
5.2.5 Monitoramento.....	69
6 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS APLICADOS.....	71
REFERÊNCIAS.....	85
APÊNDICE A – RELATÓRIOS DE AUDITORIA ANALISADOS.....	91
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO.....	94

## 1 INTRODUÇÃO

Desvio de verbas públicas, conluio, fraude, superfaturamento, escolas deterioradas, caos na saúde pública, falência do sistema penitenciário, insegurança...Expressões tão rotineiras nos noticiários nacionais quando se trata do setor público.

E o que tudo isso tem a ver com controles internos? A existência de elevados índices de fraudes, de desvios, de malversação e de ineficiência dos serviços públicos é um sinal de controles internos frágeis e ineficazes. E quando controles internos no setor público não são capazes de atingir seus objetivos, as conseqüências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

A despeito da importância que controles internos desempenham no setor público, o estudo sobre eles possui sua origem na literatura norte-americana relacionada à auditoria das demonstrações contábeis no setor privado.

Em 1947, uma publicação do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), denominada “Internal Control”, já revelava a importância dos controles internos para as organizações, ao concluir que um bom sistema de controles internos é capaz de proporcionar proteção contra fraquezas humanas e reduzir a possibilidade de ocorrência de erros e irregularidades (BOYNTON et al, 2002).

Em 1977, o Congresso norte-americano promulgou a Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior que determinava às empresas, sob a jurisdição da *Security Exchange Commission* (SEC), manterem um sistema de controles internos satisfatório, sob pena dos administradores e conselheiros estarem sujeitos à multa e/ou à prisão (ATTIE, 1998).

Dez anos após a promulgação da Lei de Práticas Anticorrupção no Exterior, que tornou coercitiva a manutenção de controles internos adequados, em 1987, foi criada, nos Estados Unidos da América, a *Treadway Commission* (também conhecida como Coso), com o objetivo de desenvolver estudos no combate a fraudes em demonstrações contábeis.

No primeiro documento divulgado pelo Coso, foi enfatizada a relevância dos controles internos na redução de demonstrações contábeis fraudulentas. Nesse documento, o Coso reconheceu a necessidade de desenvolver diretrizes adicionais sobre controles internos que pudessem aperfeiçoar o trabalho inicial.

Como conseqüência da conclusão do estudo elaborado em 1987, o Coso divulgou, em 1992, um relatório intitulado *Internal Control – Integrated Framework*. Fizeram parte do



comitê para a elaboração desse documento os representantes do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), do *American Accounting Association* (AAA), do *Institute of Internal Auditors* (IIA) e do *Financial Executive Institute*. A principal finalidade do estudo era estabelecer uma única definição de controles internos que atendesse às necessidades de diferentes interessados e fornecer um padrão capaz de auxiliar as entidades na avaliação de seus controles internos, de modo que pudessem aperfeiçoá-los.

No documento *Internal Control – Integrated Framework*, a concepção sobre controles internos transcendeu o âmbito contábil. A abrangência e a importância do documento publicado pelo Coso foram de tal magnitude que as principais organizações internacionais que editam orientações sobre controles internos, tanto para o setor privado quanto para o setor público, revisaram suas próprias publicações, no sentido de incorporarem o arcabouço conceitual e elementos introduzidos pelo Coso. A exemplo: o AICPA, em 1995; o *Basle Committee on Banking Supervision*, em 1998; a *International Federation of Accountants* (IFAC), em 1998; e o *United States General Accounting Office* (GAO), em 1999. Todas essas organizações aderiram formalmente aos conceitos e diretrizes apresentados no documento *Internal Control – Integrated Framework*.

No que tange, especificamente, aos controles internos no setor público, o Comitê de Padrões de Controles Internos da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), em 2004, publicou o estudo denominado *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. O Guia publicado pela Intosai está baseado, essencialmente, no estudo *Internal Control – Integrated Framework*, agregando contribuições introduzidas por outro importante estudo emitido pelo Coso, em 2003: o documento denominado *Enterprise Risk Management Framework*. A peculiaridade do Guia da Intosai consiste na contextualização dos conceitos e diretrizes introduzidos pelo Coso às especificidades do setor público.

Com *status* de consultor especial do *Economic and Social Council* (ECOSOC) das Nações Unidas, a Intosai possui como objetivo fornecer um arcabouço conceitual às instituições associadas, buscando desenvolver e transferir conhecimento, aperfeiçoar a auditoria governamental em todo o mundo, além de elevar o nível profissional e a influência de seus membros em seus respectivos países (INTOSAI, 2007).

As entidades associadas à Intosai são as denominadas Entidades de Fiscalização Superior. Atualmente, existem 188 Entidades de Fiscalização Superior associadas à Intosai, que desempenham, em seus respectivos países, a atividade de auditoria governamental, no âmbito do controle externo. A Intosai ainda conta com duas organizações não-governamentais associadas: *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e o Banco Mundial. No Brasil, a entidade

associada à Intosai é o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle externo no âmbito federal.

Embora a Intosai vise, em um primeiro momento, atender às suas entidades associadas, o Guia de Padrões de Controles Internos no Setor Público, segundo declara a própria organização, aplica-se a qualquer instituição governamental, ao fornecer diretrizes para a implementação, execução e avaliação dos controles internos no setor público.

Além disso, no documento *Internal Control – Integrated Framework* – base dos principais documentos relacionados a controles internos atualmente – o Coso afirma que os padrões de controles internos podem ser aplicados por entidades grandes ou pequenas, do setor público ou do setor privado, lucrativas ou não, para avaliação e aperfeiçoamento dos seus sistemas de controles internos.

Em virtude da aderência aos conceitos, elementos e diretrizes difundidos pelo Coso, em nível internacional, e da existência de estudo específico relacionado aos controles internos no setor público, elaborado pela Intosai, desenvolveu-se o interesse em produzir uma pesquisa, no contexto brasileiro, com base nas diretrizes internacionais.

## 1.2 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA E DAS HIPÓTESES

A presente pesquisa possui como tema o estudo dos controles internos no setor público brasileiro, especificamente, no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), tendo por base as diretrizes emitidas pelo Coso e pela Intosai.

Cabe à SFC, como órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), avaliar a efetividade dos controles internos das unidades sob seu âmbito de atuação. Além disso, é incumbência do órgão central definir diretrizes, princípios, conceitos e aprovar normas técnicas relativas a ações de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal, com o objetivo de disciplinar e padronizar a atuação do SCI.

Considerando suas atribuições orientadoras e normatizadoras, a SFC emitiu o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no qual constam, entre outras disposições, a Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle e as Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, entre elas, as Normas Relativas ao Controle Interno Administrativo.

Tendo em vista os conceitos, diretrizes e normas emitidos pela SFC concernentes a controles internos e a estudos publicados pelo Coso e pela Intosai, surgem os seguintes questionamentos: qual o nível de harmonização entre as orientações emitidas pela SFC, constantes do Manual do Sistema de Controle do Poder Executivo Federal, e as diretrizes emitidas pelo Coso e pela Intosai, constantes dos documentos *Internal Control – Integrated Framework* e *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*? Quando da avaliação do sistema de controles internos, os analistas e técnicos da SFC analisam todos os elementos que compõem o modelo de um sistema de controles internos? Qual o nível de conhecimento dos técnicos e analistas de finanças e controle da Secretaria Federal de Controle Interno em relação ao Coso, à Intosai e seus estudos?

As respostas plausíveis propostas para os problemas da pesquisa são denominadas de hipóteses (MATIAS-PEREIRA, 2007). Dessa forma, as hipóteses desta pesquisa, em face da definição dos problemas, podem assim ser definidas:

1.  $H_0$  (a): há elevado nível de harmonização entre as diretrizes emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes definidas pelo Coso e pela Intosai, tendo como hipótese alternativa  $H_1$  (a) a não observação de elevado nível de harmonização;

2.  $H_0$  (b): os analistas e técnicos da SFC avaliam todos os elementos que compõem o modelo de sistema de controles internos identificados pelo Coso e pela Intosai, quando da realização das auditorias de avaliação de gestão, tendo como hipótese alternativa  $H_1$  (b) a não avaliação de todos os elementos que compõem o modelo; e

3.  $H_0$  (c): os analistas e técnicos da SFC possuem elevado conhecimento sobre o Coso e a Intosai e seus estudos, tendo como hipótese alternativa  $H_1$  (c) os analistas e técnicos da SFC não possuem um elevado nível de conhecimento.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com pesquisa divulgada, em 2007, pela organização Transparência Internacional, sobre o índice de percepção da corrupção, o Brasil figurava na 72ª posição entre 180 países pesquisados, atrás de países como El Salvador (67ª), Colômbia (68ª) e Gana (69ª).

A percepção de que a corrupção funcionaria como um lubrificante benéfico para a eficiência da economia foi sendo enfraquecida, a partir da década de 1970, tendo como um

marco acadêmico o estudo *Corruption: a study in political economy*, de Susan Rose-Ackerman, no qual foi exposto o profundo impacto da corrupção sobre a economia e as organizações políticas (ABRAMO, 2005).

Entre os custos notórios que a corrupção acarreta à sociedade estão o enfraquecimento das instituições democráticas (TIMOTHY & GONZÁLEZ, 2003); o descrédito social em relação à atuação do governo, com impacto sobre a governabilidade e a governança (MATIAS-PEREIRA, 2002); a retração de investimentos públicos e privados, nacionais e internacionais, com relação direta sobre o crescimento econômico (O'DONNELL, 1998); e a deterioração de serviços públicos.

O combate à corrupção não é um assunto que deve ser tratado de forma independente da avaliação dos controles internos das unidades auditadas. Controles internos têm como um de seus objetivos proporcionar segurança razoável quanto ao cumprimento de leis e outros atos normativos, bem como promover a salvaguarda de recursos contra usos inadequados e apropriações indébitas. Ao se cuidar da efetividade de sistemas de controles internos das organizações governamentais, já se está promovendo ações efetivas de prevenção à corrupção. Além disso, os custos relacionados à prevenção, por meio da manutenção de controles internos efetivos, são menores que os custos associados à reparação dos danos causados pela corrupção.

De outro modo, em se tratando da execução de políticas públicas, as deficiências encontradas podem ter como fundamento, não somente a prática de ato delituoso contra o erário público, mas disfunções gerenciais relacionadas a uma gestão ineficiente e/ou ineficaz.

Tanto os riscos relacionados à corrupção quanto aos ligados à ineficiência e à ineficácia das operações podem ser mitigados por meio da manutenção de controles internos efetivos. Nesse sentido, controles internos efetivos são capazes de fornecer uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados objetivos relacionados à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; o cumprimento da obrigação de prestar contas (*accountability*); o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (*compliance*); e a salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano (INTOSAI, 2004).

Dessa forma, optou-se por desenvolver esta pesquisa no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno, pois cabe à Controladoria Geral da União (CGU), órgão ao qual a SFC está vinculada, os assuntos atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à prevenção e ao combate à corrupção. Além disso, a SFC desempenha o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), com

atribuições orientadoras e normatizadoras relacionadas ao controle interno, conforme citado na seção anterior.

Outro fator que contribuiu na escolha do estudo de caso na SFC refere-se ao fato de que essa Secretaria já aplica as diretrizes emitidas pelo Coso, quando realiza auditoria nos projetos financiados com recursos do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

De acordo com os documentos “Guia para a Elaboração de Demonstrações Financeiras e Requisitos de Auditoria Independente (AF-300)” e “Termo de Referência para a Auditoria Externa de Projetos Financiados pelo BID (AF-400)”, a auditoria dos projetos financiados com recursos do BID deve avaliar o sistema de controle interno com base nas diretrizes do Coso. Em ambos os documentos consta o seguinte parágrafo:

“A avaliação do sistema de controle interno referente ao projeto, a qual compreende a concepção e o funcionamento do referido sistema, deverá ser realizada conforme os critérios definidos pelo ‘*Committee on Sponsoring Organizations (COSO)*’, os quais incluem: (i) o ambiente de controle; (ii) a avaliação de riscos; (iii) os sistemas de contabilidade e de informações; (iv) as atividades de controle; e (v) as atividades de monitoramento.” (BID, 2003)

O BID, nos mesmos documentos AF 300 e AF 400, também determina que as auditorias realizadas por Entidades de Fiscalização Superior devem seguir a diretrizes emitidas pela Intosai. Vale destacar que, no Brasil, as avaliações dos projetos financiados pelo BID são efetuadas pela SFC que atua como uma auditoria independente em relação aos projetos auditados.

No âmbito do controle externo, o Tribunal de Contas da União, como membro associado da Intosai, reconheceu formalmente as diretrizes emitidas por essa organização, quando da realização de auditorias de conformidade, disciplinadas por meio da Portaria n.º 90/2003, em cujo preâmbulo consta que o Tribunal adota os princípios básicos e os padrões gerais definidos pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai). Da mesma forma, a Instrução Normativa TCU n.º 49/2005 também formalizou a aderência às normas da Intosai, quando da realização de fiscalizações pela Corte de Contas.

Tendo em vista que várias organizações internacionais, tais como o IIA, o GAO, o IFAC, o AICPA, o Comitê da Basileia, o BID e o Banco Mundial reconheceram e adotaram as orientações emitidas pelo Coso em 1992 e, nacionalmente, o órgão responsável pelo controle externo já formalizou a aceitação de normas da Intosai, verifica-se que a aderência às diretrizes emitidas pelo Coso é uma consequência do processo de globalização, haja vista a abrangência mundial alcançada por essas diretrizes.

No que tange à contribuição para o âmbito acadêmico, vislumbra-se que esta pesquisa possa agregar conhecimentos ainda pouco explorados no estudo dos controles internos, tendo em vista que, segundo Sanchez (2005), a literatura produzida sobre controles internos no Brasil é praticamente nula.

Em relação às contribuições práticas, espera-se que esta pesquisa forneça subsídios ao aperfeiçoamento da avaliação dos sistemas de controles internos no setor público e, conseqüentemente, favoreça a imagem institucional da SFC. Segundo pesquisa realizada por Araújo (2007), sobre o nível de percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da CGU, para 81,9% dos respondentes, a atuação da CGU, nas auditorias realizadas, está mais pautada em aspectos formais e legalistas do que gerenciais; e para 53,3% dos respondentes, a CGU não atua de forma integrada com os demais órgãos de controle na busca pela boa e regular aplicação dos recursos públicos.

De acordo com Spira & Page (2002), os órgãos de controle devem abandonar a simples perspectiva de verificar o cumprimento da legalidade e regulamentos, agindo de forma prospectiva, utilizando-se da análise de riscos que eventualmente afetam ou podem vir a afetar os resultados e as metas pretendidas. A utilização de um arcabouço conceitual que agrega essa visão abrangente dos controles internos pode auxiliar a SFC a trilhar esse caminho em busca do aperfeiçoamento de suas ações de controle. Além disso, a convergência internacional às diretrizes do Coso e da Intosai auxilia a comparação entre os resultados da atuação dos diversos organismos que atuam na avaliação dos sistemas de controles internos, assim como fomenta a interação entre os vários sistemas de controles existentes.

Por fim, vale ressaltar que esta pesquisa não pretende questionar ou validar as ações de controle realizadas pela SFC ou o conteúdo de suas normas, mas sim proporcionar uma visão acerca das normas e da avaliação dos controles internos no setor público federal, frente às diretrizes emitidas por organizações internacionais.

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo Geral

A pesquisa possui como objetivo geral verificar o nível de harmonização conceitual e prática da SFC, frente às diretrizes constantes dos documentos *Internal Control – Integrated Framework* (Coso) e *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (Intosai).

### 1.4.2 Objetivos Específicos

Com o propósito de alcançar os objetivos gerais da pesquisa, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a. Comparar as Normas Fundamentais do SCI do Poder Executivo Federal e a Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle, emitidas pela SFC, às diretrizes e conceitos constantes dos documentos *Internal Control – Integrated Framework* e *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*;
- b. Verificar se os relatórios de auditoria de avaliação de gestão, produzidos pela SFC, abordam a avaliação de todos os componentes do modelo apresentado pelo Coso e Intosai; e
- c. Averiguar o nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC quanto à existência, à missão e aos estudos produzidos pelo Coso e pela Intosai, por meio da análise dos resultados obtidos na aplicação de questionário aos servidores sediados em Brasília.

## 1.5 DELIMITAÇÃO

A pesquisa está adstrita ao âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenha uma ampla atuação em auditorias realizadas na Administração Pública Federal, perquirindo, no cumprimento de suas atribuições, a qualidade dos controles internos das entidades auditadas.

Por se tratar de um estudo de caso, de acordo com Beuren (2006), os resultados apresentam a limitação de não poderem ser generalizáveis a outros objetos ou fenômenos.

Em relação à verificação dos componentes do sistema de controles internos, por meio da análise dos relatórios de auditoria de avaliação de gestão elaborados pelos servidores da SFC, quando da elaboração desta pesquisa, encontravam-se disponíveis à consulta pública os relatórios produzidos em 2006 e 2007, referentes às contas dos gestores públicos de 2005 e 2006, respectivamente. Foram utilizados os relatórios produzidos em 2006, referentes às contas de 2005, pois, em virtude de alterações das normas internas da SFC, os relatórios de auditoria elaborados em 2007 passaram a conter apenas um resumo das principais constatações de auditoria, enquanto a análise do trabalho realizado passou a constar do Demonstrativo das Constatações, não disponível ao acesso público.

Assim, de modo a não prejudicar as conclusões quanto à abrangência da avaliação dos sistemas de controles internos das unidades auditadas, optou-se por utilizar os relatórios analíticos elaborados no exercício de 2006. Além disso, limitou-se o trabalho à análise dos relatórios concernentes à Administração Direta, pois, na Administração Indireta, a avaliação dos controles internos cabe às suas unidades de auditoria interna.

O questionário foi aplicado aos analistas e técnicos de finanças e controle lotados nas coordenações da SFC, em Brasília, que totalizaram 612 servidores, sendo, aproximadamente, 35,6% do total de 1.718 servidores da SFC lotados em todo o território nacional. Optou-se por não aplicar o questionário aos servidores sediados nas unidades regionais em razão de que nesses locais grande parte das atividades executadas é externa ao órgão, o que poderia resultar em um baixo nível de acesso ao questionário, devido à ausência dos servidores em suas respectivas sedes.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Além da parte inicial, este trabalho está dividido em mais seis capítulos.

Capítulo 2 - apresenta o referencial teórico relacionado ao controle governamental no setor público e aos estudos dos controles internos, bem como aborda, de forma sucinta, as diretrizes emitidas pelo Coso pela Intosai.

Capítulo 3 - descreve a metodologia que norteará a pesquisa.



Capítulo 4 - trata do estudo de caso com a exposição do âmbito de atuação, atribuições, estrutura e corpo funcional da Secretaria Federal de Controle Interno.

Capítulo 5 - consta a análise da harmonização conceitual e prática da SFC às diretrizes internacionais.

Capítulo 6 - apresenta a análise dos resultados obtidos pela aplicação do questionário aos servidores da SFC, sediados em Brasília.

Capítulo 7 - encerra o trabalho, expondo as conclusões obtidas com a pesquisa e as propostas de recomendações.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Sob a ótica jurídico-administrativa, Meirelles (2004, p. 639) conceitua o controle, no contexto da administração pública, como “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.”

Carvalho Filho (2007) define o controle na Administração Pública como o conjunto de mecanismos jurídicos e administrativos por meio dos quais se exerce o poder de fiscalização e de revisão da atividade administrativa em qualquer das esferas de Poder. Enquanto o poder de fiscalização consiste na verificação do cumprimento da finalidade pública, o poder de revisão refere-se à possibilidade de corrigir as condutas administrativas indesejáveis.

Uma das características intrínsecas da atividade de controle é que pode e deve ser exercido por e em todos os poderes, abrangendo todos os atos e agentes que compõem a Administração.

Segundo Di Pietro (2007), a Administração Pública, no exercício de suas funções, sujeita-se ao controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os seus próprios atos. A referida autora afirma também que esse controle constitui-se em poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função, já que, devido à sua finalidade corretiva, o controle não pode ser renunciado nem procrastinado, sob pena de responsabilidade de quem se omitiu.

Quando o controle é exercido por um poder sobre seus próprios atos e agentes, ele é denominado de controle interno e decorre do poder de autotutela. Se for exercido por um dos poderes sobre o outro ou pela Administração Direta sobre a Indireta, o controle é denominado externo (DI PIETRO, 2007).

Carvalho Filho (2007) preleciona que, nos Estados Republicanos, geralmente, o Poder Legislativo exerce o controle das contas públicas. Nesses Estados, o controle pode ser exercido diretamente pelo povo ou por meio de seus representantes. Ao considerar o Poder Legislativo como representante do povo, ele possui legitimidade para verificar se a gestão da *res publica* está pautada no princípio da indisponibilidade do interesse coletivo.

Todavia, o controle do parlamento sobre as contas da Administração não se trata de um controle necessariamente popular, mas sim efetivamente político, fundamentado no sistema de tripartição de poderes. De acordo com essa doutrina liberal, a repartição de poderes é necessária, tendo em vista que um poder pode corromper-se sempre que não encontrar limites.

Para evitar o desvio de finalidade na fiscalização das contas públicas, foram criadas instituições técnicas, de natureza especializada, para auxiliar o Poder Legislativo nessa missão.

O controle interno é desempenhado por unidades de auditoria interna implementadas na estrutura dos órgãos, podendo ainda ser criado, tal como ocorre no controle externo, um órgão técnico central de controle interno instituído especificamente para exercer tal finalidade.

Na seção seguinte, serão apresentados os principais arranjos institucionais existentes, cuja finalidade é exercer a função de controle governamental sobre as contas públicas.

## 2.2 INSTITUIÇÕES DE CONTROLE GOVERNAMENTAL

Em relação ao controle governamental sobre a gestão dos recursos públicos, Cretella Júnior (2002) ensina que, na Antigüidade, já existiam órgãos criados com a finalidade específica de fiscalizar as finanças públicas. Atenas contribuiu, sobremaneira, na evolução do controle financeiro, ao lançar os fundamentos históricos dos Tribunais de Contas, já que para administrar um orçamento complexo e desequilibrado em uma sociedade cujo exército e marinha despendiam extraordinários gastos e os agentes destinados a cuidar dos dinheiros públicos eram por vezes escolhidos mediante sorteio, era imprescindível a criação de uma entidade específica para controlar as contas públicas.

No que tange ao controle externo, existem basicamente dois tipos de arranjos institucionais criados para auxiliar o parlamento no controle das contas públicas: um baseado em tribunais ou conselhos de contas, e outro, em controladorias ou auditorias-gerais.

O principal ponto em comum entre os dois sistemas é que ambos estão vinculados ao titular do controle externo, geralmente, o Poder Legislativo. Entretanto, segundo Chaves

(2007), esses sistemas guardam diferenças profundas no que se refere ao modo de operação e aos objetivos imediatos de suas atuações.

Os tribunais de contas possuem poder judicante sobre a gestão da coisa pública, ou seja, possuem competência de julgar, punir e emitir determinações de caráter compulsório aos controlados. As controladorias-gerais não possuem tal característica e sua avaliação está focada nos resultados da gestão (CHAVES, 2007).

Speck (2000) apresenta uma abordagem mais abrangente quanto às instituições de controle das contas públicas, baseada no sistema institucional brasileiro. O referido autor cita o Ministério Público, as Comissões Parlamentares de Inquérito e o próprio jornalismo investigativo como instituições responsáveis por denunciar fatos relacionados à malversação, desvios e desperdícios de recursos públicos. O autor citado explica ainda que, dependendo do sistema político-administrativo, as instituições classificam-se em três tipos: instituições internas da administração, que no Brasil são representadas pela Secretaria Federal de Controle Interno; as comissões parlamentares específicas para o controle da execução orçamentária (no caso brasileiro, compreendem as Comissões Temáticas do Congresso Nacional); e as instituições externas à administração e ao parlamento (no caso brasileiro, representado pelo Tribunal de Contas da União).

Outros arranjos institucionais são o *ombudsman* e as ouvidorias públicas. O *ombudsman* tem a função de receber denúncias e investigar os assuntos relacionados às falhas e aos abusos dos órgãos públicos. As ouvidorias públicas assumem a figura do *ombudsman*, na área de controle interno da administração. A diferença básica é que, enquanto o *ombudsman* está ligado ao Poder Legislativo, as ouvidorias públicas se vinculam ao Poder Executivo.

### 2.2.1 Instituições de Controle Governamental no Brasil

No Brasil, o órgão técnico de auxílio ao Poder Legislativo no controle das contas públicas é o Tribunal de Contas da União (TCU), legado da colonização de Portugal, que possui em seu território um órgão judicante no exercício do controle externo.

O primeiro projeto de lei que versava sobre a criação de um Tribunal de Contas data de 1826, de autoria de Felisberto Caldeira Brandt (Visconde de Barbacena) e José Inácio

Borges. Todavia, somente após a queda do império, em 1890, o Decreto n.º 966-A criou o Tribunal de Contas da União, por iniciativa do então Ministro da Fazenda Rui Barbosa.

As atribuições do TCU foram modificadas a cada Constituição editada no Brasil, até que a Carta Magna de 1988 ampliou sobremaneira a jurisdição e competência da Corte de Contas, à qual compete, entre outras atribuições, “realizar [...] inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II”(BRASIL, 1988a).

No que tange ao controle interno, a Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI). A CGU foi criada em 2001, pela Medida Provisória N.º 2.143-31, inicialmente com a denominação de Corregedoria-Geral da União, vinculada à estrutura da Presidência da República. Em 2003, a Lei n.º 10.683/2003 alterou a denominação do órgão para Controladoria-Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

A Constituição Federal de 1988 é o principal marco regulatório do Controle Interno, ao estabelecer, no artigo 74, as seguintes finalidades:

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

O atual normativo que dispõe sobre a estrutura regimental, atribuições e competências da Controladoria-Geral da União é o Decreto n.º 5.683/2006, no qual consta que compete à CGU:

[...] assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Parte integrante da estrutura da CGU, a Secretaria Federal de Controle Interno exerce, entre outras, atividades específicas de auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e demais sistemas administrativos e operacionais das unidades e entidades auditadas.

Um ponto que merece esclarecimentos é que, a despeito da denominação Controladoria, a CGU não é um órgão de controle externo. Por estar vinculada ao Poder Executivo Federal, é um órgão de controle interno. Sua denominação inspira-se na natureza das controladorias: órgãos singulares, com enfoque sobre o desempenho da gestão e manifestação dos resultados de suas atividades mediante recomendações.

### 2.3 CONTROLE INTERNO VS CONTROLES INTERNOS

Primeiro passo importante é distinguir os termos Controle Interno da Administração Pública de controles internos. De acordo com as explanações anteriores, o termo Controle Interno da Administração Pública refere-se ao controle exercido por órgão especializado pertencente ao mesmo âmbito de Poder no qual a entidade auditada está inserida.

Para Sanchez (2005), o Controle Interno pode ser compreendido, por um lado, como aquele que tenta garantir que a administração realize uma determinada atividade corretamente e, por outro, que logre determinados resultados. Segundo o citado autor, a primeira concepção está relacionada a impedir comportamentos indesejáveis. É uma concepção negativa, na medida em que se apresenta como sinônimo de fiscalizar, supervisionar, exercer uma ação de controle sobre pessoas. Já a segunda concepção considera o controle em seu aspecto positivo, ou seja, como a capacidade de fazer com que as ações de governo alcancem os fins planejados.

Enquanto isso, a expressão controles internos compreende “todos os meios planejados em uma empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de alcançar os seus objetivos” (ATTIE, 1992, p.198).

Dessa forma, não há de se confundir o Controle Interno referente ao poder de autocontrole exercido pela Administração Pública com o controle interno relacionado ao conjunto de métodos e procedimentos implementados por uma entidade no intuito de auxiliar o alcance dos seus objetivos, uma vez que os homônimos se diferem pelo contexto em que se apresentam.

Conforme exposto nas seções anteriores, tanto o órgão de controle externo como o de controle interno têm por atividade específica avaliar os controles internos implementados nas unidades administrativas que estão sob sua área de atuação.

As seções seguintes apresentam uma abordagem atual e detalhada sobre controles internos.

## 2.4 CONTROLES INTERNOS

O conceito, atualmente, mais utilizado por organizações internacionais sobre controles internos é o constante do documento denominado *Internal Control – Integrated Framework*, emitido em 1992, pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Coso*, o qual define controles internos como:

[...] um processo, efetuado pela gerência, pelos diretores, administradores e outras pessoas da entidade, implementado para fornecer razoável segurança no alcance dos objetivos, nas seguintes categorias: efetividade e eficiência das operações; fidedignidade dos relatórios financeiros; e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. (COSO, 1994, p. 3. tradução nossa).

Nesse documento, o Coso definiu que um sistema de controle interno compõe-se de cinco componentes inter-relacionados, aplicados a todo tipo de entidade e inerentes ao tipo de administração realizada. Os componentes são: Ambiente de Controle; Avaliação de Riscos; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

A partir da publicação do *Internal Control – Integrated Framework*, várias organizações internacionais que atuam na área de auditoria editaram novas instruções, incorporando os conceitos e os componentes integrantes do sistema de controles internos introduzidos pelo Coso.

Em 1995, o *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA, organização norte-americana dos contadores certificados, emendou a *Statement on Auditing Standards n.º 55*, para incorporar os conceitos introduzidos pelo Coso, em 1992. O resultado foi a emissão do *SAS 78 – Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS n.º 55*, no qual controles internos são definidos como:

[...] processo – realizado pela diretoria, administradores e outras pessoas da entidade – projetado para fornecer uma razoável garantia referente ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade das demonstrações financeiras; b) efetividade e eficiência das operações; e c) conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis (AICPA, 1995, p. 322, tradução nossa).

O AICPA, na norma SAS 78, reproduz o exposto em *Internal Control – Integrated Framework*, do Coso, quanto à definição de controles internos. Além disso, o AICPA também incorpora no SAS 78 os componentes integrantes do sistema de controles internos: Ambiente de Controle; Avaliação de Risco; Atividades de Controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

Em setembro de 1998, o Comitê da Basileia publicou o documento denominado *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*, com o objetivo de fornecer um arcabouço conceitual útil para a supervisão efetiva do sistema de controles internos afetos às atividades bancárias. Os treze princípios constantes do documento enfatizam os cinco componentes do sistema de controles internos apresentados pelo Coso em 1992.

De acordo com Antunes (1998), o *International Federation of Accountants* (IFAC), que emite pronunciamentos denominados *International Standards on Auditing – ISA* (traduzidas no Brasil como NIA – Normas Internacionais de Auditoria), na edição



denominada *Matter 400 - Risk Assessments and Internal Control*, também incorporou todos os elementos introduzidos pelo Coso.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução n.º 820/97 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), associa controles internos a sistema contábil, na seguinte definição:

O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional. (CFC, 1997, p. 5).

Percebe-se, em linhas gerais, uma congruência entre o conceito apresentado pelo Coso e o constante da norma emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, apesar de que, nessa norma, não há referência aos cinco componentes do sistema de controles internos, como observado em outras normas internacionais.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA), de acordo com Diamond (2002), tem adotado uma definição ampla de controles internos, que vai além da visão restrita de mero cumprimento de normas e regulamentos, à medida que enfatiza os controles administrativos, o processo de informação e comunicação, assim como o monitoramento contínuo exercido pela auditoria interna, em consonância, portanto, aos conceitos introduzidos pelo Coso.

O *United States General Accounting Office* (GAO), entidade que auxilia o parlamento norte-americano no desempenho do controle externo, em 1999 revisou o documento “*Standards for Internal Controls in the Federal Government*”, tendo como um dos principais motivos, claramente expresso no prefácio do documento, incorporar a relevante contribuição desenvolvida no setor privado, em referência ao documento *Internal Control – Integrated Framework* do Coso.

Além disso, na revisão ocorrida em 2003, das Normas de Auditoria Governamental (*Yellow Book*), o GAO determinou que os conceitos do AICPA, baseados no estudo do Coso, deveriam ser considerados quando da compreensão dos controles internos. Já na revisão ocorrida em 2007 das Normas de Auditoria Governamental, o GAO orienta, expressamente,

no item 7.6, que devem ser adotados os conceitos e diretrizes introduzidos pelo Coso, no documento *Internal Control – Integrated Framework*.

No capítulo seguinte, o leitor perceberá que a Intosai segue a tendência internacional e expõe, em *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, os mesmos conceitos e componentes do sistema de controles internos apresentados pelo Coso, mas de forma direcionada para as entidades que integram o setor público.

## 2.5 DIRETRIZES DA INTOSAI SOBRE CONTROLES INTERNOS

A Intosai, em 1992, emitiu um guia de orientação sobre normas relacionadas a controles internos, tomando por base as especificidades do setor público. Em 2001, reconheceu-se a importância de atualizar esse guia, em virtude, principalmente, das orientações consignadas na publicação do Coso *Internal Control – Integrated Framework*, de 1992.

O trabalho de atualização durou aproximadamente dois anos (2002 a 2004), quando no XVIII INCOSAI (congresso trienal realizado entre os membros da Intosai), realizado na cidade de Budapeste, em 2004, foi aprovado o documento *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.

O documento atualizado incorporou o aspecto ético aos objetivos dos controles internos e buscou enfatizar essa questão em todo o estudo. Além disso, aprofundou-se sobre a questão da avaliação do risco, inspirado em diretrizes emitidas pelo Coso em 2004, e foi introduzido um item específico sobre a relevância dos controles internos relacionados à Tecnologia da Informação (TI).

De acordo com a Intosai, o Guia pode ser utilizado como um marco conceitual sólido sobre controles internos e como um instrumento útil para a avaliação da efetividade dos controles implementados em organizações governamentais.

O Guia não visa substituir nenhuma Norma de Auditoria emitida pela Intosai, tampouco se trata de um documento impositivo ou destinado exclusivamente às Entidades Superiores de Fiscalização. Na verdade, ele fornece diretrizes para a implementação, execução e avaliação de sistemas de controles internos no setor público, podendo ser aplicado a qualquer organização governamental.

A seguir, será apresentada uma análise sucinta das diretrizes constantes no Guia de Padrões para Controles Internos no Setor Público, da Intosai, comparando-as com o apresentado pelo Coso no documento *Internal Control – Integrated Framework*.

### 2.5.1 Definição de Controles Internos

De acordo com a Intosai, controle interno é um processo integral executado pelos gestores e pelo pessoal, concebido para enfrentar os riscos e para dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais:

- Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
- Cumprimento da obrigação de prestar contas (*accountability*);
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- Salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano.

Primeiro ponto a destacar é que o controle interno está definido como um processo, ou seja, não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que estão relacionadas às atividades da empresa. As ações de controle interno devem ser incorporadas às operações, sendo mais efetivas e gerando menor custo, quando constituídas, levando em conta a estrutura da entidade.

Na definição, é ressaltado que o controle interno deve ser efetivado, não só pelos gestores, mas por todo o pessoal da entidade, que deve estar ciente do seu papel, suas responsabilidades e o limite de autoridade de cada agente. O controle interno é afetado pela natureza humana, visto que nem sempre as pessoas compreendem, comunicam e atuam conscientemente. Cada indivíduo leva para o seu lugar de trabalho uma história única e suas próprias habilidades técnicas, tendo assim diferentes necessidades e prioridades. Essa realidade afeta e é afetada pelo controle interno.

Na definição da Intosai, observa-se a associação dos controles internos com o gerenciamento de risco, ou seja, conduzir os riscos dentro do apetite ao risco que a entidade assume, de modo que seja obtido um nível razoável de segurança com respeito ao alcance dos objetivos da entidade. A introdução desse aspecto tem por base diretrizes emitidas pelo Coso em 2004, no documento *Enterprise Risk Management Integrated Framework*.

A Intosai ratifica e enfatiza, ainda, que controles internos, mesmo quando eficientes e eficazes, não são capazes de eliminar os riscos, mas de proporcionar uma razoável garantia de que a missão e os objetivos gerais podem ser alcançados. A administração deve reconhecer a existência de riscos inerentes às atividades da organização e os fatores que estão fora do seu controle mas que podem afetar a realização dos objetivos da entidade.

Um ponto específico constante somente do documento da Intosai refere-se à inclusão dos termos “ordenada” e “ética” no objetivo relacionado às operações, considerados essenciais para o setor público que não visa apenas à eficiência e efetividade das operações, mas ao comportamento ético daqueles que administram os recursos públicos.

Uma das diretrizes apresentadas no documento da Intosai, similarmente ao apresentado pelo Coso, refere-se ao custo/benefício dos controles internos. O custo se refere aos recursos consumidos para alcançar um propósito específico ou à oportunidade perdida, como o atraso nas operações, a diminuição da produtividade ou o baixo nível moral dos funcionários. O benefício é medido pelo grau em que o risco de não se alcançar um determinado objetivo é reduzido, por exemplo: possibilidade de detectar fraudes, desperdícios, abusos ou erros; prevenir a ocorrência de uma ação inapropriada; possibilitar o cumprimento das legislações etc.

Ao implementar os controles internos, segundo a Intosai, os gestores precisam entender claramente o conjunto de objetivos a serem alcançados, caso contrário, podem-se implementar controles internos excessivos que afetarão negativamente as operações, repercutindo em atrasos ou insatisfação, reprimindo a criatividade dos funcionários ou a capacidade de solucionar problemas, e prejudicando a qualidade dos serviços prestados à sociedade. Por isso, os benefícios derivados dos excessivos controles em uma área podem ser anulados pelo incremento do custo em outras atividades.

### 2.5.2 Limitações dos Controles Internos

No documento da Intosai, ressaltam-se as limitações dos controles internos que, segundo o Guia, estão relacionadas à incapacidade destes de assegurar, de forma absoluta, que os objetivos sejam alcançados ou mesmo quanto à continuidade da entidade. O fator humano, os riscos que estão fora do controle da administração, o desenho inadequado dos controles e a

falta de comprometimento dos gestores e do pessoal influenciam negativamente na eficiência e na eficácia dos controles internos.

### 2.5.3 Componentes do Sistema de Controles Internos

Cabe, antes de se avançar sobre a análise dos componentes de um sistema de controles internos, apresentar um conceito sobre sistema. Conforme Marcelino (1985), sob a ótica administrativa, sistema consiste em um conjunto de elementos inter-relacionados, concebidos para alcançar determinados objetivos.

Segundo o mesmo autor, uma característica básica encontrada em todos os sistemas é o inter-relacionamento e a interdependência de suas partes, sendo que esta última pode variar de acordo com a perspectiva e o entendimento de cada pessoa sobre a finalidade ou função do sistema. Além disso, o sistema possui características que não são observadas quando da análise individual de suas partes, mas existem somente quando as partes estão em interação.

Dessa forma, os componentes de um sistema de controles internos devem ser analisados, considerando sempre o conjunto, no intuito de se construir uma visão verdadeira sobre o sistema.

De acordo com as diretrizes do Coso, absorvidas pela Intosai, o sistema de controles internos compreende cinco componentes inter-relacionados:

- Ambiente de Controle;
- Avaliação dos Riscos;
- Atividades de Controles;
- Informação e Comunicação; e
- Monitoramento.

O ambiente de controle é a base para o sistema de controle interno em seu conjunto e refere-se à disciplina e à estrutura que influenciam a qualidade do controle interno em seu conjunto. Estabelecidos os objetivos claros e um ambiente de controle efetivo, uma avaliação dos riscos fornece uma resposta apropriada que pode mitigar o risco, a depender das atividades de controle implementadas, classificadas em preventivas e/ou detectivas.

Informação e comunicação são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações. Hesketh e Hesketh (1983) afirmam que é transmitindo ordens, recebendo

informações e relatório e distribuindo informações que os gestores desenvolvem suas atividades. Para os autores mencionados “é por meio da comunicação que os indivíduos trabalham”.

Finalmente, dado que o controle é uma atividade dinâmica que deve se adaptar continuamente às mudanças e riscos que a entidade tem de enfrentar, o monitoramento do sistema de controle é necessário para assegurar que o controle interno está em harmonia com os objetivos, com o ambiente, com os recursos e com os riscos.

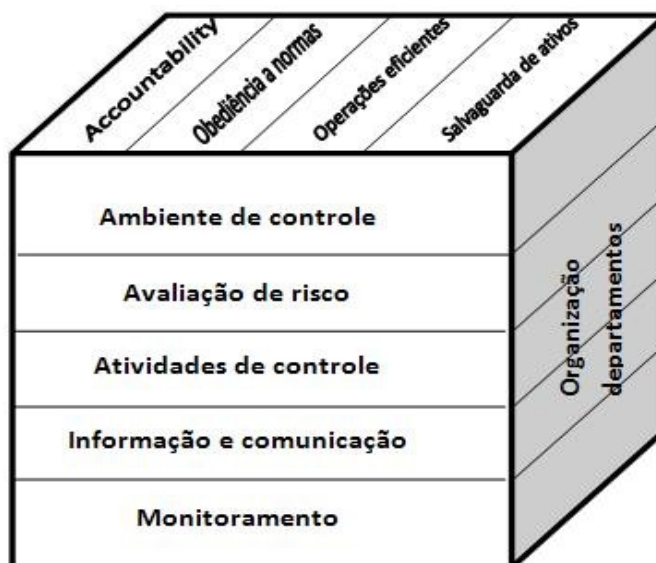
Segundo o Guia da Intosai, esses componentes fornecem o enfoque recomendável para o controle interno nas entidades governamentais e a base sobre a qual se pode avaliar o controle interno.

#### 2.5.4 Relação entre Objetivos e Componentes

Marcelino (2004, p. 150) preleciona que “objetivos são fins para os quais se dirige a atividade grupal”. Eles fornecem o caminho a ser seguido por todos, reduzem comportamentos indesejáveis e ambigüidades. Assim, a definição de objetivos claros é um pré-requisito para todo sistema, inclusive para um sistema de controle interno efetivo.

Os objetivos e os componentes de controle estão diretamente relacionados, representados por uma matriz tridimensional, em forma de cubo. A única diferença existente entre a matriz apresentada pelo Coso e a matriz divulgada pela Intosai refere-se aos objetivos gerais. Enquanto o Coso apresenta três objetivos (cumprimento de leis e regulamentos; elaboração de demonstrações financeiras fidedignas; e salvaguarda dos ativos), a Intosai introduz quatro objetivos (promoção da *accountability*; cumprimento de leis e regulamentos; operações éticas, eficientes e efetivas; e salvaguarda dos ativos).

A figura a seguir evidencia o modelo de um sistema de controle interno, segundo as diretrizes da Intosai.



Fonte: Intosai, 2004.

Figura 1 – Matriz de Controles Internos

Os objetivos estão representados nas colunas verticais; os cinco componentes, nas linhas horizontais e a organização e seus departamentos estão representados na terceira dimensão da matriz.

### 2.5.5 Papéis e Responsabilidades

Segundo Stoner e Freeman (1999), em sentido geral, “papéis” significa um padrão de comportamento que se espera de um indivíduo dentro de uma unidade social ou funcional. Para a Intosai, todos em uma organização possuem papéis e responsabilidades pelo controle interno.

No quadro seguinte, estão descritas as atribuições dos principais agentes da organização no que tange à implantação, execução e avaliação do sistema de controle interno.

Quadro 1 – Atribuições

<b>Membros Internos</b>	
Gestores	Responsáveis diretos por todas as atividades da organização, incluindo a concepção, a implantação, a supervisão, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Suas responsabilidades variam de acordo com sua função e a característica da organização.
Auditores Internos	Examinam e contribuem para a contínua efetividade do sistema de controle interno, por meio de suas avaliações e recomendações, desempenhando um papel fundamental para o controle interno. Apesar disso, não possuem nenhuma responsabilidade primária sobre a concepção, implementação, manutenção ou documentação do controle interno. A independência dos auditores internos deve ser amplamente garantida.
Membros do Quadro de Pessoal	Também contribuem para o controle interno. São os indivíduos de “primeira linha” que aplicam, revisam, corrigem os controles mal aplicados e identificam os aspectos negativos que podem ser corrigidos nas suas atividades diárias. Devem ser responsáveis por comunicar problemas operacionais, de não cumprimento ao código de conduta ou de violação às políticas organizacionais.
<b>Membros Externos</b>	
Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs)	Fortalecem e apóiam a implantação de controle interno efetivo no Governo. A avaliação dos controles internos é essencial no cumprimento das auditorias financeiras e não financeiras, as quais comunicam os achados de auditoria e recomendações aos interessados.
Auditores Externos	Auditam algumas organizações governamentais em alguns países <sup>1</sup> . Seu papel é assessorar e fazer recomendações a respeito dos controles internos.
Legisladores e Reguladores	Estabelecem regras e diretivas relacionadas ao controle interno. Podem promover políticas que os membros internos e externos devam seguir ao executar seus papéis e responsabilidades perante o controle interno.

Fonte: Intosai, 2004.

De acordo com o Guia da Intosai, seguindo as orientações do Coso, os membros externos desempenham um papel importante no processo de controle interno, mas não possuem nenhuma responsabilidade pela concepção, implementação, manutenção, funcionamento ou documentação do sistema de controle interno.

Após a apresentação do referencial teórico desta pesquisa, no capítulo seguinte, será descrita a metodologia utilizada no intuito de alcançar os objetivos definidos e responder aos questionamentos que originaram este estudo.

<sup>1</sup> No Brasil, não há o costume de contratar empresas privadas para a realização de auditorias em entidades governamentais.



### 3 METODOLOGIA

Para que os objetivos da pesquisa sejam alcançados, faz-se necessária a definição da metodologia de pesquisa com o delineamento claro dos métodos e das técnicas adotados.

Quanto aos objetivos, a pesquisa enquadra-se no tipo exploratória que, segundo Gil (1999), tem por finalidade apresentar uma visão geral sobre determinado fato ainda pouco explorado. Quanto aos procedimentos, trata-se de um estudo de caso, concentrado no âmbito da Secretaria Federal de Controle Interno.

No intuito de verificar a harmonia conceitual, procedeu-se à análise documental das Normas Fundamentais de Auditoria e da Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), comparando-as às diretrizes constantes do Guia de Padrões para Controles Internos no Setor Público da Intosai e do documento *Internal Control – Integrated Framework* do Coso. Nessa etapa, buscou-se verificar se os conceitos, elementos, responsabilidades e diretrizes constantes das normas pátrias se harmonizam ou não às normas internacionais.

Quanto ao objetivo de verificar se as ações de controle realizadas pela SFC abrangem todos os componentes de um sistema de controles internos, foram analisados vinte e dois Relatórios de Auditoria de Avaliação de Gestão, elaborados em 2006, referentes às contas dos gestores públicos de 2005 das Secretarias Executivas e Gabinetes de dezoito Ministérios. Foram excetuados os Ministérios das Relações Exteriores e da Defesa que não fazem parte do âmbito de atuação da SFC.

Os Relatórios de Auditoria de Avaliação da Gestão fazem parte dos trabalhos anuais realizados pela Controladoria-Geral da União, por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, em decorrência de sua missão constitucional de avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração federal, bem como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

Os Relatórios de Auditoria emitidos pela SFC são encaminhados ao Tribunal de Contas da União (TCU), como forma de subsidiar o julgamento anual das contas dos gestores públicos. O rol das unidades jurisdicionadas, ou seja, unidades cujos gestores devam apresentar contas, é publicado anualmente por meio de Decisão Normativa expedida pelo TCU.

Foram analisados os relatórios disponibilizados em 2006, pois, a partir de 2007, ocorreram alterações na forma de apresentação dos relatórios que passaram a evidenciar apenas uma breve síntese dos resultados da auditoria. A abordagem detalhada acerca de cada área auditada, que até 2006 figurava no Relatório de Auditoria, passou a constar do Anexo Demonstrativo das Constatações, que não é disponibilizado para consulta pública na rede mundial de computadores. Dessa forma, a utilização dos relatórios disponibilizados em 2007 prejudicaria, sobremaneira, a análise das ações de controle relacionadas à avaliação dos controles internos das unidades auditadas, tendo em vista ter se transformado em um breve resumo dos principais pontos de constatação da auditoria.

Optou-se, ainda, por analisar os relatórios de todas as Secretarias Executivas e Gabinetes, em razão de se considerar que essa amostra é capaz de evidenciar a análise do sistema de controles internos de cada Ministério, já que, no âmbito da Administração Direta, a SFC acaba por atuar analogamente a uma unidade de auditoria interna, inclusive, com a atribuição de analisar os controles internos da unidade auditada. Ademais, os relatórios das Secretarias Executivas e Gabinetes, geralmente, agregam outros relatórios de secretarias, coordenações e departamentos da estrutura de cada Ministério, o que resulta em amplos relatórios que possuem, em média, 148 páginas.

Os relatórios de auditoria foram obtidos pelo endereço eletrônico <http://www.cgu.gov.br/relatorios/raxxxxxx>, no qual o código “xxxxxx” representa o número do relatório de auditoria. A relação dos relatórios de auditoria analisados encontra-se no Anexo A; no entanto, não foram analisados os relatórios das entidades da Administração Indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista) vinculadas aos Ministérios, pois a avaliação dos controles internos dessas entidades cabe à sua unidade de auditoria interna, cuja atuação é avaliada pela SFC.

Analisou-se cada relatório de auditoria no intuito de verificar se os componentes do sistema de controles internos foram objeto de análise por parte dos auditores. Desse modo, buscou-se constatar se, na prática, as auditorias realizadas pela SFC abrangem todos os cinco componentes (ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento) do modelo apresentado pelo Coso e pela Intosai.

Para subsidiar essa análise, foram utilizadas as informações constantes do livro Manual de Auditoria Governamental (PETER e MACHADO, 2007). Conforme os referidos autores, são sete as áreas de controle examinadas pela SFC, quando da realização dos trabalhos de auditoria:

- Área 01 – Controles da Gestão

- Área 02 – Gestão Orçamentária
- Área 03 – Gestão Financeira
- Área 04 – Gestão Patrimonial
- Área 05 – Gestão de Recursos Humanos
- Área 06 – Gestão de Suprimento de Bens e Serviços
- Área 07 – Gestão Operacional

Cada área de controle possui subáreas que detalham aquela a ser examinada. O exame específico dos controles internos está inserido na Área 01 - Controles da Gestão com a denominação Subárea 04 – Controles Internos.

Os Relatórios de Auditoria apresentam-se organizados por área e subárea de atuação. Embora exista uma subárea específica para Controles Internos, os Relatórios de Auditoria foram analisados na íntegra, no intuito de não excluir algum ponto concernente à avaliação dos controles internos que por ventura tenha sido tratado em outra subárea de atuação.

Quanto ao objetivo de verificar o conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC em relação à existência, à missão e aos estudos desenvolvidos pelo Coso e pela Intosai, aplicou-se um questionário, pois, conforme Günther (2003), é a técnica que assegura melhor representatividade e permite generalização para uma população mais ampla.

Foi encaminhado, via *e-mail* institucional dos servidores, um *link* de acesso ao questionário, que possibilitava respondê-lo diretamente na página da *internet*, com envio automático ao final das respostas. De acordo com Günther (2003), a utilização da *internet* se caracteriza por ser mais rápida que a aplicação pessoal ou por telefone, além de reduzir o custo da aplicação, possibilitando a obtenção de um maior número de respostas.

O universo total corresponde a 1.718 servidores lotados nas unidades regionais da Controladoria-Geral da União e no órgão central em Brasília. Optou-se por aplicar o questionário a todos os 612 servidores sediados no órgão central em Brasília, ou seja, a 35,6% do total de analistas e técnicos de finanças e controle da SFC, lotados em todo território nacional.

De acordo com Hill e Hill (2005), a escolha de um universo inquirido é aconselhável em se tratando de pesquisas acadêmicas, principalmente, quando relacionados à licenciatura e ao mestrado. Os referidos autores apresentam a seguinte opinião quanto à opção de se trabalhar com um universo inquirido:

Tal escolha, portanto, evita as complicações associadas com a utilização dos métodos de amostragem. [...] Há outra vantagem ainda. A utilização de um Universo pequeno tem tendência a limitar a escala de investigação – o que talvez pareça uma desvantagem, mas em nosso entender, não é desvantagem no âmbito de uma investigação acadêmica. (HILL e HILL, 2005, p. 44).

A utilização do universo restrito aos analistas e técnicos sediados no órgão central deveu-se à possibilidade de obter um maior percentual de respondentes, haja vista que, no órgão central, há uma carga maior de atividades internas, ao contrário das regionais em que grande parte das atividades é externa. Dessa forma, visou-se mitigar o risco de obter um baixo nível de respostas em relação a um universo muito amplo, em face da ausência dos auditores nas suas respectivas sedes.

O questionário foi disponibilizado durante quarenta dias, entre os meses de abril e maio de 2008. Observou-se que 82,4% dos respondentes manifestaram-se na primeira semana da pesquisa e apenas 0,5% respondeu nos últimos dez dias. Devido a esse fato, considerou-se não ser necessária a manutenção do questionário na *internet* por um período adicional.

O questionário foi formado por doze perguntas, sendo dez fechadas e duas abertas. A primeira parte do questionário trata do perfil do respondente, na qual buscou-se verificar o cargo que ele ocupa, o período de atuação profissional e o nível de escolaridade.

A segunda parte apresenta questões relacionadas ao conhecimento quanto à existência, à missão e aos estudos publicados pela Intosai e pelo Coso. As perguntas concernentes às publicações da Intosai e do Coso foram abertas, de modo a reduzir o risco de obtenção de respostas inverídicas ou mesmo para evitar a indução do respondente à determinada resposta.

A última parte do questionário trata sobre sistema de controles internos e visa verificar se o conhecimento/percepção dos respondentes se coaduna com os conceitos e diretrizes emitidos pelo Coso e pela Intosai.

No intuito de verificar a existência de correlação entre o nível de conhecimento dos respondentes e seu perfil pessoal ou profissional, bem como verificar a possibilidade de correlação entre o nível de conhecimento do Coso e da Intosai, aplicou-se o coeficiente de correlação de Pearson e o teste Qui-Quadrado. Para a obtenção dos resultados estatísticos utilizou-se o *software* SPSS® - *Statistical Package for Social Sciences*, versão 15.0.

## 4 ESTUDO DE CASO

### 4.1 SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO

A Secretaria Federal de Controle Interno está vinculada à estrutura da Controladoria-Geral da União (CGU) cujas atribuições são atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão, no âmbito da administração pública federal. A pesquisa está delimitada às atividades relacionadas à área de Auditoria e Fiscalização, no que tange às Auditorias de Avaliação de Gestão.

Para dar cumprimento à sua missão institucional, a CGU possui, atualmente, duas secretarias – a Secretaria Federal de Controle Interno e a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas. Além disso, estão vinculadas à sua estrutura a Corregedoria-Geral da União e a Ouvidoria-Geral da União. É por meio da Secretaria Federal de Controle Interno que a CGU exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI).

A seguir, apresenta-se um estudo detalhado sobre a base normativa, o âmbito de atuação, atribuições, estrutura e corpo funcional da SFC.

#### 4.1.1 Base Normativa

A base normativa sobre a atuação do Controle Interno sofreu grandes alterações nos primeiros anos deste século, na tentativa do Governo Federal em redesenhar a estrutura do Controle Interno da União. Em fevereiro de 2002, por meio do Decreto n.º 4.113, a SFC deixou de fazer parte do Ministério da Fazenda para integrar a estrutura da Casa Civil da Presidência da República e, em março do mesmo ano, por força do Decreto n.º 4.177, foi transferida para a Corregedoria-Geral da União - CGU, atual Controladoria-Geral da União, órgão vinculado diretamente à Presidência da República.

A Lei 10.683, de 28 de maio de 2003, com a redação dada pela Lei n.º 11.204/2005, ao dispor sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, listou as competências da Controladoria-Geral da União, dentre elas as afetas ao Controle Interno:

Assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal (Brasil, 2005)).

#### 4.1.2 Âmbito de Atuação

A área de atuação da SFC abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto aqueles que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil, que, embora façam parte do Sistema de Controle Interno, não são auditados pela SFC.

#### 4.1.3 Atribuições

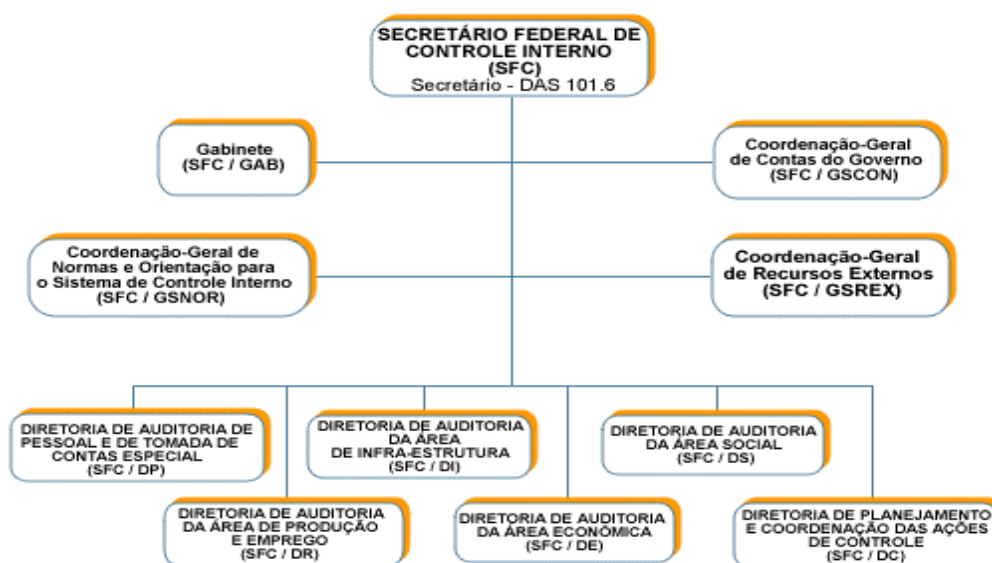
Em meio ao processo de reestruturação da Controladoria-Geral da União, implementado em 2006, foi editado o Decreto n.º 5.683/2006, no qual constam as atribuições da Secretaria Federal de Controle Interno, dentre as quais se destacam:

- a) exercer as atividades de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- b) auxiliar o Ministro de Estado na elaboração da prestação de contas anual do Presidente da República, a ser encaminhada ao Congresso Nacional, nos termos do disposto no art. 84, inciso XXIV, da Constituição;
- c) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias;
- d) avaliar a execução dos orçamentos da União;
- e) fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;

- f) realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicos e privados, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas;
- g) realizar atividades de auditoria e fiscalização nos sistemas contábil, financeiro, orçamentário, de pessoal, de recursos externos e demais sistemas administrativos e operacionais; e
- h) apurar, em articulação com a Corregedoria-Geral da União e com a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, os atos ou fatos inquinados de ilegalidade ou irregularidade, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais.

#### 4.1.4 Estrutura

De acordo com o estabelecido no Decreto n.º 5.683/06, a Secretaria Federal de Controle Interno conta com uma estrutura composta pelo Gabinete do Secretário Federal de Controle Interno, assessorado por três coordenações, além de seis diretorias, conforme se visualiza no organograma da instituição:



Fonte: SFC, 2007

Figura 2 – Organograma da Secretaria Federal de Controle Interno

Em síntese, cabem às diretorias as seguintes atribuições:

a) Diretorias de Auditoria de Programas das áreas Econômica, Social, de Infra-Estrutura e de Trabalho e Emprego - compete planejar, organizar e executar, diretamente ou por meio das unidades descentralizadas da CGU, as atividades relacionadas ao processo de controle sobre os programas previstos no Plano Plurianual e nas Leis Orçamentárias Anuais, bem como sobre a avaliação da gestão de financiamento e de cooperação técnica com organismos internacionais e a operacionalização das atividades específicas dos respectivos Ministérios. As diretorias são compostas pelas seguintes coordenações:

⇒ Diretoria de Auditoria da Área de Infra-Estrutura:

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Meio Ambiente;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Ciência e Tecnologia;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Minas e Energia;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Comunicação;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Transportes;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Integração Nacional.

⇒ Diretoria de Auditoria da Área Econômica:

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área Fazendária;
- Coordenação-Geral de Auditoria das Áreas de Planejamento, Orçamento e Gestão;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Indústria e Comércio Exterior.

⇒ Diretoria de Auditoria da Área de Produção e Emprego:

- Coordenação-Geral de Auditoria de Programas da Área de Agricultura, Pecuária e Abastecimento;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Desenvolvimento Agrário;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Turismo;



- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Trabalho e Emprego;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Serviços Sociais;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cultura.

⇒ Diretoria de Auditoria da Área Social:

- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Justiça e Segurança Pública;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Previdência e Assistência Social;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área da Saúde;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Educação;
- Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Esporte.

b) Diretoria de Planejamento e Coordenação das Ações de Controle – compete propor ao titular da Secretaria Federal de Controle Interno, em articulação com as demais diretorias, as diretrizes para a elaboração do Planejamento Estratégico da Secretaria Federal de Controle Interno e, ainda, solicitar as alterações que se fizerem necessárias nos sistemas institucionais informatizados, para a execução e acompanhamento das atividades das unidades de controle.

Essa diretoria é composta por três coordenações:

- Coordenação-Geral de Planejamento e Avaliação;
- Coordenação-Geral de Técnicas, Procedimentos e Qualidade; e
- Coordenação-Geral de Operações Especiais.

c) Diretoria de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Conta Especial - compete desenvolver e difundir as técnicas e procedimentos específicos necessários para o exercício das atividades de controle na área de pessoal do Poder Executivo; executar, diretamente ou por meio das demais Diretorias e Unidades Descentralizadas da CGU, ações de controle no Sistema de Pessoal; bem como orientar e acompanhar as atividades de verificação da exatidão dos dados relativos à admissão e ao desligamento de pessoal e à concessão de aposentadorias e pensões na Administração Pública Federal.

#### 4.1.5 Corpo Funcional

As posições ou postos da Secretaria Federal de Controle Interno são organizados dentro de uma estrutura hierárquica, disciplinada pelo Decreto n.º 5.683/2006, a seguir descrita:

- Secretaria Federal de Controle Interno: um Secretário, um Secretário-Adjunto e dois Assessores;
- Gabinete: um chefe e três assessores técnicos; conta com uma divisão com cinco chefes e quatro assistentes técnicos;
- Coordenação-Geral de Normas e Orientação para o Sistema de Controle Interno: um coordenador-geral, dois chefes e um assistente técnico. Possui uma divisão composta por dois chefes e um assistente técnico;
- Coordenação-Geral de Contas do Governo: um coordenador-geral e uma divisão com três chefes e um assistente técnico;
- Coordenação-Geral de Recursos Externos: um coordenador-geral e uma divisão com um chefe;
- Diretorias: são em número de seis e formadas por um diretor e um assistente técnico. Cada coordenação que integra uma diretoria é composta por um coordenador-geral, dois a três chefes e um assistente técnico.

A SFC conta com 168 cargos do Grupo Direção e Assessoramento Superiores – DAS, divididos em:

- um cargo DAS 6 (Secretario Federal de Controle Interno);
- 7 cargos DAS 5 (Secretario Adjunto e Diretores);
- 33 cargos DAS 4 (Assessores do Secretário, Chefe de Gabinete e Coordenadores-Gerais);
- 9 cargos DAS 3 (Assessores Técnicos dos Diretores);

- 85 cargos DAS 2 (Chefes de Divisão e Assessores Técnicos dos Coordenadores); e
- 33 cargos DAS 1 (Assistentes Técnicos).

Além desses cargos, existem 21 funções gratificadas FG-1 e 14 funções gratificadas FG-3.

O quadro a seguir apresenta o quantitativo de pessoal da Secretaria Federal de Controle Interno, classificados entre analistas de finanças e controle (cargo de nível superior), técnicos de finanças e controle (cargo de nível médio) e outros (servidores não pertencentes à carreira).

Quadro 2 – Quantitativo de Pessoal da SFC

<b>LOTAÇÃO</b>	<b>Analistas de Finanças e Controle - AFC</b>	<b>Técnicos de Finanças e Controle - TFC</b>	<b>Outros</b>	<b>Total</b>
<b>SFC - Órgão Central</b>	363	246	3	612
<b>CGU – Estados</b>	732	302	72	1.106
<b>Total</b>	1.095	548	75	1.718

Fonte: CGU, 2007.

## 5 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, inicialmente, será analisada o nível de harmonia conceitual, por meio da comparação entre os conceitos e as diretrizes constantes das Normas Fundamentais do SCI e da Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle da SFC, com as diretrizes emitidas pelo Coso e pela Intosai.

A verificação da avaliação dos componentes dos sistemas de controles internos ocorrerá mediante a análise de vinte e dois relatórios de auditoria de avaliação de gestão, elaborados em 2006, com o objetivo de verificar se abrangem todos os componentes do modelo apresentado pelas organizações supracitadas.

### 5.1 ANÁLISE DA HARMONIZAÇÃO CONCEITUAL

As Normas Fundamentais e a Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle do SCI, aprovadas pela Instrução Normativa SFC n.º 01/2001, representam a principal base conceitual balizadora das atividades de auditoria realizadas pela Secretaria Federal de Controle Interno. No preâmbulo da IN SFC n.º 01/2001, consta que esse instrumento “define as diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”.

Na Estrutura Conceitual Básica das Técnicas de Controle, a SFC dispõe que cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por meio da técnica de auditoria, apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

Os controles internos são definidos nos seguintes termos:

2. Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (SFC, 2001, p. 41)

Observa-se que o conceito apresentado pela SFC está em consonância com o conceito introduzido pelo Coso, em 1992, quanto à finalidade maior da implementação de controles internos: assegurar que os objetivos da entidade sejam alcançados.

Ao definir controle interno como um conjunto de ações interligadas, a definição da SFC também se assemelha à abordagem do Coso, adotada pela Intosai, segundo a qual, controles internos formam um processo integrado, afastando-se a idéia de procedimento ou circunstância isolada.

Conquanto o conceito sobre controles internos esteja harmônico, ao definir seus objetivos, observa-se uma incompatibilidade de entendimento quanto aos objetivos gerais e específicos entre as normas. A norma pátria afirma que o objetivo geral dos controles internos “é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio de princípios e instrumentos próprios [...]” (SFC, 2001), e, em seguida, lista sete objetivos específicos.

Em relação ao setor público, segundo as diretrizes da Intosai, a finalidade dos controles internos é dar uma segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, sejam alcançados os seguintes objetivos gerais: a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; o cumprimento do dever de prestar contas; o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e a salvaguarda dos recursos. A norma da Intosai não define objetivos específicos.

Nota-se que os objetivos gerais definidos pela Intosai relacionam-se com os objetivos específicos dos controles internos apresentados pela SFC, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 3 – Objetivos dos Controles Internos

<b>Objetivos específicos traçados pela SFC</b>	<b>Objetivos gerais traçados pela Intosai</b>
Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regulamentos.	Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.
Assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da entidade.	Cumprimento da obrigação de prestar contas ( <i>accountability</i> ).
Evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes.	Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações;
Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos.	
Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos.	
Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade.	
Salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo.	Salvaguarda dos recursos, a fim de evitar perdas, mau uso ou dano.

Fonte: autoria própria

Verifica-se que, em essência, ambos os documentos apresentam semelhanças quanto aos fins a serem alcançados com a implementação de controles internos. Todavia, uma observação a ser feita é que, nas normas da SFC, não há referência explícita à ética, tal como apresentado pela Intosai. Entretanto, subtede-se pelas disposições referentes a fraudes e abusos que, de forma implícita, a norma pátria associa os objetivos dos controles internos à conduta ética.

Quanto à avaliação dos controles internos, a norma da SFC consigna o seguinte:

4. Avaliação dos controles internos administrativos – quando ficar identificado na ordem de serviço a necessidade de avaliação dos controles internos administrativos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da **capacidade** e da **efetividade** dos sistemas de controles internos administrativos - contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e serviços e operacional - das unidades da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas (grifo nosso).

O guia emitido pela Intosai, ao dispor sobre as atividades de controle, ressalta a importância da efetividade dos controles internos. Nesse sentido, a Intosai afirma que, para serem efetivas, as atividades de controle interno devem ser apropriadas, funcionar consistentemente por meio de um planejamento ao longo de determinado período e possuir um custo adequado.

Quanto à questão da efetividade dos controles internos, a Intosai faz ainda uma relação com o risco, ao alertar que, mesmo quando efetivos, os controles internos não são capazes de eliminar os riscos de que uma entidade não alcance seus objetivos; porém, ajuda a mantê-los em um nível aceitável.

No que tange ao tema risco, percebe-se uma diferença crucial entre as normas da SFC e os trabalhos do Coso e da Intosai: na norma pátria não é feita referência a riscos na definição de controle interno, bem como à identificação e à avaliação dos mesmos, embora, no conteúdo da norma, apareça várias vezes o termo “risco”, mas sem definição ou orientações mais aprofundadas sobre o tema.

Para exemplificar, destaca-se a disposição constante do item 6, da seção III do capítulo VII da IN n.º 01/01, onde é afirmado que “quanto maior for o grau de adequação dos

controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita”.

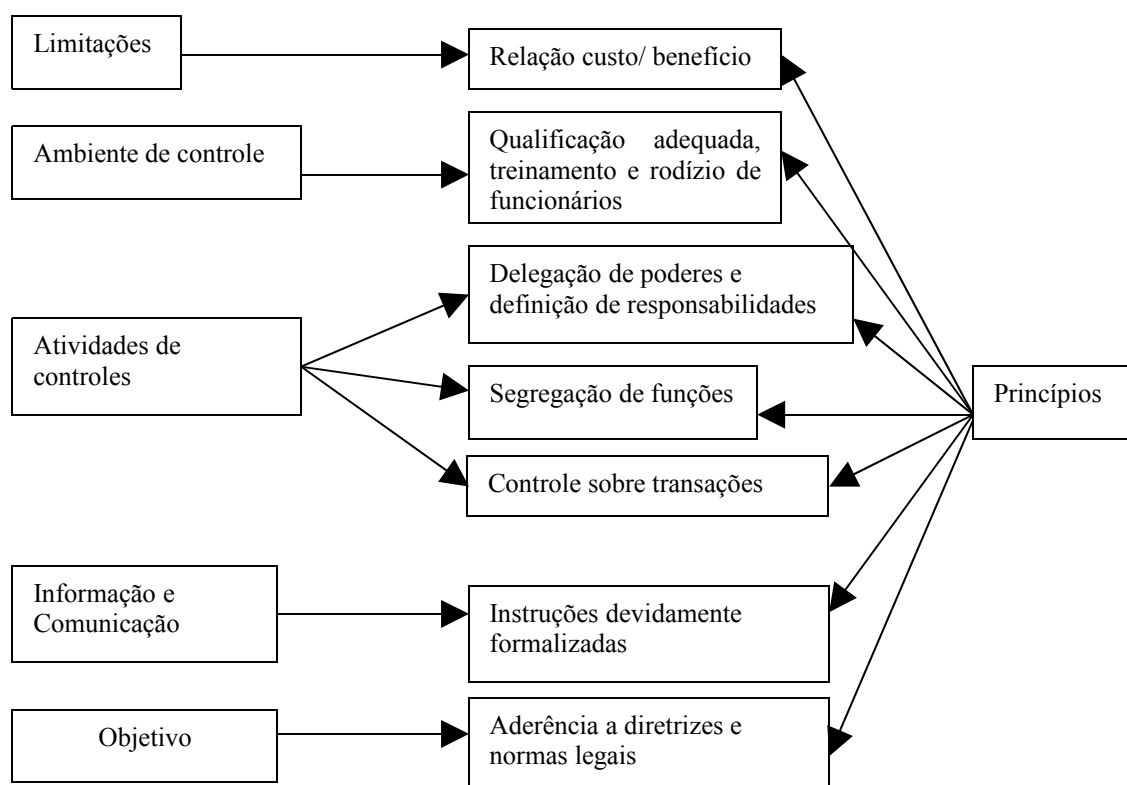
A menção ao risco está adstrita ao risco inerente, ou seja, aquele cuja ocorrência ou impacto podem ser alterados por uma ação de controle. Nas normas de auditoria da SFC, não é apresentado o conceito de risco inerente. Além disso, não se faz referência ao risco residual que é aquele que permanece independente da ação de controle e que representa a principal limitação dos controles internos, conforme definido pela Intosai.

Em relação à limitação dos controles internos, o Coso e a Intosai definem que a relação custo versus benefício deve servir como parâmetro da decisão de respostas aos riscos e da escolha das atividades de controle a serem implementadas. De forma bastante sucinta, a SFC define a relação como um dos princípios dos controles internos, enquanto os órgãos internacionais dispõem que a relação custo/benefício corresponde a uma limitação dos controles internos.

A norma da SFC ao dispor sobre os “princípios” dos controles internos os define como “o conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos” (SFC, 2001). Nesse ponto, verifica-se que a norma da Intosai dispõe com mais precisão o que a SFC definiu como princípios, dentro do modelo de um sistema de controles internos. O gráfico, a seguir, demonstra as diferenças:

## DEFINIÇÃO INTOSAI

## DEFINIÇÃO SFC



Fonte: autoria própria

Figura 3 – Comparação das Normas da SFC e o Guia da Intosai

Destaca-se que a norma pátria não faz referência direta aos cinco componentes de um sistema de controles internos, tal como definido nos estudos do Coso e adotado pela Intosai.

No que tange aos sistemas de tecnologia da informação, de acordo com as orientações da SFC, submetem-se à atuação do SCI os sistemas eletrônicos de processamento de dados e suas informações de entrada e de saída. As normas da SFC não fazem referência aos riscos que permeiam a utilização de tecnologia da informação, tal como é apresentado no documento da Intosai. Além disso, as diretrizes internacionais orientam as atividades que devem ser realizadas no ambiente de tecnologia da informação, dividindo os controles dos recursos tecnológicos em dois grupos: controles gerais e controles específicos. Ressalte-se que não consta esse tipo de orientação nas normas da SFC.

Na seção seguinte, buscar-se-á identificar se todos os componentes (ambiente de controle; avaliação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento) são avaliados pelos analistas e técnicos da SFC, quando da auditoria de avaliação de gestão, realizada no exercício de 2006.

## 5.2 ANÁLISE DA HARMONIZAÇÃO PRÁTICA

Esta seção está subdividida pelos componentes do modelo de controle interno apresentados pelo Coso e pela Intosai.

### 5.2.1 Ambiente de Controle

O primeiro componente do modelo refere-se ao ambiente de controle que estabelece o tom ético de uma organização, influenciando a consciência do pessoal sobre o controle. Os elementos do ambiente de controle são:

1. Integridade pessoal e profissional, assim como valores éticos dos gestores e do quadro de pessoal;
2. Competência;



3. Perfil dos superiores (filosofia da direção e estilo gerencial);
4. Estrutura organizacional; e
5. Políticas e práticas de recursos humanos.

Segundo as diretrizes internacionais, cada pessoa que compõe a organização deve manter e demonstrar integridade pessoal, profissional e valores éticos, além de cumprir o código de conduta aplicável. Como ações efetivas estão a de apresentar a declaração de bens e rendas, declarar se possui outra atividade econômica ou cargo elegível e relatar conflitos de interesse. As entidades públicas têm o dever de manter a integridade e os valores éticos e torná-los visíveis à sociedade.

A competência corresponde ao nível de conhecimento e habilidades necessárias para assegurar uma ação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente, bem como um conhecimento a respeito das responsabilidades individuais relacionadas ao controle interno. A capacitação, por exemplo, pode aumentar a consciência dos servidores públicos sobre os objetivos dos controles internos, como também auxiliar a desenvolver as capacidades do servidor em dirimir dilemas éticos.

A competência está diretamente relacionada às políticas e práticas de recursos humanos que incluem contratação, orientação, capacitação, assim como educação formal, assessoramento, consultoria, promoção, compensação e realização de ações corretivas.

De acordo com o Coso e a Intosai, o comprometimento da alta administração é crucial para manter uma atitude positiva em relação ao controle interno de uma organização. Se os gestores demonstram que os controles internos são importantes, os demais membros da entidade sentirão essa atitude e responderão, observando os controles internos. Todavia, se os membros da entidade governamental sentem que o controle interno não é uma preocupação importante para a alta administração, é quase certo que os objetivos dos controles não sejam alcançados.

Em relação à estrutura organizacional, o Coso e a Intosai orientam que é desejável uma unidade de controle interno independente da alta administração e que se reporte à autoridade de maior nível hierárquico na organização. Essa unidade de controle, geralmente, é representada pela unidade de auditoria interna, responsável pela avaliação dos controles internos e seu monitoramento.

Com base na análise de vinte e dois relatórios de auditoria, correspondentes a dezoito Ministérios, observa-se que a avaliação dos elementos que compõem o ambiente de controle

das unidades gira em torno da verificação do comportamento ético. Descrevem-se abaixo os pontos abordados pelos auditores, no que tange ao ambiente de controle:

- Em aproximadamente 32% dos relatórios foram analisados a implantação e o andamento de Processos Administrativos Disciplinares (PAD) abertos contra servidores das unidades auditadas. Em dois Ministérios, constatou-se morosidade na conclusão dos PADs e inconsistências em documentos apresentados nos processos.
- Em 15 relatórios (68%) foram analisados pontos relacionados à abertura e ao andamento de Tomadas de Contas Especial (TCE). Em 10 Ministérios (56%) a equipe de auditoria recomendou a instauração de TCE, em virtude de irregularidades na aplicação de verbas repassadas mediante convênios ou contratos de repasse.
- Em 55% dos relatórios verificou-se a apresentação da declaração de bens e rendas pelos ocupantes de cargos de confiança à unidade de pessoal.
- Outras constatações relacionadas à integridade do pessoal e ao perfil dos superiores: favorecimento de parentes de autoridades locais na aplicação de recursos de programa de habitação; dispensa de licitação na contratação de serviços de consultoria e assessoria pedagógica junto a parceiros; direcionamentos em processo licitatório; concessão de diárias para dirigentes em finais de semana e feriados nas cidades de origem dos beneficiários, sem comprovação dos motivos das viagens; irregularidade na posse, no exercício e no pagamento de salários e benefícios ao gerente-geral da unidade; percepção indevida de auxílio moradia e ajuda de custo por dirigente da unidade; ausência de investigação de acidentes, envolvendo veículos oficiais; utilização indevida de aparelhos celulares e telefones da repartição; desvio de finalidade na aplicação de recursos de projetos; servidores com dedicação exclusiva de ensino federal, prestando serviços a outro órgão federal.
- Em 15 relatórios (68%) consta a análise do quantitativo de pessoal das unidades, informando o número de servidores efetivos, o nível de escolaridade, os ocupantes de cargos em comissão e o total de pessoal terceirizado. Foi constatada a terceirização de atividades próprias de servidores, em desacordo com a legislação, em dois Ministérios e carência de pessoal em quatro.

- Em 6 relatórios (27%) foram abordados pontos relacionados à capacitação de pessoal, sendo que, em três Ministérios, constatou-se a ausência de políticas de capacitação, falta de treinamento de fiscais para recebimento de serviços contratados e existência de pessoal sem devida capacitação na aprovação de projetos.
- Outras constatações de auditoria relacionadas à competência, às políticas e às práticas de recursos humanos: fragilidades no controle de servidores cedidos; existência de unidades onde só trabalham servidores em cargos de comissão; constatação de um funcionário terceirizado como substituto de servidor responsável pelo suporte documental; ausência de responsável pela gestão patrimonial.

Em relação à atuação da unidade de auditoria interna, existem procedimentos específicos para verificar a efetiva atuação da unidade de controle, assim como a adequação da sua estrutura, dos recursos materiais, tecnológicos e humanos indispensáveis ao desenvolvimento da atividade de auditoria interna. A abordagem sobre a atuação da unidade de Auditoria Interna consta dos relatórios das entidades da Administração Indireta, já que, na Administração Direta, a própria Secretaria Federal de Controle Interno atua similarmente como unidade de auditoria interna.

### 5.2.2 Avaliação dos Riscos

O segundo componente do controle refere-se à avaliação dos riscos, definido como o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. A avaliação dos riscos implica:

⇒ Identificação do risco

De acordo com o Coso e a Intosai, é imprescindível a identificação dos riscos que ameaçam o alcance dos objetivos da entidade, não só pelo fato de evidenciar as áreas mais importantes para as quais devem ser direcionados os esforços, mas também para identificar o responsável por gerenciar esses riscos.

⇒ Análise do risco

A metodologia para avaliar os riscos pode variar significativamente, porque muitos riscos são difíceis de se quantificar, o que gera uma grande carga de subjetividade na sua avaliação. Isso pode ser reduzido com a utilização de critérios de avaliação de riscos de forma sistemática, que permita construir um juízo mais coerente. Segundo os organismos internacionais, para avaliar a relevância dos riscos faz-se necessário desenvolver uma escala, por exemplo, dividi-los em alto, médio e baixo. Por meio dessa valoração, podem-se estabelecer prioridades e dar maior atenção aos riscos mais relevantes (aqueles que possuem maior potencial de impacto e maior probabilidade de ocorrência).

⇒ Avaliação da tolerância ao risco da organização

Um tema importante ao considerar a resposta ao risco é a identificação da “tolerância ao risco” de uma entidade, ou seja, o nível de riscos que uma organização está preparada a aceitar, antes de julgar que uma ação deva ser tomada. Tanto os riscos inerentes como os riscos residuais necessitam ser levados em consideração para determinar a tolerância ao risco. Risco inerente (ou intrínseco) é aquele em que a ação por parte da administração pode alterar a possibilidade de ocorrência ou impacto. O risco residual é aquele que permanece, mesmo quando a gerência responde ao risco.

⇒ Desenvolver respostas

O resultado das ações de identificação e avaliação dos riscos pode resultar na elaboração de uma matriz de risco que vise auxiliar na formação de resposta apropriada aos riscos. As respostas podem ser divididas em quatro categorias: transferência<sup>2</sup>, tolerância<sup>3</sup>, tratamento e eliminação<sup>4</sup>. Na maioria dos casos, o risco necessita ser tratado, o que determina a implantação e a manutenção de um sistema efetivo de controle interno.

Os procedimentos que uma entidade estabelece para tratar o risco denominam-se atividades de controle. Ao estruturar um sistema de controle interno é imprescindível que as atividades de controle sejam proporcionais ao risco, mas, ressalte-se que, o tratamento do risco não é capaz de eliminá-lo, mas mantê-lo em um nível estável.

Vale destacar que, segundo o Coso (2003), a avaliação de riscos não é uma iniciativa exclusiva das empresas do setor privado, pois a premissa implícita no gerenciamento de risco

---

<sup>2</sup> Transferência do risco significa compartilhar o risco com terceiros, por meio de seguros, operações de *hedging* ou terceirização de atividades.

<sup>3</sup> Tolerância ao risco ocorre quando a entidade verifica que sua capacidade de reagir ao risco é limitada ou quando o custo de tomar uma decisão pode ser desproporcional em relação ao potencial benefício. Nesse caso, a entidade mantém-se inerte.

<sup>4</sup> Alguns riscos somente podem ser mantidos em níveis aceitáveis quando a atividade é eliminada. No setor público, a opção de eliminar uma atividade pode ser bastante limitada, em comparação ao setor privado.

é que toda entidade, seja lucrativa, não-lucrativa ou pertencente ao governo, existe para prover valor a seus grupos interessados.

Não se constatou nenhuma análise sobre avaliação de riscos nos vinte e dois relatórios de auditoria de avaliação de gestão analisados.

### 5.2.3 Atividades de Controle

As atividades de controle formam o terceiro componente do modelo apresentado pelo Coso e pela Intosai e são definidas como as políticas e os procedimentos estabelecidos no intuito de mitigar os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Para serem efetivas, as atividades de controle devem:

- Ser apropriadas – um controle adequado, aplicado à área correta e proporcional ao risco envolvido.
- Funcionar consistentemente, por meio de um plano, ao longo de determinado período – as atividades de controle devem ser cumpridas cuidadosamente, de forma planejada, por todos os funcionários envolvidos no processo e não ser evitadas quando o pessoal-chave encontra-se ausente ou está sobrecarregado de trabalho.
- Possuir um custo adequado – os custos de implementação dos controles não devem exceder os benefícios que deles podem resultar.
- Ser compreensíveis, razoáveis e diretamente relacionadas com os objetivos do controle.

As atividades de controle se aplicam a toda organização, em todos os níveis e em todas as funções. Incluem uma gama de atividades de controle detectivos e preventivos, como exemplificados no quadro a seguir:

Quadro 4 – Atividades de Controle

Atividades de Controle	Descrição
Procedimentos de autorização e aprovação	A autorização e a execução das operações devem ser realizadas somente por pessoas que possuem autoridade. A autorização é o principal meio de assegurar que apenas as transações e eventos válidos serão iniciados segundo as intenções dos gestores. Os procedimentos de autorização e aprovação devem ser documentados e claramente comunicados aos gestores e demais servidores.
Segregação de funções-chave	Não deve haver uma só pessoa ou equipe que controle todas as

(autorização, execução, registro e revisão)	etapas-chave de uma transação ou evento. Os deveres e responsabilidades devem estar designados sistematicamente a certo número de pessoas para assegurar a existência de revisões efetivas. O conluio, certamente, reduz ou aniquila a efetividade dos controles internos. A rotação de empregados assim como a concessão de férias anuais podem auxiliar na redução desse risco e evidenciar prováveis fraudes.
Controle sobre o acesso a recursos e registros	O acesso a recursos e registros deve ser limitado a servidores autorizados que sejam responsáveis pela custódia e/ou utilização dos mesmos. O grau de restrição depende da vulnerabilidade dos recursos e do risco de perda ou utilização incorreta, devendo ser avaliado periodicamente. Na determinação da vulnerabilidade de um ativo, devem ser considerados seu custo, a portabilidade e as possibilidades de troca do bem.
Verificações	Os eventos relevantes devem ser verificados antes e depois de processados, por exemplo: o número de bens entregues deve ser comparado com o pedido, em seguida, os bens faturados são cotejados com os bens recebidos. A realização de inventário é uma boa ferramenta de verificação.
Conciliações	Os registros devem ser conciliados com a documentação comprobatória, periodicamente. Um bom exemplo é a realização de conciliações bancárias.
Revisão do desempenho operacional	Deve ser realizada regularmente, avaliando-se o cumprimento dos regulamentos, bem como sob o aspecto da eficiência e eficácia.
Revisão das operações, processos e atividades	Deve ocorrer periodicamente, com a finalidade de verificar o cumprimento das políticas, regulamentos e procedimentos em vigor.
Supervisão	Compreende a comunicação clara das funções, responsabilidades e dever de prestar contas de cada membro; a revisão sistemática do trabalho de cada funcionário, na extensão necessária; e a aprovação do trabalho em pontos críticos para assegurar a continuação das atividades como se deseja.

Fonte: Intosai, 2004.

A lista acima não é exaustiva, mas apenas enumera as atividades mais comuns de controle preventivo e detectivo. As três primeiras atividades listadas são classificadas como preventivas; as três seguintes são detectivas; e as duas últimas são tanto preventivas quanto detectivas.

As atividades de controle consistem nas técnicas de controle propriamente ditas e que representam apenas um dos cinco componentes que integram o sistema de controle e não possuem fim em si mesmo, como ingenuamente pode-se concluir, mas existem por um

motivo superior – para que a entidade alcance os objetivos almejados na cumprimento de sua missão institucional.

Conforme a análise dos relatórios de auditoria, verifica-se que a avaliação das atividades de controle é a base do trabalho dos auditores da SFC, quando da realização das auditorias de avaliação de gestão. Em todos os pontos abordados nos relatórios, os auditores buscam examinar as atividades de controle interno subjacentes à respectiva área auditada, em especial, quanto à conformidade à legislação aplicável, adequada segregação de funções, legitimidade dos documentos comprobatórios, alcance das metas programadas etc.

A seguir, encontram-se as principais informações relacionadas às atividades de controle abordadas nos relatórios:

Assunto	Principais Constatações
Inventário	Quanto à análise dos registros oficiais e financeiros, em 2 relatórios constatou-se a ausência de elaboração de inventário de bens móveis e imóveis; em 3, constatou-se ausência ou impropriedades nos termos de responsabilidade; e em 1, constatou-se divergência entre valores do inventário físico e o registrado na contabilidade.
	No que tange à verificação da existência física, em 3 relatórios constatou-se a inexistência de bens que constavam no inventário.
	Sobre a verificação da conservação e utilização dos bens, as principais constatações foram: má conservação dos meios de transportes; falhas do controle no acesso e guarda de bens móveis; materiais em depósito nunca utilizados; e utilização de imóvel para atividade diversa do estabelecido no termo de entrega.
Avaliação dos Resultados	Em 18 relatórios foi analisada a consistência e o atingimento das metas físicas e financeiras previstas no orçamento, sendo que em 2, constatou-se o não atingimento das metas e em 1 constatou-se inconsistência na definição de metas.
	Em 12 relatórios foram analisados os indicadores de desempenho dos programas/ações governamentais e indicadores operacionais, sendo que em 5 constatou-se ausência de indicadores.
Concessão de Adiantamentos	Em 6 relatórios, os auditores constataram a ausência de atestos ou de datas em notas e cupons fiscais; em 5 relatórios constataram-se notas fiscais com data após o período de concessão. Outras constatações relacionadas ao controle de adiantamentos: ausência de comprovação de despesas; falta de comprovação do período de concessão; inconsistência na segregação de função – ordenador de despesa solicitou a concessão, autorizou, aprovou e atestou a despesa.
Pessoal	No que tange ao controle na área de pessoal, as principais constatações dizem respeito às atividades de autorização e segregação de funções; constatação de funcionários que não tiram férias regularmente; inconsistências na folha de pagamento – pagamento de proventos integrais em aposentadorias com registro de proventos parciais e pagamento indevido de abono permanência.



Assunto	Principais Constatações
Licitações e Contratos	<p>Quanto aos aspectos de formalização legal, em 11 relatórios os auditores constataram a contratação de serviços sem o devido processo licitatório; em 6, a ausência de documentação necessária à licitação; em 3, prorrogação indevida de contrato; em 3, prestação de serviços com ausência de celebração de contrato; e em 2, a ocorrência de fracionamento da despesa. As demais constatações foram: falta de assinatura em documentos; desaparecimento de documentos; contratos imprecisos; ausência da previsão de custos e de prazos na execução de obras; produto incompatível com o contratado; restrição de participantes em processo licitatório; e ausência da análise de prestação de contas de obras já concluídas.</p>
	<p>Em relação à análise da oportunidade, eficiência e eficácia das licitações, em 10 relatórios foi verificada a economicidade nas contratações, sendo que em 2 relatórios constatou-se sobrepreço na licitação. Também foram constatadas as seguintes inconsistências nos controles: obras atrasadas ou paralisadas; inexecução de objeto contratado; execução da obra em desacordo com o projeto; baixa qualidade das obras contratadas e dos serviços prestados.</p>
	<p>Quanto à fiscalização, os auditores constataram em 8 relatórios a ausência de fiscalização em processo de licitação ou execução de contratos; e em 2, a falta de atestos no recebimento de serviços e mercadorias. As outras constatações são do tipo: ausência de aprovação dos serviços prestados; inconsistências na autorização de recebimento de mercadorias; ausência de comprovação dos serviços prestados; atesto de despesa conflitante com a efetiva liquidação.</p>
	<p>No que concerne aos pagamentos contratuais, verificou-se em 2 relatórios o pagamento de serviços sem a devida autorização ou comprovação da prestação de serviços. Além disso, foi constatado em 1 relatório o pagamento maior do que o contratado.</p>
Convênios e Contratos de Repasse	<p>Sobre aos aspectos de formalização legal, constatou-se em 5 relatórios a ausência de documentação; e em 3, a ausência de atesto das despesas. Outras falhas no controle foram: celebração de convênio sem a devida autorização ambiental; ausência de estudos prévios à aprovação de projetos; e ausência de numeração das páginas de processos de convênio.</p>

Assunto	Principais Constatações
Convênios e Contratos de Repasse	<p>Em relação à análise da oportunidade, eficiência e eficácia dos convênios e contratos de repasse, os auditores constataram uma obra parada a mais de doze meses por falta de pagamento da Administração; a prorrogação indevida e atraso na execução de convênios.</p> <p>Sobre a fiscalização, constatou-se em 2 relatórios a ausência de fiscais; e em 2, ausência de documentação, atestando a fiscalização de convênios. E quanto à prestação de contas, em 6 relatórios havia a ausência de prestações de contas de convênios; e em 4, constatou-se morosidade na aprovação de prestação de contas. As demais inconsistências verificadas foram: aprovação de prestação de contas de contratos de repasse por órgão inabilitado e ausência de documentação necessária à prestação de contas.</p> <p>Outras falhas constatadas no controle pelos auditores concernem à ausência de registros contábeis; à falta de controle na liberação de parcelas; e à inconsistência em conciliação de contas.</p>
Diárias	<p>Quanto aos controles relacionados às concessões de diárias, os auditores verificaram em 4 relatórios a ausência de cartões de embarque que comprovassem o período da viagem; em 3, a ausência de relatórios de viagem; em 3, a percepção indevida; e também em 3, a não comprovação de realização dos eventos. As demais constatações foram: ausência de documentação; ausência de prestação de contas; devolução de diárias fora do prazo legal; falta de ressarcimento ao erário em virtude de cancelamento de viagem; falta de assinaturas nos processos; e descumprimento de segregação de função – o proposto ordenou a despesa em seu favor.</p>
Sistema de informações contábeis	<p>Em 4 relatórios, os auditores constataram lançamentos contábeis incorretos e em 1 relatório, inconsistências em informações constantes em notas explicativas.</p>
Outras constatações	<p>Documentos mal acondicionados, com possibilidade de perda e danificação; descontrole ao acesso aos documentos; e fragilidades de acesso a repartições internas do órgão por terceiros.</p>

Fonte: autoria própria

## Atividades de controle em ambientes de tecnologia da informação

De acordo com a Intosai, a utilização de sistemas computacionais para processar informações implica em vários riscos que vão desde sistemas de informação que iniciam transações automaticamente; a natureza do *hardware* e *software* utilizados; e o registro de transações não usuais ou não rotineiras.

Controles tecnológicos efetivos podem dar aos gestores uma segurança razoável de que a informação processada pelo sistema cumpre com os objetivos de controle desejados, tais como fornecer uma informação completa, ordenada, oportuna e válida.

Desse modo, os sistemas de informação requerem atividades de controle específicas, divididas em dois grandes grupos:

- Controles gerais – abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos que se aplicam a todo o sistema de informação da entidade e auxiliam à sua correta operatividade. As maiores categorias de controles gerais são: 1) programas de gerenciamento de risco e desenvolvimento de políticas de segurança; 2) controles de acesso; 3) controles relacionados ao desenvolvimento, manutenção e mudança na aplicação de software; 4) controles de sistemas de software; 5) segregação de funções; e 6) segurança na continuação dos serviços quando da ocorrência de eventos inesperados.
- Controles específicos – compreendem a estrutura, as políticas e os procedimentos que se aplicam em sistemas individuais, tais como contas a pagar, inventários, rol dos credores, garantias ou empréstimos. Esses controles são implementados para prevenir, detectar ou corrigir erros ou irregularidades no fluxo de informações através da entidade.

Os controles gerais e específicos estão inter-relacionados e ambos são necessários para a realização de um processo adequado e completo da informação.

Em relação às atividades de controle em ambiente de tecnologia da informação, verificou-se que, em 11 relatórios (50%), foram abordados pontos relacionados aos sistemas internos de processamento de dados, sendo as principais constatações: ausência de sistemas relacionados aos inventários de bens móveis e imóveis; descontrole de bens patrimoniais na área de informática; ausência de termos de responsabilidade; falta de equipamentos; má conservação de recursos materiais; falta de treinamento do pessoal que opera os sistemas de informática; carência de pessoal especializado na área de informática; aquisição de software

sem a devida utilização; e constatação da inexistência de um plano diretor de tecnologia de informação.

#### 5.2.4 Informação e Comunicação

A informação e a comunicação são essenciais para a realização de todos os objetivos do controle interno. Um conjunto de informações pertinentes, confiáveis e relevantes deve ser identificado, capturado e comunicado, na forma e em um período de tempo que permita o cumprimento dos controles internos.

Para a correta tomada de decisão, os gestores dependem da qualidade da informação, que deve ser apropriada, oportuna, atualizada, exata e acessível. Para assegurar a qualidade da informação, o sistema de controle interno e todas as transações e eventos significativos devem estar corretamente e claramente documentados. Essa documentação deve, inclusive, estar inteiramente disponível para exame.

A documentação do sistema de controle interno deve incluir a identificação da estrutura organizacional, seus objetivos e suas políticas. Segundo orientações da Intosai, devem constar, por escrito, os componentes do processo de controle interno, incluindo, seus objetivos e atividades de controle. A documentação do controle interno varia de acordo com o tamanho e a complexidade da entidade.

A informação é a base da comunicação, a qual deve satisfazer as expectativas de grupos e indivíduos, permitindo-lhes desempenhar suas atividades de forma efetiva. A comunicação deve dar-se em todas as direções, fluindo para baixo, através e para cima, abrangendo todos os componentes e toda a estrutura organizacional.

Um dos canais de comunicação mais críticos está entre o gestor e o pessoal. O gestor deve estar bem atualizado quanto à atuação, ao desenvolvimento, aos riscos e ao funcionamento do controle interno. Do mesmo modo, o gestor deve comunicar as informações úteis ao seu pessoal e sempre manter um *feedback*. Comunicações específicas, relacionadas com a expectativa de conduta também são necessárias, incluindo afirmações claras sobre a filosofia do controle interno da entidade, relacionamento e delegação de autoridade.

A comunicação deve elevar a consciência sobre a importância de um controle interno efetivo, comunicar a tolerância ao risco da entidade e permitir que o pessoal tenha consciência sobre o seu papel e responsabilidade ao realizar e apoiar os componentes do controle interno.

Além das comunicações internas, a administração deve assegurar-se da existência de meios adequados de comunicação e obtenção de informações externas, tendo em vista que este tipo de comunicação pode ocasionar um alto impacto na consecução dos objetivos do controle interno. Com base nas comunicações internas e externas recebidas, a administração deve tomar as medidas necessárias para realizar as ações de monitoramento.

Da análise de vinte e dois relatórios de auditoria de avaliação de gestão, elaborados em 2006, verificou-se que em dez relatórios (45%) constavam análises, envolvendo o componente informação e comunicação. As inconsistências detectadas foram: ausência de regimento interno para a unidade; ausência de manuais e rotinas de procedimento; delegação de atribuições/tomada de decisão incompatível com regulamentos internos e atos normativos; ausência de normativos quanto à competência para o exame da legalidade de processos licitatórios e das formalidades contratuais; ausência de demonstrativos do fluxo financeiro de projetos, indispensáveis à tomada de decisão; existência de memorandos sem numeração, assinaturas e padronização; ausência de orientações sobre a utilização de bens móveis. Em dois Ministérios, os auditores analisaram a efetividade dos sistemas de atendimento ao público via telefone, sendo que, em um Ministério, recomendou-se estabelecer normas, objetivos e metas, atribuições, competências por Unidade, controles e indicadores de avaliação em relação ao serviço. Por fim, em 17 relatórios (77%) constam informações sobre a missão institucional do órgão.

#### 5.2.5 Monitoramento

O monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles estejam operando como deveriam e que sejam modificados apropriadamente. Além disso, o monitoramento visa verificar o cumprimento da missão da entidade e se os objetivos gerais do controle interno estão sendo alcançados. Essa finalidade pode ser alcançada por meio de uma atividade contínua, avaliações pontuais ou pela combinação de ambas.

O monitoramento contínuo ocorre no curso normal das operações de uma organização. Se executado continuamente, reage dinamicamente às mudanças de condições, sendo mais efetivo que as avaliações pontuais e ocasionando ações corretivas com custos mais reduzidos.

A extensão e a frequência das avaliações pontuais dependem, em primeiro lugar, de uma avaliação do risco e da efetividade do monitoramento contínuo. Após essa avaliação, a administração deve considerar a natureza e o grau das mudanças; os eventos internos, externos e os riscos associados; a competência e experiência do pessoal que é responsável pelas respostas ao risco e controles relacionados; e os resultados do monitoramento contínuo.

Todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou por meio das avaliações pontuais devem ser comunicadas aos responsáveis por tomar as medidas corretivas. A informação gerada no curso das atividades de monitoramento, geralmente, é relatada através de canais normais de comunicação, o que significa comunicar ao indivíduo responsável pela função e também ao nível superior deste indivíduo. Todavia, os canais alternativos de comunicação devem existir, a fim de comunicar informações delicadas, como atos ilegais ou impróprios.

O monitoramento do controle interno pode ser realizado pela unidade de auditoria interna, pelas entidades de fiscalização superior, por órgão responsável pelo controle interno ou por auditores contratados pela entidade e inclui políticas e procedimentos que buscam garantir que os achados de auditoria serão tratados adequados e oportunamente. O processo de resolução começa quando os resultados de auditoria ou de outras fiscalizações são divulgados pelos gestores e termina quando se toma uma ação que (1) corrija as deficiências identificadas; (2) produza melhoras; e/ou (3) demonstre que os achados e recomendações não requerem ação gerencial.

Em todos os relatórios de auditoria analisados, constam os itens Atuação do TCU e Atuação da CGU, referentes ao próprio exercício ou a exercícios anteriores. O principal objetivo deste ponto é averiguar se a unidade adotou as medidas necessárias ao efetivo cumprimento das determinações e recomendações consignadas pelos órgãos de controle.

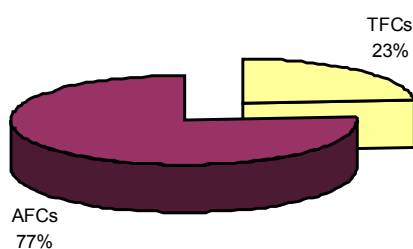
Apenas em um relatório consta que não foram efetuadas determinações ou recomendações pelos órgãos de controle. Nos outros 21 relatórios, verificou-se que foram plenamente atendidas as determinações e/ou recomendações em 6 deles (27%). Em 15 relatórios (68%), verificou-se a não adoção das providências necessárias à plena correção das deficiências encontradas. Destes relatórios, 100% não atenderam, pelo menos, a uma recomendação efetuada pela CGU, e 67%, a alguma determinação exarada pelo TCU.

## 6 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS APLICADOS

Os questionários foram aplicados aos técnicos e analistas de finanças e controle da Secretaria Federal de Controle Interno, via *e-mail* do servidor da instituição. Foram respondidos 132 questionários, o que corresponde a 21,5% do total encaminhado.

O questionário continha doze perguntas, divididas em três partes: a primeira parte (perguntas de 1 a 4) busca identificar o perfil do respondente; a segunda (perguntas de 5 a 10) refere-se ao nível de conhecimento dos respondentes em relação à existência, à missão e aos documentos emitidos pelo Coso e pela Intosai; e a terceira (perguntas 11 e 12) avalia a opinião dos respondentes quanto aos componentes e atividades relacionados aos controles internos.

**Questão 1.** Refere-se ao cargo que o respondente ocupa, já que a carreira está dividida entre técnicos e analistas de finanças e controle. Para o primeiro cargo exige-se o nível médio de escolaridade e para o segundo, o nível superior. Dos 132 respondentes, 31 são técnicos de finanças e controle e 101 são analistas.

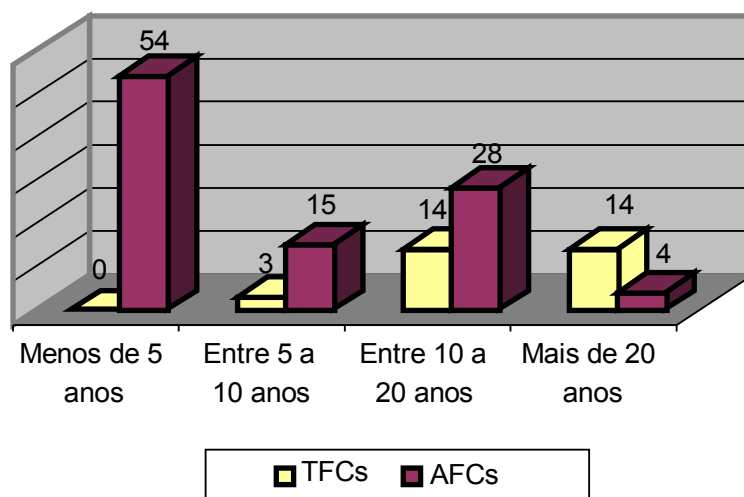


Fonte: autoria própria

Figura 4 – Cargo Ocupado na SFC

**Questão 2.** Verifica o tempo em que o respondente trabalha na área do controle interno. Dos técnicos, 10% responderam possuir entre 5 a 10 anos de experiência profissional na área de controle, 45% responderam ter entre 10 a 20 anos e 45% responderam possuir mais de 20 anos de experiência. Quanto aos analistas, 53% informaram ter menos de 5 anos de

experiência na área do controle interno, 15%, entre 5 a 10 anos, 28%, entre 10 a 20 anos e 4%, mais de 20 anos.



Fonte: autoria própria

Figura 5 – Experiência Profissional na Área de Controle

**Questão 3.** Aqui se busca verificar se o respondente possui função gratificada. Do total de respondentes, 61%, ou seja, oitenta servidores informaram não possuir função gratificada. Em dois questionários, essa pergunta não foi respondida. De acordo com a estrutura definida pelo Decreto n.º 5.683/2006, a SFC possui 6 diretores, 11 assessores, 30 coordenadores, 34 assistentes e 80 chefes de divisão. A tabela a seguir evidencia a distribuição dos respondentes entre as funções gratificadas.

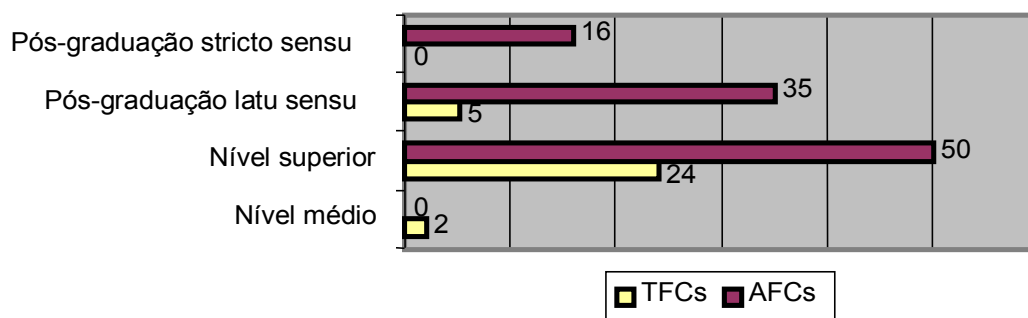
Tabela 1 – Função Gratificada

Função Gratificada	Frequência dos respondentes		
	TFCs	AFCs	Total
Diretor	0	3	3
Assessor	2	2	4
Coordenador	1	4	5
Assistente	4	8	12
Chefe de divisão	7	20	27

Fonte: autoria própria



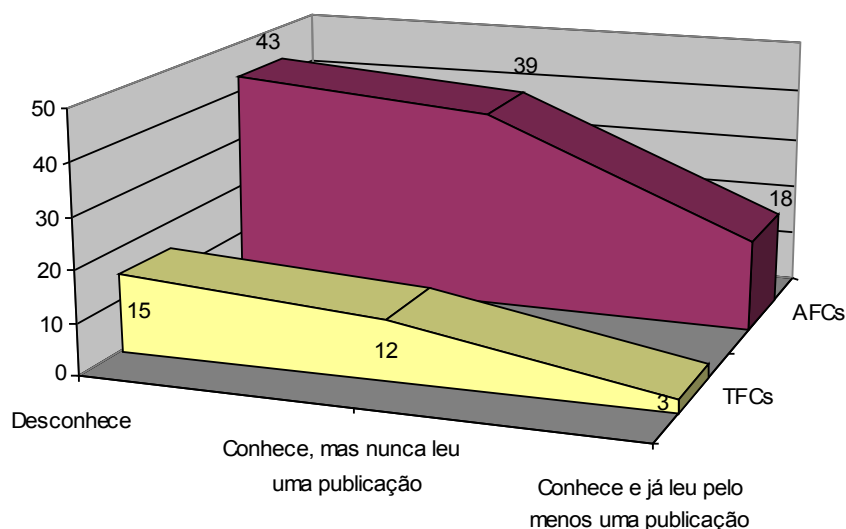
**Questão 4.** A última pergunta da primeira parte trata do nível de escolaridade do servidor. Entre os técnicos, 6% responderam possuir nível médio, 78% o nível superior e 16% possuem pós-graduação *stricto sensu*. Em relação aos analistas, 50% possuem nível superior, 35% pós-graduação *latu sensu* e 15% pós-graduação *stricto sensu*.



Fonte: autoria própria

Figura 6 – Nível de Escolaridade

**Questão 5.** A segunda parte inicia com um questionamento quanto ao conhecimento sobre o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Coso). Cerca de 48% dos técnicos (15) e 43% dos analistas (43) desconhecem essa organização; 39% dos técnicos (12) e dos analistas (39) conhecem o Coso, mas não leram nenhuma de suas publicações; e 10% dos técnicos (3) e 18% dos analistas (18) declararam conhecer a organização e já ter lido pelo menos uma de suas publicações. Destaca-se que 1 analista e 1 técnico responderam ter lido alguma publicação do Coso, mas, na pergunta seguinte, onde se pede para descrever o nome da publicação, os respondentes deixaram em branco, de modo que suas respostas foram desconsideradas. Assim, conclui-se que 54% dos respondentes (72) conhecem o Coso, sendo que destes 16% (21) já leram ao menos uma de suas publicações.



Fonte: autoria própria

Figura 7 – Conhecimento a respeito do Coso

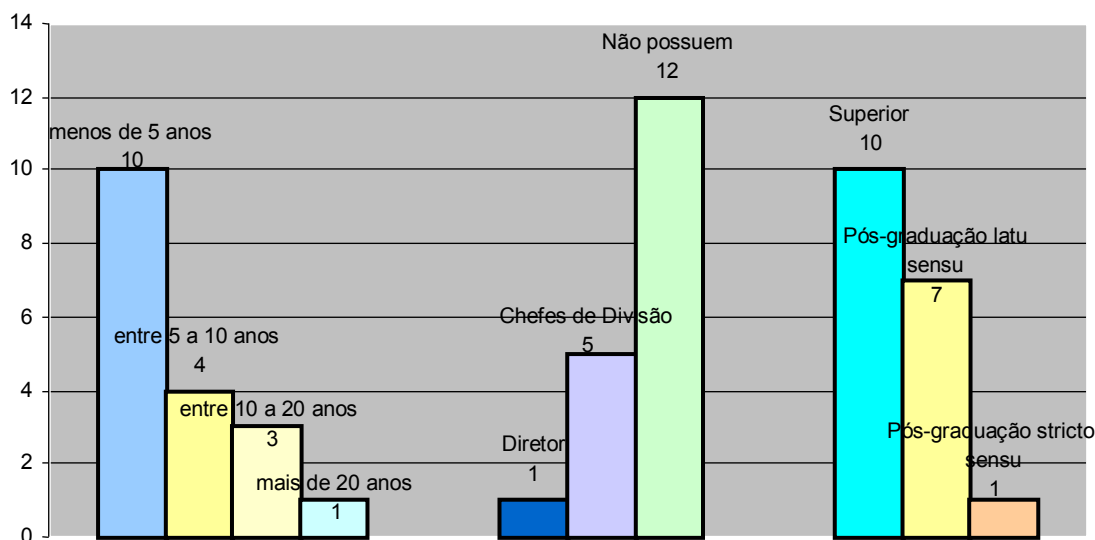
**Questão 6.** Pergunta aberta, na qual se pede para o respondente descrever o nome da publicação do Coso que já tenha lido. Essa pergunta foi incluída no intuito de ratificar o conhecimento daqueles que afirmaram ter lido alguma publicação. Os resultados encontram-se na tabela abaixo:

Tabela 2 – Publicações lidas do Coso

Publicações do Coso	TFCs	AFCs
Internal Control - Integrated Framework (Coso I)	0	4
Enterprise Risk Management Integrated Framework (Coso II)	3	4
Coso I e Coso II	0	9
Publicação referente a Instituições Financeiras	0	1

Fonte: autoria própria

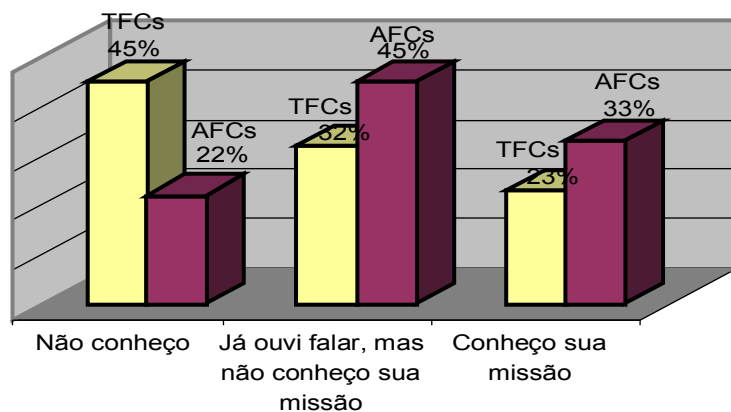
Dos três técnicos que responderam conhecer a publicação *Enterprise Risk Management Integrated Framework*, todos possuem mais de vinte anos de experiência na área de controle interno, não possuem função gratificada, sendo que dois possuem graduação e um pós-graduação *latu sensu*. Em relação aos 18 analistas que leram documentos do Coso, o gráfico baixo evidencia seu perfil.



Fonte: autoria própria

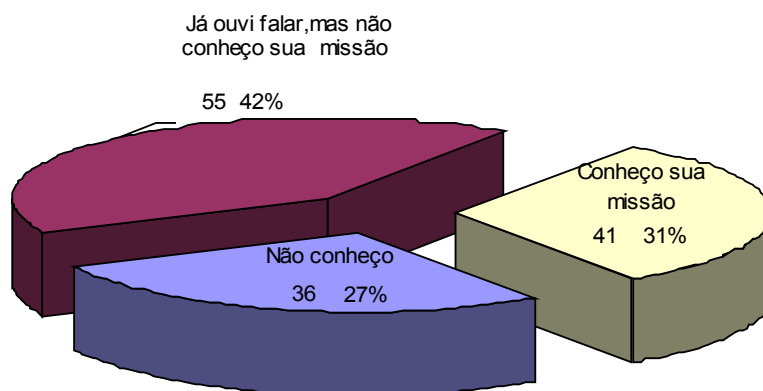
Figura 8 – Perfil dos Analistas

**Questão 7.** Refere-se ao nível de conhecimento do respondente em relação à existência e missão da Intosai. Dos 31 técnicos respondentes, 45% (14) afirmaram desconhecer essa organização, 32% (10) já ouviram falar sobre a Intosai, mas desconhecem sua missão e 23% (7) responderam conhecer a missão da Intosai. Quanto aos 101 analistas respondentes, 22% (22) nunca ouviram falar dessa organização, 45% (45) já ouviram falar, mas desconhecem sua missão e 33% (34) afirmam conhecer a missão da Intosai. No total, apenas 31% dos respondentes afirmam conhecer a missão da Intosai.



Fonte: autoria própria

Figura 9 – Conhecimento sobre a Intosai



Fonte: autoria própria

Figura 10 – Conhecimento Intosai - Total de Respondentes

A análise estatística demonstrou uma correlação positiva entre o conhecimento a respeito da Intosai, o cargo que o servidor ocupa e seu nível de escolaridade, a um nível de significância de 5%, bem como foi observada uma correlação positiva entre o nível de conhecimento da Intosai e do Coso, a um nível de significância de 1%. A tabela a seguir evidencia os resultados das correlações.

Tabela 3 – Correlações referentes ao conhecimento da Intosai

		Cargo que Ocupa	Nível de Escolaridade	Conhecimento sobre o Coso	Conhecimento das publicações do Coso
Conhecimento sobre a Intosai	Pearson Correlation	.192(*)	.197(*)	.624(**)	.349(**)
	Sig. (2-tailed)	.028	.023	.000	.000
	N	132	132	132	132

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Foi aplicado o teste estatístico qui-quadrado ( $\chi^2$ ) com a finalidade de verificar se as divergências entre as frequências observadas e esperadas são estatisticamente significantes ou não. Este teste representa um modelo estatístico não-paramétrico que exige uma distribuição

normal da amostra e que as variáveis sejam qualitativas e apresentadas em forma de categorias (STEVENSON, 2001)

Para  $\alpha = 1$ , o teste revelou um qui-quadrado de 830,4, demonstrando uma elevada associação entre as variáveis, ou seja, as questões apresentam dependência entre si.

**Questão 8.** Aqui, pretende-se saber do respondente se este conhece as publicações da Intosai. Desconhecem as publicações 77% dos técnicos (24) e 72% dos analistas (73), ou seja, 73% (97) dos respondentes desconhecem as publicações da Intosai e 26% (34) já leram alguma publicação da organização.

Tabela 4 – Conhecimento sobre as Publicações da Intosai

Respostas	Frequência		
	TFCs	AFCs	Total
Desconheço seus trabalhos	24	73	97
Já li pelo menos uma de suas publicações	7	19	26
Já li mais de uma publicação	0	8	8
Não respondeu	0	1	1
TOTAL	31	101	132

Fonte: autoria própria

Foi também observada a existência de uma correlação positiva entre o nível de conhecimento das publicações emitidas pelo Coso e o nível de conhecimento a respeito dos documentos publicados pela Intosai, a um nível de significância de 1%, conforme demonstrado abaixo:

Tabela 5 – Correlação referente ao conhecimento das publicações do Coso e da Intosai

		Conhecimento sobre o Coso	Leitura de publicações do Coso
Conhecimento das publicações da Intosai	Pearson Correlation	.675(**)	.554(**)
	Sig. (2-tailed)	.000	.000
	N	132	132

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Questão 9.** Pergunta aberta. A fim de ratificar a resposta anterior, pede-se ao respondente informar o nome da publicação lida. Dos 26 respondentes que afirmaram ter lido pelo menos uma publicação, 2 técnicos e 3 analistas não responderam a nona pergunta, de modo que suas respostas foram desconsideradas; e dos 8 analistas que responderam ter lido mais de uma

publicação, 1 não respondeu a essa pergunta, do mesmo modo, foi excluído. Assim, já leram pelo menos uma publicação 16% dos técnicos (5) e dos analistas (16); e já leram mais de uma publicação 7% dos analistas (7). Os resultados constam da tabela a seguir:

Tabela 6 – Publicações lidas da Intosai

<b>Publicações da Intosai</b>	<b>TFCs</b>	<b>AFCs</b>
Somente as Normas de Auditoria da Intosai	2	9
Somente a Declaração de Lima	3	5
Somente o Código de Ética	0	1
Declaração de Lima e Normas de Auditoria da Intosai	0	1
Declaração de Lima e Código de Ética	0	1
Normas de Auditoria da Intosai e Código de Ética	0	2
Declaração de Lima, Normas de Auditoria da Intosai e Código de Ética	0	1
Código de Ética e Guia de Padrões de Controles Internos no Setor Público	0	1
Outras publicações	0	2
Total	5	23

Fonte: autoria própria

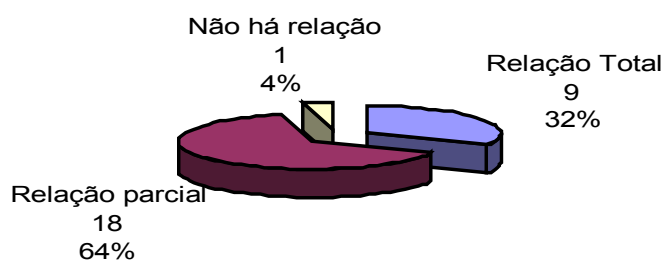
Nota-se que apenas 1 analista (1% dos respondentes) já leu o Guia de Padrões de Controles Internos no Setor Público. Quanto às publicações mais lidas, destacam-se as Normas de Auditoria e a Declaração de Lima. Vale ressaltar que essas duas publicações são exigidas nos editais dos concursos públicos para admissão de analistas do Tribunal de Contas da União.

Ao fazer uma relação entre as perguntas 7, 8 e 9, verifica-se que, dos 7 técnicos que responderam conhecer a missão da Intosai, 5 leram pelo menos uma de suas publicações. No que tange aos analistas, dos 34 que conhecem a missão da Intosai, 23 (68%) já leram publicações da organização. Abaixo, segue a descrição dessa relação:

- Dos 5 técnicos que afirmaram ter lido algum documento da Intosai, 4 responderam conhecer o Coso e ter lido pelo menos uma publicação da organização e 1 afirmou conhecer a organização, mas não ter lido nenhuma publicação.
- Em relação aos 23 analistas que leram publicações da Intosai, 8 responderam conhecer o Coso, mas desconhecem suas publicações, e 15 já leram algum documento emitido pelo Coso.

**Questão 10.** Pergunta-se ao respondente se ele considera haver relação entre os estudos emitidos pela Intosai e as atividades desempenhadas na Secretaria Federal de Controle Interno. Na análise dos dados dessa questão, consideraram-se apenas os respondentes que leram publicações da Intosai. Todos os técnicos (5) consideraram haver relação parcial entre

os estudos da Intosai e as atividades realizadas na SFC. Dos 23 analistas respondentes, 9 consideraram haver uma relação total entre as publicações da Intosai e suas atividades; 13 responderam haver uma relação parcial; e 1 considerou não haver relação.



Fonte: autoria própria

Figura 11 – Relação com as Atividades Desempenhadas

A análise do coeficiente de Pearson demonstra a correlação positiva entre a percepção de existência de uma relação entre as orientações exaradas pela Intosai, por meio de seus estudos, e o nível de conhecimento sobre o Coso (5ª questão); do conhecimento a respeito dos estudos publicados pelo Coso (6ª questão); do conhecimento sobre a Intosai (7ª questão); e de suas publicações (8ª e 9ª questões).

Tabela 7 – Correlação referente às atividades profissionais desempenhadas

		Conhecimento sobre o Coso	Publicações do Coso	Conhecimento sobre a Intosai	Publicações da Intosai	Leitura Estudos da Intosai
Relação com as atividades profissionais desempenhadas	Pearson Correlation	.637(**)	.391(**)	.670(**)	.761(**)	.568(**)
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	132	132	132	132	132

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**Questão 11.** Na primeira questão da terceira parte, busca-se verificar a opinião do respondente quanto à relevância de algumas atividades e eventos relacionados aos controles internos, cujos resultados encontram-se tabulados a seguir:

Tabela 8 – Opinião dos respondentes quanto às atividades e aos eventos relacionados a um sistema de controles internos

Controles Internos	Cargos	Não é relevante		Pouco relevante		Relevante		Muito relevante		Não Respondido	
		Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Promover cursos para capacitação	TFC	3	10%	1	3%	0	-	27	87%	0	-
	AFC	3	3%	8	8%	27	27%	61	60%	2	2%
Identificar riscos	TFC	1	3%	1	3%	6	20%	23	74%	0	-
	AFC	0	-	4	4%	19	19%	76	75%	2	2%
Estabelecer códigos de conduta	TFC	2	6%	3	10%	12	39%	13	42%	1	3%
	AFC	3	3%	10	10%	39	39%	47	46%	2	2%
Punir transgressões	TFC	5	16%	6	20%	11	35%	9	29%	0	-
	AFC	15	15%	15	15%	30	30%	39	38%	2	2%
Controlar o acesso a ativos e documentos	TFC	2	6%	3	10%	12	39%	13	42%	1	3%
	AFC	3	3%	12	12%	33	33%	50	49%	3	3%
Manter canais alternativos de comunicação	TFC	2	6%	5	16%	16	52%	8	26%	0	-
	AFC	3	3%	24	24%	44	44%	28	28%	2	2%
Desenvolver respostas aos riscos	TFC	2	6%	3	10%	10	32%	16	52%	0	-
	AFC	2	2%	8	8%	27	27%	62	61%	2	2%
Avaliar periodicamente o desempenho	TFC	1	3%	5	16%	14	45%	11	35%	0	-
	AFC	5	5%	22	22%	41	41%	31	31%	2	2%
Reduzir custos operacionais	TFC	1	3%	5	16%	15	48%	10	32%	0	-
	AFC	6	6%	21	21%	39	38%	33	33%	2	2%
Manter manuais de procedimentos	TFC	0	-	2	6%	10	32%	19	61%	0	-
	AFC	2	2%	8	8%	32	32%	55	54%	4	4%
Manter unidade de auditoria interna	TFC	0	-	1	3%	14	45%	16	52%	0	-
	AFC	1	1%	10	10%	36	36%	51	50%	3	3%

Fonte: autoria própria

Em relação ao ambiente de controle, verifica-se uma percepção similar entre técnicos e analistas quanto à importância de promover cursos de capacitação (87% dos técnicos e dos analistas consideram essa atividade relevante/muito relevante) e de estabelecer códigos de conduta (81% dos técnicos e 85% dos analistas consideram relevante/muito relevante). Quanto à atividade de punir transgressões, também há uma percepção similar entre técnicos e analistas: 36% dos técnicos e 30% dos analistas consideram não ser relevante ou possuir pouca relevância a punição de transgressões. Essa percepção vai de encontro às diretrizes relacionadas ao ambiente de controle que pregam a importância de exemplar punição aos transgressores dos controles implementados, embora a punição, em si mesma, não seja a finalidade da implementação de controles internos. Conquanto a maioria dos respondentes considere relevante ou muito relevante a aplicação de punições, um percentual acima de 30% de opiniões contrárias às diretrizes é bastante expressivo.



No que tange à avaliação de riscos, a quase totalidade dos técnicos e analistas (94%) considera ser relevante ou muito relevante a identificação de riscos e 84% dos técnicos e 88% dos analistas atribuem essa mesma percepção em relação ao desenvolvimento de respostas aos riscos, em total consonância às modernas diretrizes sobre controles internos.

Analistas e técnicos possuem a mesma percepção quanto às atividades de controle sobre o acesso a ativos e documentos, consideradas relevantes ou muito relevantes para 82% dos técnicos e analistas. Quanto à atividade de avaliação periódica de desempenho, destaca-se que, para 80% dos técnicos e 72% dos analistas, essa é relevante ou muito relevante. Todavia, verifica-se que 27% dos analistas e 19% dos técnicos consideram irrelevante ou pouco relevante essa atividade de controle, a contrariar as diretrizes constantes dos documentos do Coso, da Intosai e da literatura em geral relacionada a controles internos. Em relação a manter manuais de procedimentos, há uma pequena diferença de percepção entre os servidores, já que 61% dos analistas consideram essa atividade muito relevante, sendo que essa mesma percepção é atribuída por 54% dos técnicos.

No que concerne à informação e à comunicação, 27% dos analistas e 22% dos técnicos acreditam não ser relevante ou possuir pouca relevância para os controles internos manter canais alternativos de comunicação. Essa percepção diverge das atuais diretrizes sobre a importância da existência de canais alternativos de comunicação capazes de substituir os canais tradicionais quando esses não estiverem fluindo adequadamente.

Quanto a manter uma unidade de auditoria interna, que está relacionada ao ambiente de controle e ao monitoramento, para 97% dos técnicos e 86% dos analistas, é relevante ou muito relevante manter esta unidade. A manutenção de uma unidade de auditoria interna depende da estrutura da organização, mas, quando os benefícios de mantê-la superam os custos, o Coso e a Intosai recomendam a implementação de uma unidade de auditoria.

Por fim, questionou-se sobre a relevância de reduzir custos operacionais para os controles internos. Cerca de 80% dos técnicos e 71% dos analistas consideram que a redução de custos operacionais possui relevância ou muita relevância para os controles internos. A redução de custos pode ocorrer em consequência de controles internos efetivos, pois um dos seus objetivos é promover operações eficientes e eficazes. Todavia, a redução de custos não está diretamente vinculada a uma atividade ou componente de um sistema de controles internos.

**Questão 12.** A última pergunta do questionário visa a identificar o conhecimento do respondente a respeito dos componentes do modelo de controles internos apresentado no Guia da Intosai, o qual tem por base o documento *Internal Control – Integrated Framework*, publicado pelo Coso. Apenas 5 (4%) respondentes identificaram exatamente os cinco componentes do modelo de controles internos (ambiente de controle; identificação de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento). Trata-se de 1 técnico e 4 analistas. Dos 5 respondentes, 4 leram o Coso I, exatamente a base do trabalho da Intosai e 1 leu o Coso II que faz referência ao primeiro trabalho. Embora esses respondentes não tenham lido especificamente o Guia de Padrões de Controles Internos no Setor Público, infere-se que seu conhecimento advém dos estudos do Coso.

Quadro 5 – Perfil dos Respondentes

Cargo	Experiência	Função Gratificada	Nível de Escolaridade	Publicações lidas do Coso	Conhec. da Intosai	Publicação da Intosai	Relação com a atividade profissional
TFC	Mais de 20 anos	Não possui	Superior	Coso II	Conhece a missão	Declaração de lima	Parcialmente
AFC	Entre 10 e 20 anos	Não possui	Pós-graduação <i>latu sensu</i>	Coso I	Conhece a missão	Normas de auditoria	Parcialmente
AFC	Menos de 5 anos	Não possui	Pós-graduação <i>latu sensu</i>	Coso I e Coso II	Conhece a missão	Código de ética e Normas de auditoria	Totalmente
AFC	Menos de 5 anos	Não possui	Superior	Coso I e Coso II	Conhece a missão	Normas de auditoria	Totalmente
AFC	Entre 5 e 10 anos	Chefe de divisão	Superior	Coso I e Coso II	Conhece a missão	Código de ética e Normas de auditoria	Parcialmente

Fonte: autoria própria

## 7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Em face dos objetivos desta pesquisa, observou-se não existir um elevado nível de harmonização conceitual entre as normas emitidas pela Secretaria Federal de Controle Interno e as diretrizes do Coso e da Intosai, de modo a rejeitar a hipótese nula  $H_0(a)$ . Conquanto não se tenha verificado divergência em relação a conceitos, percebeu-se que as normas da SFC não abordam expressamente os cinco componentes do modelo de controles internos. Há uma carência na sistematização das diretrizes, conceitos e componentes apresentados no documento da SFC frente aos documentos do Coso e da Intosai.

Em relação ao assunto risco, observou-se que, enquanto as organizações externas fazem forte referência a esse tema, como principal corolário do alcance dos objetivos dos controles internos, a norma pátria limita-se a fazer poucas e vagas referências aos riscos, não os definindo, nem contextualizando seus impactos sobre os controles internos.

Uma das conseqüências da ausência de tratamento detalhado sobre riscos nas normas da SFC é a não avaliação dos controles relacionados ao gerenciamento de riscos das entidades auditadas, conforme se constatou nos vinte e dois relatórios de auditoria de avaliação de gestão analisados. Portanto, devido à ausência da análise do componente Avaliação de Riscos, rejeita-se a hipótese nula  $H_0(b)$ .

A identificação de vários fatores de risco, nas auditorias realizadas em 2006, indica a necessidade de uma adequada avaliação de riscos nas unidades auditadas, a fim de que, no futuro, a probabilidade e o impacto da ocorrência desses fatores sejam mitigados. Uma medida que pode contribuir para adoção de ações relacionadas à avaliação de riscos nas unidades auditadas é a própria iniciativa da SFC em analisar a efetividade desse componente dos controles internos. Na medida em que a SFC começar a analisar se a avaliação de risco está sendo efetiva, as próprias unidades auditadas terão uma motivação maior para realizar essa importante tarefa.

No que tange à verificação do nível de conhecimento dos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC, quanto à existência, missão e estudos produzidos pelo Coso e pela Intosai, verificou-se um baixo nível de conhecimento em relação às organizações supracitadas e seus respectivos estudos, de forma a ser também rejeitada a hipótese nula  $H_0(c)$ .

Destaca-se que dos 28 respondentes que leram publicações da Intosai, 27 afirmaram haver uma relação, total ou parcial, entre os documentos emitidos pela organização e as

atividades desempenhadas na SFC. Esse fato corrobora a utilidade da disseminação desses conhecimentos em todos os níveis da Secretaria Federal de Controle Interno.

Um fator importante na busca pelo aperfeiçoamento da avaliação dos controles internos no âmbito da SFC, que passa pela difusão das modernas diretrizes internacionais sobre controles internos, é a constatação que uma parte dos analistas e técnicos respondentes possui uma visão divergente a respeito de determinadas atividades dos controles internos, em face das orientações atuais. Para 27% dos analistas e 19% dos técnicos respondentes, a avaliação periódica não é relevante ou é pouco relevante para o controle; 27% dos analistas e 22% dos técnicos também atribuem essa mesma percepção para o fato de manter canais alternativos de comunicação; bem como 30% dos analistas e 36% dos técnicos acreditam ser irrelevante ou pouco relevante punir transgressões. Essas percepções vão de encontro às modernas diretrizes relacionadas ao Controle e podem trazer prejuízos na avaliação dos controles internos no âmbito da SFC.

Diante dos resultados desta pesquisa, propõe-se a realização de palestras e cursos aos analistas e técnicos de finanças e controle da SFC, no sentido de promover a disseminação das orientações internacionais relacionadas aos controles internos, já amplamente consolidadas por mais de uma década no âmbito internacional.

## REFERÊNCIAS

ABRAMO, Claudio W. Percepções pantanosas: a dificuldade de medir a corrupção. **Revista novos estudos**, n. 73, p. 33-37, nov. 2005.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **SAS 78 – Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS nº 55**, v. 1. New York, 1995.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). FEA/USP, 1998.

ARAÚJO, Fábio da Silva. **Controle interno no poder executivo federal: um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU)**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. UnB, UFPE, UFPB e UFRN. Brasília: 2007.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

\_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

**BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID)**. Termos de Referência para a Auditoria Externa de Projetos Financiados pelo BID (AF-400). Unidade Desembolsos e Auditoria Externa (ROS/DAU). Washington, 2003.

\_\_\_\_\_. Guias para a elaboração de demonstrações financeiras e requisitos de auditoria independente (AF-300). Unidade Desembolsos e Auditoria Externa (ROS/DAU). Washington, 2003.

BASLE COMMITTEE ON BANKING. **Framework for internal control systems in Banking Organizations**. Basle, sept. 1998. Disponível em <<http://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf?noframes=1>>. Acesso em: 24 mar. 2008.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, William; JOHNSON, Raymond; KEEL, Walter. **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. **Lex**: legislação federal e marginália. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Controladoria-Geral da União. Relatório de gestão da Controladoria Geral da União – exercício 2006. Brasília: mar. 2007. Disponível em:< <https://www.cgu.gov.br> > Acesso em: 10 nov. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 25 jan. 2006. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5682.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D5682.htm) > Acesso em: 20 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 4.113, de 5 de fevereiro de 2002. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 6 fev. 2002. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4113.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4113.htm) > Acesso em: 20 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 4.117, de 6 de fevereiro de 2002. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 7 fev. 2002. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4117.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4117.htm) > Acesso em: 20 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 29 mai. 2003. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.683.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm) > Acesso em: 20 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.204, de 5 de dezembro de 2005. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 6 dez. 2005. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11204.htm) > Acesso em: 20 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 2.143-31, de 2 de abril de 2001. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, 03 abr. 2001. Disponível em:< [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2001/2143-31.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2143-31.htm) > Acesso em: 19 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Secretaria Federal de Controle Interno. Relatório de atividades SFC 2006. Brasília, mar. 2007. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br> > Acesso em: 15 set. 2007.

\_\_\_\_\_. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/InstrucoesNormativas.asp>> Acesso em: 10 out. 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.º 49, de 13 de dezembro de 2005. Disponível em: <[http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS\\_JURISPRUDENCIA/ATOS\\_NORMATIVOS/INSTRUCOES\\_NORMATIVAS/INT2005-049.DOC](http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS_JURISPRUDENCIA/ATOS_NORMATIVOS/INSTRUCOES_NORMATIVAS/INT2005-049.DOC) > Acesso em: 22 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. Portaria n.º 90, de 6 de março de 2006. Disponível em: <[http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS\\_JURISPRUDENCIA/ATOS\\_NORMATIVOS/PORTARIAS/PORTARIAS\\_2001\\_A\\_2005/PRT2003-090.DOC](http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS_JURISPRUDENCIA/ATOS_NORMATIVOS/PORTARIAS/PORTARIAS_2001_A_2005/PRT2003-090.DOC)> Acesso em: 22 dez. 2007.

BREI, Zani Edna A. Corrupção: dificuldades para definição e para um consenso. **Revista de Administração Pública**, v. 30, p. 64-77, jan-fev. 1996.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

CHAVES, Francisco Eduardo C. **Controle externo da gestão pública**. Niterói: Impetus, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Internal Control – Integrated Framework**. 2. ed. New York, may. 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprovar a NBC T 11– Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, com alterações. **Resolução n. 820**, de 17 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res820.htm>. Acesso em: 12 out. 2007.

COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria: filosofia e técnica**. Tradução Sonia Schwartz. São Paulo: Saraiva, 1983.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito administrativo**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIAMOND, Jack. **The role of internal audit in government financial management: na international perspective**. IMF Working Paper WP/02/94, may. 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FONTES FILHO, Joaquim Rubens. **Governança organizacional aplicada ao setor público**. In: VIII CONGRESSO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Panamá, 2003.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Fábio G. Conflito social e *welfare state*: Estado e desenvolvimento social no Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 2, p. 201-234, mar-abr. 2006.

GÜNTHER, Hartmut. **Como elaborar um questionário**. Série: Planejamento de Pesquisa nas Ciências Sociais, n.º 1. Brasília: UnB, Laboratório de Psicologia Ambiental. 2003.

HESKETH, José L.; HESKETH, Mirian A. Teorias do comportamento humano em organizações. **Revista Portuguesa de Pedagogia**, ano 17, v. 17, p. 205-240, 1983.

HILL, Andrew; HILL, Manuela M. **Investigação por questionário**. 3. ed. Lisboa: Sílabo, 2005.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. **Guidelines for internal control standards for the public sector**. Bruxelas, 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em: 16 jun. 2007.

MARCELINO, Gileno F. **Sistemas e hierarquização de decisões**. Descentralização em Ciência e Tecnologia. São Paulo: Cortez Editora/CNPq, 1985.

\_\_\_\_\_. **Administração por objetivos**. Gestão Estratégica de Universidade. Brasília: Editora UnB, 2004.



\_\_\_\_\_. A falsa dicotomia entre teoria e prática. **Revista de Administração**. FEA/USP, v. 17, n. 4, jan./mar. 1982.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Reforma do estado e transparência: estratégias de controle da corrupção no Brasil**. In: VII CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Lisboa, out. 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

O'DONNELL, G. Horizontal accountability in new democracies. **Journal of Democracy**, v. 9, n. 3, jul. 1998.

PEREZ JUNIOR, José; PESTA, Armando; FRANCO, Sergio. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PETER, Maria da Glória A.; MACHADO, Marcus Vinícius V. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **Auditoria de gestão - uma forma eficaz de promoção da accountability**. In: XXI ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, Rio de Janeiro, 2007.

SANCHEZ, Oscar A. **Os controles internos da administração pública: a governança e a construção de controles no Governo do Estado de São Paulo** Tese (Doutorado em Ciência Política). Universidade de São Paulo: 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2005.

SPECK, Bruno W. **Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União: o papel da instituição superior de controle financeiro no sistema político-administrativo do Brasil**. São Paulo: Função Konrad Adenauer, 2000.

SPIRA, Laura; PAGE, Michael. Risk management the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, n. 4, apr. 2003.

STEVENSON, William J. **Estatística Aplicada à Administração**. São Paulo: Harbra, 2001.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1999.

TIMOTHY, J. P.; GONZÁLEZ, Júlio. Cultura política, capital social e percepções sobre corrupção: uma investigação quantitativa em nível mundial. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 21, p. 51-69, nov. 2003.

## APÊNDICE A – RELATÓRIOS DE AUDITORIA ANALISADOS

Número do Relatório	Unidades Jurisdicionadas
175455	Gabinete do Ministro – GM/MAPA
175441	Secretaria Executiva (SE-MAPA), agregando a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Humanos, da Coordenação-Geral de Orçamento e Finanças e da Coordenação-Geral de Execução Financeira; e agrega a Coordenação-Geral de Logística e Serviços Gerais, da Coordenação-Geral de Planejamento e Modernização da Gestão, e a Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação.
175693	Secretaria Executiva (SE-MICI) agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Humanos e da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos; os órgãos específicos singulares vinculados ao Ministério, exceto o Departamento Nacional de Trânsito (Denatran); e os Programas Sociais executados com o apoio da Caixa Econômica Federal, agregando o Fundo de Arrendamento Residencial (FAR).
175907	Secretaria Executiva (SE-MDA), agregando a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Planejamento e Orçamento; da Coordenação-Geral de Finanças, Convênio e Contabilidade; e da Coordenação-Geral de Administração e Recursos Humanos.
175819	Secretaria Executiva (SE-MDIC) agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Planejamento, Orçamento e Finanças; da Coordenação-Geral de Serviços Gerais; e da Coordenação-Geral de Recursos Humanos; a Secretaria do Desenvolvimento da Produção; a Secretaria de Comércio Exterior; a Secretaria de Tecnologia Industrial; e Secretaria de Comércio e Serviço.
175317	Secretaria Executiva (SE-MDS), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Logística e Administração, a Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade e da Coordenação-Geral de Recursos Humanos; a Secretaria de Avaliação e Gestão da Informação; a Secretaria de Articulação Institucional e Parcerias; e Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.
175313	Secretaria Executiva (SE-ME), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos; programas/fundos executados/geridos com apoio da Caixa Econômica Federal; a Secretaria Nacional do Esporte Educacional; a Secretaria Nacional de Desenvolvimento do Esporte e Lazer; e a Secretaria Nacional de Esporte do Alto Rendimento.
175086	Gabinete do Ministro (GM-MEC)
175063	Secretaria Executiva (SE-MEC), agregando: a Subsecretaria de Planejamento e Orçamento (SPO), que agrega as contas da Coordenação-Geral de Orçamento e da Coordenação-Geral de Finanças; e a Subsecretaria de Assuntos Administrativos (SAA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos e da Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas.
175564	Gabinete do Ministro (GM-MF)
175561	Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda – SE/MF.

175411	Secretaria Executiva (SE-MI), agregando: o Departamento de Gestão Interna (DGI), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Execução Orçamentária e Financeira e da Coordenação-Geral de Suporte Logístico; o Departamento de Gestão Estratégica (DGE); a Secretaria de Políticas de Desenvolvimento Regional; a Secretaria de Programas Regionais; a Secretaria de Desenvolvimento do Centro-Oeste; a Secretaria Nacional de Defesa Civil; e a Secretaria de Infra-Estrutura Hídrica.
175509	Secretaria Executiva (SE-MinC), agregando: a Diretoria de Gestão Interna – DGI, que consolida as contas da Coordenação Geral de Gestão de Pessoas, da Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças e Contabilidade, do Centro Técnico de Atividades Audiovisuais, da Cinemateca Brasileira, do Monumenta e do Condomínio Palácio Gustavo Capanema; a Coordenação-Geral de Programação Orçamentária e Financeira; a Secretaria de Políticas Culturais; a Secretaria de Programas e Projetos Culturais; a Secretaria do Audiovisual; a Secretaria da Identidade e da Diversidade Cultural; a Secretaria de Articulação Institucional; a Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura; e fundos vinculados aos órgãos do MinC.
175786	Secretaria Executiva (SE-MMA), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Planejamento e Orçamento e da Coordenação-Geral de Finanças; e a Secretaria de Biodiversidade e Florestas.
175838	Secretaria Executiva (SE-MME), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Orçamento e Finanças, da Coordenação-Geral de Recursos Humanos e da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos e agrega a Coordenação-Geral de Compras e Contratos e a Coordenação-Geral de Tecnologia da Informação; a Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral; a Secretaria de Energia Elétrica; a Secretaria de Planejamento e Desenvolvimento Energético; e a Secretaria de Petróleo, Gás Natural e Combustíveis Renováveis.
175230	Secretaria Executiva (SE-MP), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos da Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas e da Coordenação-Geral de Planejamento, Orçamento e Finanças e agrega a Coordenação-Geral de Acompanhamento de Contratos; o Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (DEST); o Departamento de Extinção e Liquidação (Deliq), que contém informações sobre os acervos dos órgãos e entidades em liquidação sob sua supervisão; a Unidade de Coordenação de Programas que agrega as contas das Unidades Executoras dos Programas PMPEF, PROGER, PROMOEX, PNAGE e EUROBRASIL 2000; a Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPIE); a Secretaria de Orçamento Federal (SOF); a Secretaria de Assuntos Internacionais (SEAIN); e a Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI).
175147	Secretaria Executiva (SE-MPS), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Orçamento, Finanças, da Coordenação-Geral de Recursos Humanos e da Coordenação-Geral de Logística e Serviços Gerais; a Secretaria de Previdência Social; a Secretaria de Previdência Complementar; o Gabinete do Ministro; e a Ouvidoria-Geral do MPS.
175655	Gabinete do Ministro (GM-MS)
175432	Secretaria Executiva (SE-MT), agregando: a Subsecretaria de Assuntos Administrativos (SAA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Humanos e da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos; a Subsecretaria de Planejamento e Orçamento (SPO); a Secretaria de Política Nacional de Transportes; a Secretaria de Gestão dos Programas de Transportes; e a Secretaria de Fomento para Ações de Transportes.
175627	Gabinete do Ministro (GM-MTE)
175617	Secretaria Executiva (SE-MTE), agregando: a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e

	Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Orçamento e Finanças, da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos; Coordenação-Geral de Recursos Humanos e da Coordenação-Geral de Recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador; e a Secretaria de Inspeção do Trabalho.
175512	Secretaria Executiva (SE-MTur), agregando: Gabinete do Ministro; a Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração (SPOA), que consolida as contas da Coordenação-Geral de Recursos Humanos, da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos, da Coordenação-Geral de Convênio e da Coordenação-Geral de Planejamento, Orçamento e Finanças; e a Secretaria Nacional de Políticas de Turismo.

## APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO

### 1ª PARTE: Perfil do respondente

1ª) Qual o cargo que você ocupa?

	Técnico de Finanças e Controle – TFC
	Analista de Finanças e Controle – AFC
	Outros

2ª) Quanto tempo você trabalha no Controle Interno?

	Menos de 5 anos
	Entre 5 a 10 anos
	Entre 10 a 20 anos
	Mais de 20 anos

3ª) Qual a função gratificada que você exerce?

	Diretor
	Assessor
	Coordenador
	Assistente
	Chefe de divisão
	Não possuo função gratificada

4ª) Qual o seu nível de escolaridade?

	Ensino médio
	Ensino superior
	Pós-graduação <i>latu sensu</i>
	Pós-graduação <i>stricto sensu</i>

### 2º PARTE: Organizações e publicações relacionadas a controles internos

5ª) Qual o seu conhecimento sobre o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*?

	Desconheço
	Conheço a organização, mas não li nenhuma de suas publicações
	Conheço a organização e já li pelo menos uma de suas publicações

6ª) Caso você tenha escolhido a terceira opção na pergunta anterior, responda qual ou quais as publicações que você já leu?

---

7ª) Quanto à *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*?

	Não conheço essa organização
	Já ouvi falar, mas não conheço sua missão
	Conheço a missão da INTOSAI

8ª) Em relação aos documentos publicados pela INTOSAI?

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Desconheço seus trabalhos                |
| <input type="checkbox"/> | Já li pelo menos uma de suas publicações |
| <input type="checkbox"/> | Já li mais de uma publicação             |

9ª) Se você respondeu que já leu algum documento emitido pela INTOSAI, relacione-o(s) abaixo:

\_\_\_\_\_

10ª) Você vê relação entre os documentos emitidos pela INTOSAI e as atividades desenvolvidas pela Secretaria Federal de Controle Interno?

- |                          |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | Sim, totalmente   |
| <input type="checkbox"/> | Sim, parcialmente |
| <input type="checkbox"/> | Não               |
| <input type="checkbox"/> | Não sei           |

3ª PARTE: Controles internos

11ª) Quais das ações abaixo você associa como um componente, evento ou atividade que se relaciona com controles internos, atribuindo uma nota de 0 a 3, sendo:

- 0 – não vê relação com controles internos  
 1 – pouco relevante  
 2 – relevante  
 3 – muito relevante

	0	1	2	3
Promover cursos de capacitação para os funcionários				
Identificar riscos				
Estabelecer um código de condutas				
Punir transgressões				
Controlar o acesso aos recursos e registros				
Manter canais alternativos de comunicação				
Desenvolver respostas aos riscos				
Avaliar rotineiramente o desempenho do pessoal				
Reduzir custos operacionais				
Elaborar manuais de procedimentos				
Manter unidade de auditoria interna				

12ª) Quais dos elementos abaixo você associa como um componente de um sistema de controles internos. Você pode marcar mais de uma alternativa:

- |                          |                              |
|--------------------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | Planejamento estratégico     |
| <input type="checkbox"/> | Monitoramento                |
| <input type="checkbox"/> | Missão da entidade           |
| <input type="checkbox"/> | Ambiente de controle         |
| <input type="checkbox"/> | Informação e comunicação     |
| <input type="checkbox"/> | Definição clara de objetivos |
| <input type="checkbox"/> | Atividades de controle       |
| <input type="checkbox"/> | Avaliação de riscos          |