

**LUCIANA NUNES GOULART**

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS  
DA UNIÃO: A UTILIZAÇÃO DA ABORDAGEM DE  
CONTROLES INTERNOS NA AVALIAÇÃO DOS ÓRGÃOS  
AUDITADOS**

Coordenador Acadêmico: Professor Frederico Lustosa da Costa

Professor Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso MBA em  
Planejamento, Orçamento e Gestão Pública de Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de  
Especialização, do Programa FGV Management como pré-requisito  
para a obtenção do título de Especialista

TURMA 10

**Brasília – DF**

2011

O Trabalho de Conclusão de Curso

**AUDITORIA OPERACIONAL NO TRIBUNAL DE CONTAS  
DA UNIÃO: A UTILIZAÇÃO DA ABORDAGEM DE  
CONTROLES INTERNOS NA AVALIAÇÃO DOS ÓRGÃOS  
AUDITADOS.**

elaborado por Luciana Nunes Goulart e aprovado pela Coordenação Acadêmica foi aceito como pré-requisito para a obtenção do MBA em Planejamento, Orçamento e Gestão Pública Curso de Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management.

Data da aprovação: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

---

Coordenador Acadêmico: Professor Frederico Lustosa da Costa

---

Professor Orientador: Carlos Alberto Sampaio de Freitas

## **AGRADECIMENTO**

Esse trabalho não teria sido possível sem a ajuda da equipe da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) do Tribunal de Contas da União e dos grandes amigos que tenho lá.

Em especial, agradeço ao meu orientador Carlos Alberto Sampaio de Freitas, pela paciência, disponibilidade, clareza e incentivo, e também aos colegas que me ajudaram com a seleção de processos para análise e com a concessão de entrevistas, fundamentais para a formação de minha opinião.

Assim, agradeço a Dagomar Henriques Lima, Eliane Vieira Martins, Fábio Mafra, Glória Maria Merola da Costa Bastos, Luciano dos Santos Danni, Maria Lúcia de Oliveira F. de Lima, Mayalú Tameirão de Azevedo, Melchior Sawaya Neto, Selma Maria Hayakawa Cunha Serpa e Tiago Gozzer Viegas.

A todos vocês, o meu muito obrigada, não só pelas valiosas contribuições, mas também pela disponibilidade, pela atenção e pela oportunidade de trabalhar com vocês.

## RESUMO

A avaliação de controles internos é tradicionalmente associada à realização de auditorias de demonstrações contábeis. As auditorias chamadas operacionais, por sua vez, por seu enfoque prioritário em aspectos gerenciais, nem sempre optam por utilizar uma abordagem de controles internos de forma declarada.

No entanto, tanto os sistemas de controle quanto as auditorias operacionais possuem o mesmo objetivo final: contribuir para o atingimento dos resultados da gestão, fornecendo ganhos de eficiência e de efetividade.

Diante disso, o presente trabalho buscou avaliar de que forma a Secretaria do Tribunal de Contas da União especializada na realização de auditorias operacionais – a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) – tem utilizado, ao longo do tempo, uma abordagem de controles internos em suas fiscalizações, de forma explícita em seu escopo de auditoria, ou não. Com este intuito, e para facilitar a análise, foram definidos quatro períodos temporais nos quais a atuação da Secretaria se caracterizou de maneira diferenciada em relação ao tema.

Assim, com base na análise de processos de diferentes momentos da Secretaria, e na realização de entrevistas com seus gestores e auditores, foram descritas as formas como a Secretaria tem buscado avaliar os controles internos dos órgãos auditados, e foram identificadas as potencialidades trazidas por esta abordagem para a efetividade das auditorias operacionais. Também foram destacados nichos de atuação que podem contribuir para o fortalecimento do trabalho da Secretaria e, conseqüentemente, para a legitimidade interna dos resultados produzidos por auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União.

**Palavras-chave:** Definição de objetivos. Gerenciamento de Riscos. Sistemas de Controles Internos. Auditoria Operacional. Avaliação de Controles Internos. Efetividade. Eficiência. Eficácia. Economicidade. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. Tribunal de Contas da União.

# SUMÁRIO

<b>1. Introdução .....</b>	<b>7</b>
1.1. <i>Justificativa .....</i>	9
1.2. <i>Problema de Pesquisa .....</i>	10
1.3. <i>Objetivos de Pesquisa .....</i>	10
1.4. <i>Hipóteses assumidas.....</i>	10
1.5. <i>Revisão Bibliográfica.....</i>	11
1.6. <i>Metodologia de Pesquisa.....</i>	25
<b>2. Desenvolvimento .....</b>	<b>27</b>
2.1 <i>Os primeiros anos da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) – 2000 a 2004.....</i>	28
2.2 <i>O período de predominância na utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO (2005 e 2006).....</i>	29
2.3 <i>O período da realização de grandes levantamentos (2007 e 2008) .....</i>	34
2.4 <i>O período de consolidação de auditorias e levantamentos com enfoque na identificação de riscos (2009 em diante).....</i>	35
2.5 <i>Perfil das recomendações e determinações propostas nos processos analisados.....</i>	37
<b>3. Conclusão .....</b>	<b>39</b>
<b>4. Referências Bibliográficas .....</b>	<b>41</b>
<b>5. Anexos .....</b>	<b>43</b>
5.1 <i>Roteiro de Entrevista.....</i>	43
5.2 <i>Roteiro de Análise Documental.....</i>	45

## 1. Introdução

As Auditorias Operacionais (ANOPs) são um instrumento de controle cuja utilização ainda é bastante recente. Segundo POLLITT e outros (2002, p.25), ainda que afirmações mais ou menos plausíveis possam ser feitas quanto à existência de auditorias semelhantes à operacional, nos anos sessenta – ou mesmo antes –, a auditoria operacional, enquanto prática distinta, em larga escala e autoconsciente, surgiu apenas no final dos anos setenta.

Na Administração Pública brasileira, a sua utilização pelo Tribunal de Contas da União (TCU) é ainda mais recente. Em 1982, o TCU instituiu, por meio da Portaria nº 199/82, a auditoria programática, muito semelhante à auditoria operacional. Posteriormente, por intermédio de outro ato normativo, a Portaria nº 195, de 24/09/1984, o TCU aprovou também instruções sobre uma outra modalidade denominada auditoria de economia e eficiência, que também era conhecida como auditoria operacional. No entanto, apenas em 1988, a Constituição Federal atribuiu expressamente ao TCU a competência para realizar auditorias operacionais, por meio de seu art. 70<sup>1</sup>. Datam também da década de 80 a ocorrência dos primeiros intercâmbios com outras entidades de fiscalização superior sobre o tema (BASTOS, 2002 apud FREITAS, 2004).

Contudo, foi apenas a partir da segunda metade da década de 90 que o estudo e a aplicação de ANOPs ganharam força. A primeira metade da década começou com um declínio da atividade e foi apenas em 1996, quando da realização do Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas de Governo com a Fundação Getúlio Vargas que este cenário começou a mudar. Neste mesmo período, foram iniciadas tratativas que resultariam, em 1998, num Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido, com o Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID), com o objetivo de disseminar no TCU técnicas de avaliação amplamente aplicadas por instituições de controle para, a partir desse conhecimento, permitir ao tribunal avaliar programas governamentais e modelos regulatórios de serviços públicos.<sup>2</sup> Este projeto veio a ser responsável por um grande impulso de revitalização da atividade, também com foco na avaliação de Programas de Governo. O período que começa com o início efetivo da implementação do Projeto de Cooperação é seguido pela criação da Secretaria de Fiscalização de Avaliação de Programas (Seprog), no

---

<sup>1</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>2</sup>Portal do Tribunal de Contas da União:

[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas\\_governo/historico](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/historico)

final do ano 2000, quando pela primeira vez o TCU passou a contar com uma unidade especializada em auditoria operacional. Apesar do grande avanço adquirido pelos trabalhos do TCU em auditorias operacionais, a partir da criação da Seprog, vale destacar que a Secretaria se dedicou prioritariamente à avaliação de programas ficando outras vertentes da auditoria operacional um tanto relegadas (FREITAS, 2005, p.83).

Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU, a ANOP é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.<sup>3</sup> O seu foco encontra-se no alcance dos resultados da gestão, não se constituindo em uma avaliação da regularidade ou da legalidade dos atos auditados, mas sim de sua capacidade de atingir os objetivos que motivaram a sua criação.

Em grande medida em função de sua utilização ainda bastante recente, a compreensão sistemática deste instrumento de controle ainda carece de consolidação quanto a suas principais limitações e seus resultados, com destaque para o seu potencial em contribuir para a melhoria da gestão pública no Brasil.

Um dos pontos que necessita ser mais bem avaliado no estudo das auditorias operacionais é a sua capacidade de utilizar-se de uma abordagem de controles internos como forma de melhor embasar a sua avaliação dos programas e órgãos auditados.

Procedimentos de controles internos são práticas inseridas na rotina das organizações com o objetivo de controlar suas atividades com o foco no alcance dos resultados pretendidos, a um menor custo financeiro e de tempo, e na inibição da ocorrência de erros ou fraudes. Por ser o mecanismo imediato de controle, exercido pelo próprio gestor, é este o conjunto de ferramentas que, em primeira instância, aumenta as chances de que as atividades governamentais alcancem êxito, ao mesmo tempo em que se constitui em uma das formas mais eficazes de garantir a qualidade na gestão pública e de evitar a ocorrência de erros ou fraudes.

Considerando que algumas das abordagens recorrentemente utilizadas pela auditoria operacional no TCU têm foco na avaliação de processos e na identificação de oportunidades, forças, ameaças e fraquezas dos órgãos e programas auditados e que são os procedimentos de controles internos aplicados a esses processos as primeiras ferramentas à disposição do gestor para controlar fraquezas e ameaças, com vistas à consecução dos objetivos, considera-se

---

<sup>3</sup> BRASIL. Tribunal de Contas da União. MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL. 3.ed. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Publicado pela Portaria- Segecex nº 4, de 26 de Fevereiro de 2010.

pertinente o estudo da utilização de uma abordagem de controles internos nas auditorias operacionais realizadas pelo TCU, com a finalidade de melhor compreender as potencialidades deste tipo de enfoque, bem como os resultados gerais que têm sido alcançados por este ainda jovem instrumento de controle.

### 1.1. Justificativa

A abordagem de análise de controles internos é recorrentemente associada a auditorias contábeis e de conformidade, uma vez que o reconhecimento da importância de sistemas de controles internos eficazes surgiu como decorrência da necessidade de melhorar a qualidade das informações prestadas por balanços contábeis e financeiros. Conseqüentemente, tais tipos de auditoria sempre realizam avaliações dos controles internos auditados como forma de identificar qual o nível de confiança que pode ser dado às informações que são encontradas nos balanços.

Assim, parece ser mais imediata a relação entre a auditoria contábil e a abordagem de controles internos, o mesmo não acontecendo com a auditoria operacional. Estudos que busquem avaliar de que forma a auditoria operacional pode utilizar-se dessa abordagem para também aprimorar a qualidade de suas análises e, em decorrência, estimular uma melhor observância de procedimentos de controles internos adequados, ainda são pouco frequentes. Assim, academicamente, uma análise estruturada da relação entre auditorias operacionais e avaliações de controles internos se faz bastante proveitosa, uma vez que este é um campo ainda pouco explorado.

Para o TCU, a avaliação sistematizada de uma das possíveis abordagens a serem utilizadas em sua atuação contribui para a melhor compreensão das potencialidades reais de seus instrumentos de controle e para a solidificação dos procedimentos que apresentem bons resultados ou para o desuso daqueles que não se mostrem suficientemente eficazes.

Para a Administração Pública federal como um todo, a compreensão dos resultados efetivamente produzidos por este instrumento de controle, atualmente em expansão, justifica-se pela própria necessidade de aprimorar tal instrumento, de forma que adquira maior capacidade em atingir a sua finalidade última, que é a de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão pública no país.



## 1.2. Problema de Pesquisa

Diante disso, o presente trabalho busca a responder a seguinte questão:

De que forma as Auditorias Operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas da União têm utilizado a abordagem de controles internos com o objetivo de avaliar os processos e procedimentos aplicados pelos órgãos auditados?

## 1.3. Objetivos de Pesquisa

Com essa questão, o presente trabalho possui como objetivo geral verificar se as ANOPs realizadas pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo do TCU têm se preocupado em realizar uma avaliação de controles internos como forma de identificar possíveis problemas e incentivar melhorias na observância de procedimentos de controles internos, com vistas a estimular a probabilidade de atingimento dos resultados pretendidos.

Assim, os objetivos específicos são os listados abaixo:

- Verificar se as auditorias operacionais realizadas pela Seprog, em seu planejamento e em seus achados de auditoria, têm buscado evidenciar falhas em procedimentos de controles internos nos órgãos da Administração Pública federal;
- Observar quais procedimentos de controles internos costumam ser mais frequentemente avaliados;
- Verificar de que forma a Seprog tem realizado uma abordagem de controles internos em suas auditorias operacionais;
- Verificar se as ANOPs realizadas pela Seprog têm buscado estimular melhorias de controles internos por parte dos órgãos e gestores auditados.

## 1.4. Hipóteses assumidas

A principal hipótese assumida por este trabalho é a de que auditorias operacionais identificam os principais gargalos que dificultam a obtenção dos resultados esperados e, a

partir disso, podem promover mudanças nos padrões de ação adotados pelos gestores, o que tende a implicar em melhorias na gestão.

Também se supõe que o olhar de um avaliador externo permite a identificação de problemas nas rotinas de trabalho que já não podem ser facilmente percebidos pelos gestores envolvidos nos processos cotidianos de execução.

Assim, admite-se que a identificação de aspectos críticos dos processos de trabalho e dos mecanismos criados para lidar com eles são um dos ganhos potenciais trazidos pelo diagnóstico organizacional realizado por uma auditoria operacional e por suas recomendações e/ou determinações finais.

Diante disso, é razoável assumir que, com o auxílio de uma visão externa na identificação dos problemas, os gestores, após serem avaliados por uma auditoria do TCU, são estimulados a perceber falhas de controle e, com isso, a adotar padrões mais rígidos e mais cuidadosos de controles internos, agregando valor à sua gestão e aumentando a probabilidade de atingimento de bons resultados.

Dessa forma, uma abordagem de controles internos, por parte de uma ANOP, pode contribuir para a detecção de problemas na observância de rotinas que afetam a execução dos programas e processos auditados, o que pode enriquecer o trabalho de controle realizado, com potenciais ganhos em sua efetividade.

## 1.5. Revisão Bibliográfica

### *1.5.1 Os diferentes tipos de auditoria*

O campo de estudos da auditoria moderna nasceu como um dos ramos das Ciências Contábeis. Em função disso, a forma mais tradicional de auditoria é aquela que busca avaliar a exatidão das demonstrações contábeis de uma entidade. Para ATTIE (1998, p.25) “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Já para BOYNTON e outros (2002) a auditoria de demonstrações contábeis é apenas um dos tipos de auditoria e visa à emissão de um parecer sobre a adequação da apresentação dessas demonstrações.

A auditoria como gênero é a atividade de comparar uma situação encontrada com um critério determinado. Assim, o que irá diferenciar um tipo de auditoria de outro é justamente o critério – ou a base de comparação – adotado em cada trabalho.

Nesse sentido, para ARAÚJO (1998, p. 15), auditoria pode ser conceituada como um conjunto de procedimentos aplicados sobre determinadas ações, objetivando verificar se elas foram ou são realizadas em conformidade com normas, regras, orçamentos e objetivos. Ou seja, auditoria é o ato de se confrontar a condição – situação encontrada – com o critério – situação que deve ser.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions*<sup>4</sup> (INTOSAI) também utiliza um conceito de auditoria de amplo alcance. Tal conceito foi recepcionado pelo Tribunal de Contas da União e encontra-se citado abaixo:

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou se funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (INTOSAI, 1986).

Dessa forma, percebe-se que, conforme o enfoque que se utiliza, existem ainda outros tipos de auditoria, que não a auditoria tradicional contábil, descrita na conceituação de ATTIE acima citada.

A auditoria de conformidade ou *compliance audit* é aquela na qual se busca atestar o cumprimento ou a observância de determinado regulamento ou norma. Para BOYNTON e outros (2002) é a auditoria na qual é feita a verificação sobre se as atividades financeiras ou operacionais da entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis. Para a INTOSAI (1995), trata-se da auditoria que objetiva verificar o cumprimento da legislação pelo auditado, a existência e o funcionamento de controles internos, a probidade e a propriedade dos atos dos gestores.

Por fim, destaca-se a auditoria operacional, objeto do presente estudo, que está direcionada para a avaliação do desempenho de operações, sistemas de informação e organização, métodos de administração e políticas administrativas (ARAÚJO, 2001). A Auditoria Operacional será referenciada neste trabalho, tendo como base o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União, documento cujo objetivo é definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias realizadas no tribunal, e segundo o qual “a ANOP é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”.

---

<sup>4</sup> Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superiores.

Observa-se, no entanto, que não há consenso na literatura acadêmica quanto à definição do termo. Até mesmo a nomenclatura é diversa, dependendo do país, região ou organização que a utilize. (ARAÚJO, 2001; POLLIT e outros, 2002).

De qualquer modo, as definições mais aceitas do termo, no âmbito do setor público, associam auditoria operacional ao exame da economicidade, eficiência e eficácia de órgãos públicos ou programas governamentais (ARAÚJO, 2001; POLLITT e outros, 2002). É a chamada “auditoria dos três Es”.

Já a INTOSAI, em seu documento intitulado *Audit Standards*, afirma que a auditoria operacional abarca:

- Auditar a economicidade de atividades administrativas de acordo com princípios e práticas administrativas sólidas, e de políticas administrativas;
- Auditar a eficiência da utilização de recursos humanos, financeiros e demais, incluindo o exame dos sistemas de informação, medidas de desempenho e arranjos de monitoramento, bem como os procedimentos seguidos pelas entidades auditadas para remediar as deficiências identificadas; e
- Auditar a efetividade do desempenho em relação ao cumprimento dos objetivos da entidade auditada, e auditar os impactos efetivos destas atividades, comparados com os impactos que se pretendiam causar (INTOSAI, 1992, p. 19 apud POLLITT e outros, 2002).

POLLITT e outros (2002) ressaltam esse conceito pelo fato de ele destacar algo além dos “três Es”, uma vez que menciona princípios administrativos sólidos, boa administração e ações para remediar as deficiências existentes.

### ***1.5.2 Auditoria Operacional X Avaliação de Programas***

Uma série de diferenciações seriam necessárias para bem delimitar o escopo das chamadas auditorias operacionais. No entanto, neste trabalho destacaremos apenas esta, em relação à Avaliação de Programas, pelo fato de ter sido essa a modalidade que mais se desenvolveu no Tribunal de Contas da União, órgão que delimita o escopo da investigação que aqui se realiza.

É importante destacar que o TCU não foi a única Entidade de Fiscalização Superior (EFS) que privilegiou a realização de Avaliações de Programa em seus trabalhos com foco em desempenho. POLLITT e outros (2002, p. 46) citam a Holanda, a Suécia, o Reino Unido e os Estados Unidos como exemplos de países que também fizeram essa opção. LEEW (1996, p. 59 apud POLLITT e outros, 2002, p. 47) considera ambas as atividades como práticas próximas – uma vez que ambas são fontes externas de análise e fiscalização – diante disso, o

autor vislumbra uma interdisciplina, no século XXI, combinando os melhores elementos da auditoria e da avaliação.

Para POLLITT e outros (2002) é necessário ter cautela diante de tal simplificação, uma vez que as auditorias operacionais realizadas no âmbito de Entidades Fiscalizadoras Superiores ocorrem no âmbito dos limites estritos de sua competência, e respaldadas por autoridade própria. Assim, as EFS não recebem do ente avaliado, ou de um ente patrocinador, uma tarefa a ser executada, com propósitos delimitados. Ao contrário, as EFS têm autonomia para escolher o enfoque a ser dado a seus trabalhos, desde que tal enfoque obedeça à sua competência constitucional ou legal. Por sua vez, institutos de pesquisa especializados em avaliação têm uma atuação mais livre quando se avalia o fato de não estarem adstritos a uma competência legal a ser observada, mas por outro lado precisam realizar seus trabalhos conforme o enfoque escolhido pela entidade que tiver encomendado o seu trabalho.

Assim, são inibições e limitações institucionais que diferenciam sobremaneira o caráter de cada uma dessas atividades, mesmo que as auditorias operacionais realizadas por EFS possam utilizar-se de instrumentos metodológicos da avaliação, ou até especializar-se em tal utilização.

No TCU, as auditorias operacionais podem se debruçar sobre determinado órgão, Poder ou entidade, sem avaliar um programa ou uma política específica. Assim, podem ser verificados aspectos estruturais, organizacionais e de definição de autoridade, que possam vir a influenciar todas, ou quase todas, as atividades executadas pelo órgão, entidade ou Poder em questão, sem focar em uma delas especificamente, nem em seus processos e procedimentos.

Conclui-se, dessa forma, que a auditoria operacional realizada pelas EFS e a atividade de avaliação de programas são atividades de fato distintas, mas não excludentes. De forma que as EFS podem – e tem optado por fazê-lo – utilizar-se das ferramentas e metodologias de avaliação para realizar suas avaliações com enfoque em resultados, sem restringir-se a elas. Também é importante reafirmar que tal atuação tem características institucionais bastante distintas das avaliações realizadas por instituições especializadas em pesquisas e avaliações, mediante encomenda ou consultoria.

### ***1.5.3 Gerenciamento de Riscos e Sistemas de Controles Internos***

Para o TCU, risco “é a expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma

organização (...) é todo evento que pode atrapalhar ou impedir que se atinja o alvo pretendido” (TCU, 2003, p.3).

Assim, percebe-se que o risco existe em função dos objetivos preestabelecidos pela administração de cada entidade. O que implica em dizer que, caso tais objetivos não estejam bem delimitados, de forma consistente, e possam ser mensurados, não se pode pensar em um efetivo gerenciamento dos riscos envolvidos.

O gerenciamento de riscos é responsabilidade dos altos gestores de um órgão, de uma política ou de um programa. Cabe a eles definir o apetite de risco aceitável, ou seja, o grau de risco que deve ser tolerado na busca de seus objetivos e também oferecer a todo o pessoal envolvido as orientações e informações estratégicas que se façam necessárias para que o trabalho ocorra em consonância com os resultados esperados.

Para TURLEAL e STEFĂNESCU (2009) o setor público encontra-se exposto a um alto nível de riscos advindos de fatores diversos. O setor precisa responder cada vez mais às demandas da população em relação a ganhos de qualidade e de transparência nos diversos serviços públicos, além de precisar garantir a estrita observância de uma série de regulamentos legais e de normas orçamentárias. Assim, as novas demandas impostas ao setor público em decorrência das reformas gerenciais por que este setor passou não só aumentam o nível de risco a que suas atividades estão expostas, mas também exigem que a reação a tais riscos ocorra de forma mais bem estruturada, para que a sociedade possa ser atendida de maneira satisfatória.

O gerenciamento de riscos é composto por três grandes processos, a saber:

- Identificação de riscos: estudos para identificar os pontos críticos, suas causas e inter-relações;
- Análise de riscos: avaliação qualitativa e quantitativa dos riscos, em termos de impacto nos resultados e de probabilidade de ocorrência;
- Gestão de riscos: formulação de respostas aos riscos, com base no apetite de risco assumido, e monitoramento e controle da gestão.

Em relação à fase de identificação, é importante que se busque organizar todos os dados disponíveis sobre os riscos de forma a facilitar a compreensão de suas origens e relações com outros riscos, além de possíveis focos de concentração ao longo do projeto.

As atividades de avaliação de riscos visam a dimensionar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos riscos, ranqueá-los e selecionar aqueles que serão tratados de forma prioritária.

A partir da análise de riscos, deve-se elaborar opções para proteger o projeto contra os riscos identificados e, em seguida, decidir qual, ou quais, opções serão adotadas, e em que ordem deverão ser executadas. Tais opções são chamadas de respostas aos riscos e devem ser compatíveis com a estratégia geral do negócio.

É neste ponto que se destaca a importância dos mecanismos de controles internos adotados, pois são eles que medem a eficácia das respostas escolhidas. Assim, não são as atividades de controle que reduzem o nível de exposição ao risco da entidade, e sim as respostas aos riscos estabelecidas. Os controles servem para aumentar a efetividade e a oportunidade das ações de resposta a riscos, ou seja, eles existem para verificar se as respostas escolhidas estão sendo executadas a contento, e é isso que reduz a exposição ao risco. (LIOTTO, 2004).

Assim, atualmente, reconhece-se a relação entre o gerenciamento de riscos e os sistemas de controles internos. Nesse sentido, a atividade de auditoria, seguindo essa tendência, tem buscado focar conjuntamente os dois assuntos, para melhor fundamentar a sua análise.

Segundo o Roteiro de Aplicação – Metodologia de Análise de Risco para a Seleção de Temas de Fiscalização (TCU, 2003), a existência de controles eficientes é fator essencial para o gerenciamento dos riscos, com a consequente redução do nível de exposição ao risco da entidade. Assim, ao se avaliar os principais controles gerenciais avalia-se, na verdade, a capacidade dos dirigentes da empresa em monitorar e gerenciar os seus riscos.

O sistema de controles internos integra a própria rotina de trabalho de uma entidade e é composto por procedimentos estabelecidos para controlar as respostas aos riscos selecionadas, com o objetivo de verificar se o tratamento conferido ao risco está sendo adequado, e assim, aumentar a probabilidade de atingimento dos resultados esperados. Os mecanismos de controle conseguem fornecer apenas uma segurança razoável de que as respostas a riscos adotadas estão funcionando eficazmente, uma vez que também estão sujeitos a falhas e conluios que podem comprometer a sua efetividade.

Para o então Departamento de Tesouro Nacional,<sup>5</sup> controles internos são:

"o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública seja alcançado, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público."

---

<sup>5</sup> Departamento do Tesouro Nacional. Instrução Normativa n.º 16, de 20.12.91.

Vale destacar também a definição do Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Nela, controles internos são entendidos como:

"Qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar com razoável certeza essa realização."<sup>6</sup>

Deste conceito, vale ressaltar o fato de que este é um sistema cuja responsabilidade de criação é da administração da entidade e não dos órgãos de controle envolvidos, sejam eles internos ou externos.

Ainda, é importante destacar que os controles internos implementados em uma organização devem prioritariamente ter caráter preventivo, mas também precisam estar voltados, permanentemente, para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos. Devem ainda prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e atender a todos os níveis hierárquicos da organização.

No que concerne à auditoria governamental, a INTOSAI, no Glossário de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas, de 1986, assim define controles internos:

Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas (INTOSAI, 1986 apud ARAÚJO, 1998, p. 157).

Assim, os controles internos são um meio para se atingir um fim e não um fim em si mesmo. Constituem-se em uma série de ações integradas à rotina da entidade e não devem existir por existir, pois o benefício trazido por eles deve ser superior ao custo de sua criação.

O sistema de controle interno pode ser considerado um conjunto de políticas e procedimentos implantados pela administração, e é executado por meio de atividades e procedimentos de controle, tais como verificações, aprovações, registros, arquivos, conciliações, cruzamentos de informações, segregação de funções e outras atividades adotadas com o objetivo de controlar os riscos inerentes a esse processo, de modo a assegurar

---

<sup>6</sup> Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Instrução SEST n.º 02, de 05.10.86. NORMAS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA.



que objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos, em conformidade com requisitos aplicáveis.

Segundo ZANETTE e outros (2007), as funções essenciais dos controles internos são quatro: proteger o patrimônio; conferir exatidão e fidedignidade aos dados contábeis; promover a eficiência operacional e estimular a obediência às diretrizes estabelecidas pela alta administração.

Assim, os controles internos poderiam ser caracterizados como:

- *Administrativos* – aqueles ligados principalmente à eficiência operacional e à obediência às diretrizes administrativas e
- *Contábeis* – aqueles que têm como objetivos diretos a proteção patrimonial e a qualidade da informação contábil.

Em 2001, a INTOSAI publicou um documento denominado *Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government*<sup>7</sup>, no qual apresenta a relação do conceito de controles internos com o de avaliação de riscos, conforme exposto a seguir:

Estabelecer controles internos efetivos envolve a avaliação dos riscos que a agência enfrenta tanto de fontes internas como externas. Uma pré-condição para a avaliação de riscos é o estabelecimento dos objetivos da entidade de forma clara e consistente, que são as metas ou propósitos a serem alcançados. A avaliação de risco é a identificação e a análise dos riscos relevantes associados com o alcance dos objetivos. Práticas de controle interno (tais como procedimentos, processos, estruturação física e organizacional e definição de responsabilidades e autoridades) devem então ser projetadas e implementadas para atingir as metas. (INTOSAI, 2001, p. 6, tradução nossa)

Diante disso, resta clara a relação existente entre a definição sistemática dos objetivos a serem alcançados, o estudo que avalia os riscos que se apresentam ao alcance desses objetivos, as ações que são estruturadas para dar tratamento a tais riscos e os mecanismos de controle que são criados para atestar a eficácia de tais ações.

#### ***1.5.4 Controles Internos X Auditoria Interna***

Importante destacar a diferença existente entre o sistema de controles internos que é composto por mecanismos e procedimentos integrados às rotinas de trabalho, com o objetivo de contribuir para o alcance dos resultados esperados, e os sistemas de controles internos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, assim como das auditorias internas das entidades da Administração Pública federal. Estes são órgãos de controle que têm como objetivo

---

<sup>7</sup> Controles Internos: fornecendo as bases para a transparência pública.

verificar a legalidade e avaliar os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de quem faz uso de recursos públicos, bem como de auxiliar os órgãos de controle externo no exercício de suas prerrogativas.<sup>8</sup>

Estes órgãos são componentes do sistema de controles internos em sentido lato, uma vez que também existem para contribuir para o aumento da segurança quanto à correição na busca dos objetivos pretendidos. Para ARAÚJO, a distinção é assim expressa:

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

Outro aspecto a ser ressaltado é que, diante disso, não cabe pensar em controles internos criados pela auditoria interna ou pelo sistema de controle interno de cada Poder. Isso porque não caberia a estes órgãos avaliar a eficácia e eficiência dos procedimentos criados por eles próprios, uma vez que tal fato comprometeria a independência e a impessoalidade da avaliação.

### ***1.5.5 O Referencial Teórico do COSO***

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *Nacional Commission on Fraudulent Financial Reporting*,<sup>9</sup> também chamada de *Treadway Commission*, uma vez que seu presidente à época era James C. Treadway, ex-membro da *Securities and Exchange Commission*, a Comissão de Valores Imobiliários norte-americana. Esta comissão foi patrocinada pelo Comitê que ficou conhecido como COSO: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*<sup>10</sup> (COSO). Deste Comitê faziam parte as principais associações profissionais norte-americanas ligadas à área financeira. O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade dos relatórios financeiros através, inclusive, da implementação de controles internos.

Em 1992, o COSO produziu um relatório intitulado *Internal Control - Integrated Framework*,<sup>11</sup> (COSO I), que se tornou uma referência mundial para o estudo e a aplicação de

---

<sup>8</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 74.

<sup>9</sup> Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros.

<sup>10</sup> Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway.

<sup>11</sup> Controles Internos – Um Modelo Integrado.

controles internos. De acordo com o Comitê, as duas principais finalidades de seus esforços foram:

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

Para o COSO, a importância dos controles internos deveria ser enfatizada na redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos. Segundo uns dos relatórios da Comissão: “a mensagem sobre controles internos que a administração passa para o restante da entidade desempenha papel fundamental na prevenção de fraudes financeiras, pois influencia o ambiente corporativo no qual os relatórios financeiros são preparados.” (REPORT OF THE NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT REPORTING, 1987, p.11 apud BOYNTON e outros, 2002, p.320).

A definição de controles internos existente no Relatório do COSO é:

Controles internos são um processo, conduzido pelo conselho de diretores, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
  - confiabilidade de relatórios financeiros; e
  - cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis
- (COSO, 1992, p.1, tradução nossa).

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

É importante destacar que o COSO I (*Internal Control - Integrated Framework*) foi elaborado com um enfoque fortemente voltado ao estabelecimento de controles nos ciclos operacionais que geram as informações constantes das demonstrações contábeis de uma entidade. A preocupação maior era aumentar a confiabilidade dos dados contidos nos balanços de modo a que todos os interessados pudessem ter um grau de confiança adequado em relação às informações que estavam obtendo.

Com esse objetivo, o COSO I definia cinco componentes nos quais os controles internos se estruturavam, a saber: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento. O Modelo elaborado caracterizava-se como “Integrado” para refletir o entendimento de que todos os cinco componentes se

relacionam entre si, e se auto-influenciam, de forma que todos eles são importantes para o bom funcionamento do sistema de controles internos.

<b>Componente:</b>	<b>Definição:</b>
Ambiente de Controle	É a base para todos os demais componentes. Diz respeito a fatores como ética, integridade, formas de conduta, políticas de recursos humanos, estrutura da organização, forma de atuação e atenção do Conselho de Administração e da alta administração quanto à cultura de controle, designação adequada de autoridade e responsabilidade e a alocação adequada de recursos.
Avaliação de Riscos	Consiste na identificação e análise de risco (interno ou externo) que são relevantes ao alcance dos objetivos da empresa. Esta avaliação deve considerar a frequência com que estes ocorrem e a sua severidade, e conseqüentemente seu grau de impacto, determinando, a partir daí, como a empresa administrará tais riscos.
Atividades de Controle	São as políticas e procedimentos que asseguram que os planos e os direcionamentos indicados pela administração são atingidos, e ocorrem através de toda a organização, em todos os níveis, incluindo todas as funções, inclusive segurança física e lógica dos sistemas.
Informação e Comunicação	Os sistemas de informação produzem relatórios contendo informações operacionais, financeiras e de conformidade que tornam possível a condução e o controle do negócio. Tratam de informações geradas tanto interna como externamente e que serão divulgadas também interna e/ou externamente. Além disso, o sistema de informações deve permitir o fluxo adequado de informações através de toda a organização, dos níveis hierárquicos inferiores para os superiores e vice-versa e também com órgãos externos.
Monitoramento	É representado pelo monitoramento contínuo no curso de operações, atividades regulares de gerenciamento e supervisão e de outras atividades decorrentes da realização de tarefas especiais. As deficiências encontradas ao longo do monitoramento devem ser comunicadas ao supervisor responsável. Caso sejam encontradas durante exames especiais, devem ser comunicadas aos níveis mais elevados da administração.

Fonte: Adaptado de MORAES (2003, p. 45-46), *apud* ZANETTE e outros (2007, p.6)

Porém, com o tempo, o próprio Comitê percebeu que não bastava concentrar-se apenas nos controles existentes nas atividades e processos, mas que também era necessário dedicar-se a uma efetiva e eficaz gestão de riscos, alinhado com as novas exigências de governança corporativa. Diante disso, entendeu-se prudente o aperfeiçoamento da estrutura conceitual e

a elaboração de um novo modelo, que foi publicado em 2001, com o nome de *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*<sup>12</sup> ou COSO II.

O novo modelo preservou a estrutura integrada entre os componentes, mas voltou o seu enfoque de controles para a associação destes com os processos de gerenciamento de riscos, realizado com base na definição dos objetivos e com vistas à seleção de respostas efetivas que ofereçam uma segurança razoável de que os objetivos sejam atendidos.

<b>Componente:</b>	<b>Definição:</b>
Ambiente interno	Abrange o tom da organização, a base segundo a qual o risco é visto e dirigido por uma entidade, incluindo o apetite da filosofia de risco e da gerência de risco, a integridade, os valores éticos e o ambiente em que se opera.
Definição de objetivos	Os objetivos devem existir antes que a gerência possa identificar os eventos potenciais que afetam sua realização. A gerência de risco da empresa assegura um processo para ajustar objetivos e os alinham com a missão da entidade e com seu apetite de risco
Identificação de eventos	Os eventos internos e externos afetam a realização dos objetivos de uma entidade, devendo ser identificados, distinguindo-se entre riscos e oportunidades. As oportunidades são eventos positivos e devem ser canalizadas em função das estratégias e objetivos da gerência de processos.
Avaliação de Risco	Os riscos são analisados, considerando a probabilidade e o impacto, como uma base para determinar como devem ser controlados. Os riscos inerentes são avaliados e tratados para que permaneçam apenas em uma base residual.
Resposta ao Risco	A gerência seleciona respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando o risco – desenvolvendo um jogo de ações para alinhar riscos com a tolerância de risco da entidade.
Atividades de Controle	As políticas e procedimentos são estabelecidos e executados para ajudar a assegurar que as respostas aos riscos estejam sendo realizadas eficazmente.
Informação e Comunicação	A informação relevante é identificada, capturada e comunicada em formulários ou outros meios que permitam que as pessoas realizem suas responsabilidades. Uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido mais largo, fluindo para baixo e para cima, transversalmente, e em toda a entidade.
Monitoramento	A totalidade da gerência do risco da empresa é monitorada e modificações são feitas quando necessário. O Monitoramento deve ser feito em todas as atividades cotidianas da gerência e também em avaliações especiais. A gerência de risco não deve ser vista estritamente como um processo em série, onde uma

<sup>12</sup> Gerenciamento de Risco Empresarial – Modelo Integrado.

	fase afeta apenas a seguinte. Ao contrário, é um processo multi-direcional, interativo, em que quase todos os componentes influenciam os demais.
--	--

Fonte: Adaptado de COSO, 2006 *apud* ZANETTE e outros (2007, p.8)

Assim, no COSO II, os componentes de controle já descritos no modelo anterior foram redefinidos e tiveram sua conceituação reformulada com vistas à integração dos controles com a atividade de gerenciamento de riscos. Além disso, novos componentes foram considerados com vistas a estimular uma postura de atuação com base em riscos.

Essa foi uma evolução conceitual que teve boa receptividade no ambiente corporativo, da mesma forma que na auditoria governamental, como mostram os entendimentos da INTOSAI acerca de controles internos, citados a fls. 17 e 18.

### ***1.5.6 Relação entre Auditoria Operacional e as reformas gerenciais havidas na Administração Pública***

As reformas gerenciais que prevaleceram sobre quase todo o mundo ocidental a partir da década de 80 tiveram como algumas de suas principais características comuns a descentralização administrativa e a busca por resultados. POLLITT e outros (2002) afirmam que tais características geraram uma busca por mecanismos e incentivos que ajudassem na implementação prática dessas novas idéias e que pudessem verificar a sua eficácia. Assim, os autores destacam que, justamente no período em que as reformas gerenciais emergem na Europa Ocidental, é que as auditorias operacionais – por seu foco na aferição do desempenho – se consolidam e assumem espaço de relevo dentro de suas Entidades de Fiscalização Superiores.

Assim, também no Brasil essa correlação pode ser percebida. Em 1995 teve início no país a Reforma da Gestão Pública ou Reforma Gerencial do Estado com a publicação do Plano Diretor da Reforma do Estado, de Bresser Pereira, que após o envio ao Congresso Nacional, culminou na Emenda Constitucional nº 19, em 1998, a qual introduziria uma série de mudanças nas regras e práticas de gestão do Estado brasileiro. Da mesma forma, como já descrito no capítulo de Introdução deste trabalho, foi apenas na segunda metade da década de 90 que as auditorias operacionais ganharam impulso no Tribunal de Contas da União, a partir do Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas de Governo com a Fundação Getúlio Vargas, seguido do Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido.

Percebe-se que os objetivos buscados por um instrumento que busca avaliar economicidade, eficiência, efetividade, eficácia e boa gestão encontram-se bastante alinhados com os propósitos da nova filosofia gerencial que ganhou força na Europa e nos Estados Unidos a partir da década de 80 e, no Brasil, na década de 90. Isso por que a preocupação com o atingimento dos objetivos e metas foi o arcabouço propício para o desenvolvimento da modalidade de auditoria que tem como desafio a avaliação de programas, políticas e órgãos na busca pelos resultados que motivaram a sua criação. Assim, enquanto os governos se mostram preocupados com os “três Es”, ganha força o instrumento que busca investigar e mensurar estes “três Es”.

#### ***1.5.7 Relação entre os objetivos de Auditorias Operacionais e dos sistemas de controles internos: o alcance dos resultados pretendidos***

Para BOYNTON e outros (2002, p. 186), uma atividade essencial a ser realizada em auditorias de demonstrações contábeis é o entendimento dos controles internos do auditado, em que o auditor busca conhecer o desenho da estrutura dos controles internos, e como eles devem funcionar, para poder confrontá-los com a situação efetivamente encontrada. Assim, para as auditorias tradicionais, a necessidade de se realizar um diagnóstico e uma avaliação dos controles internos empregados já está bastante difundida e aceita pela doutrina. É com base nessa avaliação que o auditor define o nível de confiabilidade que ele pode conceder às informações existentes nos balanços e, em função disso, ele determina a extensão dos testes que precisará realizar para poder emitir seu parecer com confiabilidade. No entanto, o mesmo não acontece de forma tão clara para as auditorias operacionais.

Apesar disso, a relação existente entre os objetivos, tanto da ferramenta de controle, quanto dos mecanismos de controles internos, é bastante evidente.

As ANOPs possuem seu enfoque na avaliação de resultados. A preocupação é em verificar em que medida os objetivos governamentais vem sendo atingidos e quais aspectos interferem no seu alcance.

Os controles internos são criados para aumentar a eficácia das respostas aos riscos que possam vir a comprometer o atingimento dos objetivos definidos para órgãos, políticas e programas.

As auditorias operacionais utilizam-se de técnicas que identificam fraquezas, ameaças, forças e oportunidades dos programas e mapeiam os processos envolvidos nas atividades auditadas. Dessa forma, em geral, concentram seus esforços de auditoria nos pontos de riscos

identificados pela equipe e, em relação a tais riscos, um dos aspectos que podem ser objeto de avaliação são a existência e o funcionamento de controles internos associados a tais riscos, para contribuir com a diminuição de sua probabilidade de ocorrência ou de seu impacto nos objetivos e metas.

Assim, torna-se claro que as ANOPs podem se aproveitar da abordagem de controles internos para melhor diagnosticar o objeto auditado e para estimar a medida em que o programa apresenta riscos não adequadamente tratados.

ȚURLEAL e STEFĂNESCU (2009) listam algumas das atividades nas quais as auditorias podem contribuir para a melhoria da gestão, a partir de uma abordagem de riscos e de controles internos associados:

**Tabela 1: Principais atividades de controle no processo de gerenciamento de riscos:**

Avaliar o processo de gerenciamento de riscos da entidade
Verificar se os riscos estão sendo corretamente identificados e avaliados
Verificar o processo de comunicação que envolve o acompanhamento dos principais riscos
Revisar o gerenciamento realizado sobre os principais riscos

Fonte: GRAMLING & MYERS (2006) apud ȚURLEAL e STEFĂNESCU (2009), tradução nossa.

**Tabela 2: Principais atividades de controle no setor público:**

Avaliação da estrutura de controles internos
Verificação da efetividade dos procedimentos
Mapeamento de riscos
Auditoria de sistemas informatizados
Consistência dos controles internos estabelecidos

Fonte: ERNST & YOUNG (2008) apud ȚURLEAL e STEFĂNESCU (2009), tradução nossa.

## 1.6. Metodologia de Pesquisa

O presente trabalho constitui-se em um estudo de caso de natureza exploratória e qualitativa que possuiu como finalidade um melhor entendimento das abordagens empregadas por ANOPs do TCU, no que diz respeito a avaliar os procedimentos de controles internos dos órgãos auditados.



Para o atingimento dos objetivos geral e específicos apontados no item 1.3 deste trabalho, e em razão da relevância dos trabalhos e da disponibilidade de acesso aos dados, optou-se por analisar apenas auditorias realizadas pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas (Seprog), unidade do TCU especializada nesse tipo de trabalho.

Assim, foram selecionados dez processos de auditorias operacionais autuados na Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo que utilizaram uma abordagem de controles internos como forma de melhor embasar a sua avaliação. A escolha dos processos a serem analisados foi realizada com a ajuda de gerentes e assessores da Seprog. Tais pessoas, pelo amplo conhecimento que possuem dos trabalhos realizados pela Secretaria ao longo dos anos, sugeriram um rol de processos a serem avaliados, em função de seus escopos, objetivos e formas de abordagem. Assim, a escolha foi orientada e não aleatória, de modo a permitir que a análise se aprofundasse em trabalhos que efetivamente tiveram o enfoque declarado em controles internos.

O Roteiro de Análise Documental, anexo a fl. 45, descreve a forma com que os processos foram analisados, com enfoque na metodologia adotada pelas equipes e nas questões de auditoria e recomendações que tratavam de aspectos de controles internos.

Os processos selecionados datam do ano 2005 em diante, ano em que a Seprog foi orientada a aplicar em seus trabalhos um Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO – como forma de diagnosticar o sistema de controles internos existente no órgão ou programa auditado. Assim, por análise documental, quatro relatórios de processos dessa fase (2005 a 2006) foram avaliados, com o objetivo de verificar de que forma a abordagem de controles internos foi utilizada e quais os principais aspectos foram observados.

A utilização do citado Roteiro foi gradativamente abandonada, e dois períodos diferenciados no que diz respeito à abordagem de riscos e controles puderam ser identificados, em momentos posteriores. O primeiro deles foi o período de realização de levantamentos de grandes escopos (2007 e 2008) e o segundo foi a fase de consolidação de auditorias e levantamentos com enfoque na identificação de riscos (2009 em diante).

Assim, seis relatórios de processos mais recentes também foram avaliados. Três deles corresponderam à fase dos grandes levantamentos e três pertencentes ao período de consolidação de auditorias e levantamentos com enfoque na identificação de riscos.

Processos de diferentes anos foram escolhidos para que se pudesse indicar de que forma a abordagem de controles internos vem sendo empregada ao longo do tempo e se tal abordagem vem consolidando-se ou não na Secretaria e de que forma isso vem ocorrendo.

Assim, foi investigado se os principais procedimentos de controles internos adotados pela gestão auditada foram identificados, bem como se as suas principais falhas foram descritas nos achados de auditoria. Além disso, foi observado se as recomendações emitidas preocuparam-se em fortalecer ou estimular mecanismos de controles internos.

Foi verificado ainda, quais aspectos de controles internos geralmente costumam ser objeto de maior atenção por parte dos trabalhos de auditorias operacionais realizadas pelo TCU.

Além disso, com base no Roteiro anexo a fls. 43 e 44, foram realizadas oito entrevistas semi-estruturadas com auditores experientes no trabalho de auditoria operacional, para coletar suas percepções pessoais quanto aos trabalhos com abordagem de controles internos e sobre a tendência de utilização de tal abordagem no âmbito da Seprog. Com este intuito, foram selecionados profissionais que gozam de bastante conhecimento e reconhecimento na área.

As entrevistas foram transcritas e analisadas buscando-se identificar convergências, divergências e questões emergentes. Assim, a autora consolidou e agrupou os pontos principais levantados pelos diversos entrevistados, de modo a fundamentar a construção das conclusões obtidas.

Deste modo, com base na confrontação dos dados observados nos processos analisados com as informações levantadas por meio das entrevistas, objetivou-se verificar de que forma a abordagem de avaliação de procedimentos, mecanismos ou instrumentos de controles internos foi utilizada por auditorias operacionais da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo do TCU.

## **2. Desenvolvimento**

Para melhor analisar de que forma a Secretaria especializada em auditorias operacionais vem empregando uma abordagem de controles internos em suas fiscalizações, a análise será dividida em períodos específicos, a saber: os primeiros anos da Secretaria (de 2000 a 2004); os anos de 2005 e 2006, nos quais predominou a utilização de um Roteiro de Verificação de Controles Internos; os anos de 2007 e 2008, nos quais grandes levantamentos deram origem a auditorias com forte enfoque em avaliações dos controles existentes na focalização de programas de governo; e os anos de 2009 em diante, nos quais o enfoque em risco ganhou força, a partir da realização de auditorias e de levantamentos de risco,

caracterizados por um escopo mais limitado do que os levantamentos realizados na fase anterior.

## 2.1 Os primeiros anos da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) – 2000 a 2004

Como já dito na Introdução deste trabalho, a Seprog nasceu como um dos desdobramentos gerados pelo Projeto de Aperfeiçoamento do Controle Externo com Foco na Redução da Desigualdade Social (Projeto CERDS) realizado no âmbito de um Projeto de Cooperação Técnica com o Reino Unido, através do Ministério Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID).

O projeto configurou-se, dentre outros, no desenvolvimento de capacitação de pessoal em avaliações operacionais, através do treinamento em técnicas e ferramentas de diagnóstico, associada ao fornecimento de assistência técnica prestada por consultores britânicos.

Assim, foi desenvolvida uma metodologia própria de avaliação que possuía forte enfoque no aspecto da equidade. Com base nessa metodologia, ao executar as auditorias operacionais, a Seprog capacitou-se em utilizar as seguintes técnicas e ferramentas de auditoria: Benchmarking<sup>13</sup>, Análise RECI<sup>14</sup>, Mapa de Processo<sup>15</sup>, Análise *Stakeholder*<sup>16</sup>, Análise SWOT<sup>17</sup>, dentre outras.

Durante as entrevistas realizadas, os auditores da Seprog reconheceram que durante essa fase o entendimento sobre controles internos predominante na Secretaria estava muito relacionado ao de combate a corrupção, a erros e a fraudes nas demonstrações contábeis.

---

<sup>13</sup> O *benchmarking* pode ser definido como uma técnica voltada para a identificação e implementação de boas práticas de gestão. Seu propósito é determinar, mediante comparações de desempenho e de boas práticas, se é possível aperfeiçoar o trabalho desenvolvido em uma organização. O benchmarking pode ajudar na identificação de oportunidades de melhorar a eficiência e proporcionar economia.

<sup>14</sup> A análise RECI é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa.

<sup>15</sup> O mapa de processo é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade.

<sup>16</sup> A análise *stakeholder* consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Está ligada à apreciação institucional e à avaliação social, não só utilizando as informações oriundas destas abordagens, mas também contribuindo para a combinação de tais dados em um único cenário.

<sup>17</sup> A técnica da análise SWOT integra as metodologias de planejamento estratégico organizacional. A aplicação da técnica, segundo alguns autores, pode ocorrer quando do diagnóstico estratégico, após a definição da missão ou após o estabelecimento de objetivos de uma determinada organização. De qualquer forma, deve ser aplicada anteriormente à formulação estratégica de ação. Além de ser uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional, pode ser usada também no âmbito das auditorias de natureza operacional, servindo como guia para organizar a opinião da equipe sobre o objeto da auditoria e o ambiente no qual opera.

Assim, entendia-se que esse era um enfoque que se distinguia daquele no qual a metodologia empregada pela Seprog centrava-se – mais voltado a avaliações de equidade.

No entanto, as auditorias realizadas sempre avaliavam controles do tipo administrativos, mesmo sem fazer isso de forma proposital. O arcabouço conceitual de avaliações de controles internos não predominava e, portanto, a Secretaria não buscava conscientemente avaliá-los, apesar de fazê-lo recorrentemente, de forma incidental.

Assim, as entrevistas apontaram que em 2005 realizou-se um levantamento que mostrou que a maioria das recomendações feitas em ANOPS da Seprog, de anos anteriores, referiam-se a um dos componentes dos controles internos definidos na estrutura conceitual do COSO I. Além disso, no período estudado, as equipes já realizavam cruzamentos de dados com o objetivo de identificar fraudes e erros.

De acordo com a opinião expressa pelos entrevistados – mesmo que o enfoque explícito em controles não existisse, as auditorias – qualquer que seja a sua modalidade – tendem a acabar verificando, naturalmente, os controles associados às atividades que estão sendo auditadas. Esta avaliação é intrínseca ao negócio da auditoria, e, mesmo que não seja estruturada e sistematizada, a tendência é de que ela seja empregada de alguma forma.

## 2.2 O período de predominância na utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO (2005 e 2006)

Ao início do ano de 2005, houve uma mudança na presidência do Tribunal de Contas da União. A nova presidência e a nova Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex), que a assessorava, trouxeram questionamentos quanto à efetividade dos trabalhos de auditoria operacional desenvolvidos até então pela Seprog. As críticas eram no sentido de que os trabalhos tinham duração muito longa e conclusões e recomendações muito genéricas, o que resultaria em uma baixa utilidade prática. Entendeu-se que os trabalhos deveriam ser reestruturados, de forma a produzir melhores resultados.

Definiu-se então que a adoção de uma abordagem mais explícita de controles internos poderia levar ao atingimento de tal objetivo. A idéia era que os trabalhos da Seprog pudessem fornecer subsídios às Secretarias típicas do Tribunal, com a indicação de pontos com indícios de corrupção e fraude nos programas governamentais.

Nesse contexto, a Seprog fez a opção por utilizar o referencial do COSO I em suas auditorias. Para isso, foi desenvolvida dentro da própria Secretaria uma variação do

referencial com algumas adaptações necessárias para a adequação à realidade das auditorias operacionais do TCU. A partir do novo referencial, as auditorias foram planejadas e executadas com base em um Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO.

O Roteiro desenvolvido pela Seprog para avaliar controles internos sob a ótica do COSO I foi uma adaptação simplificada do *Internal Control Management and Evaluation Tool*<sup>18</sup>, um documento do *Government Accountability Office*<sup>19</sup> (GAO), à realidade brasileira.

Vale destacar que apesar de o referencial do COSO ter sido tratado na Seprog como uma metodologia, não existe convicção doutrinária acerca de sua natureza metodológica. Em geral, entende-se que o modelo do COSO pode ser considerado uma estrutura conceitual ou um referencial teórico, ou seja, uma estrutura de conceitos que apóia o diagnóstico e a intervenção nos controles. (AZEVEDO, 2009).

Cumprir informar ainda que, embora o documento tenha sido utilizado nos trabalhos da Seprog principalmente nos anos de 2005 e 2006, sua versão preliminar foi submetida pela Secretaria à Segecex apenas em outubro de 2006. No entanto, ela nunca chegou a ser aprovada pelo TCU, não vindo a se tornar, assim, um documento oficial do Tribunal.

A versão preliminar apresentava seus objetivos da seguinte maneira:

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

Vale à pena destacar que o Roteiro constituía-se em um questionário a ser aplicado. Os principais aspectos de verificação empregados para cada um dos cinco componentes de controle apresentados pelo COSO I são apontados nos parágrafos seguintes.

Quando ao componente Ambiente de Controle, o Roteiro buscava obter informações quanto aos aspectos de integridade e ética, competência profissional, estilo e filosofia gerenciais e estrutura organizacional. Assim, as equipes questionavam sobre a existência de código e de comissão de ética formais, sobre a adequação e a transparência na definição de critérios para seleção dos beneficiários do programa, sobre a existência de normativos estabelecendo sanções em caso de fraudes e sobre a determinação de providências disciplinares em caso de violações. Além disso, também era observado se havia uma descrição formal das tarefas associadas aos cargos, se a estrutura organizacional era adequada

---

<sup>18</sup> Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos.

<sup>19</sup> Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos.

para a execução, facilitando o fluxo de informações e a implementação de decisões, se as áreas-chave de autoridade e de responsabilidade estavam formalmente definidas e divulgadas e se órgão empregava indicadores financeiros e de desempenho.

No componente Avaliação dos Riscos, verificava-se a definição de objetivos – se eles eram consistentes e possuíam critérios de mensuração e se os recursos necessários ao seu alcance haviam sido identificados encontravam-se disponíveis –; a identificação de riscos – questionando se o órgão realizava um levantamento dos riscos, tanto internos quanto externos, bem como das medidas necessárias para atenuá-los – e a análise de riscos – observando se a análise incluía a verificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e de seu impacto no programa e se existiam estudos sobre quais medidas seriam necessárias para atenuá-los.

Quanto ao componente Atividades de Controle, o Roteiro buscava verificar se as ações e atividades de controle necessárias para lidar com os riscos haviam sido identificadas e se eram aplicadas adequadamente. Além disso, buscava-se identificar a existência de mecanismos para garantir a segurança física dos bens e a confiabilidade dos sistemas de informação utilizados no programa, de forma a coibir a sua utilização indevida.

Já no componente Informação e Comunicação, a equipe questionava se a gerência havia identificado quais eram as informações necessárias para acompanhar tanto o alcance de seus objetivos e quanto a efetividade das atividades de controle, se existiam indicadores que permitissem avaliar o alcance dos objetivos e a eficácia das atividades de controle e se tais informações eram coletadas e disponibilizadas tempestivamente para uso gerencial. Além disso, verificava-se também se os servidores sabiam o que fazer caso tomassem conhecimento de transgressões, e quais as sanções aplicáveis em casos de sua ocorrência, bem como se existiam mecanismos utilizados pela gerência do programa para divulgar informações para atores externos à entidade e canais para apresentação de sugestões, críticas e denúncias por parte do público-alvo e da sociedade civil.

Por fim, em relação ao componente Monitoramento, o Roteiro verificava se as operações críticas e os sistemas de apoio que precisavam de avaliações especiais, ou de exames periódicos, eram identificados, se os dados registrados nos sistemas de informação eram confrontados pela gerência com os dados obtidos em inspeções *in loco*, e se os achados e recomendações oriundos das atividades de monitoramento eram resolvidos tempestivamente.

Observa-se que o Roteiro ressaltava bastante o aspecto Ambiente de Controle, o que demonstra um entendimento da Secretaria de que a cultura e a estrutura pró-controles constituíam-se em incentivos estratégicos essenciais para permitir que os sistemas de

controles internos funcionassem bem. No entanto, assim como ocorria em boa parte do Roteiro, a forma de avaliar o Ambiente de Controle mostrou-se bastante extensa e, muitas vezes, as questões aplicadas fugiam do âmbito de atuação do gestor auditado. Deste modo, de acordo com os entrevistados, as conclusões obtidas, na maioria das vezes, pouco agregavam ao trabalho.

Também nota-se uma preocupação com a definição de indicadores de desempenho que possam permitir que as informações necessárias à mensuração e à avaliação sejam geradas.

Vale destacar ainda que as atividades de controle eram avaliadas com base na identificação de riscos realizada, e não com base nas respostas a riscos selecionadas, as quais são, na verdade, o elo de ligação com os mecanismos de controle, uma vez que o objetivo de tais mecanismos é mensurar a efetividade das respostas selecionadas.

O Roteiro de Verificação de Controles Internos foi utilizado sistematicamente nas ANOPs ocorridas nos anos de 2005 e 2006. Porém, posteriormente a esse período, sua utilização foi identificada apenas em casos isolados, a critério da equipe de auditoria. Segundo AZEVEDO (2009), os auditores envolvidos nos trabalhos que aplicaram o Roteiro tinham a percepção de que muitos dos dados obtidos não se inter-relacionavam claramente com os demais achados produzidos pelas outras técnicas de diagnóstico tradicionalmente utilizadas pela Secretaria. Isso por que o Roteiro constituía-se em um questionário previamente formatado, que buscava obter informações sobre os cinco componentes de controle do COSO I, por meio de perguntas específicas, as quais deveriam ser sempre e integralmente aplicadas em todos os órgãos ou programas auditados. Diante disso, o Roteiro tornava-se um trabalho extenso e cansativo, tanto para auditores, quanto para auditados, e possuía determinadas perguntas que não se aplicavam aos casos concretos ou que não podiam ser respondidas pelo nível hierárquico do gestor auditado. Assim, a aplicação do Roteiro parecia muitas vezes aos auditores um trabalho em paralelo ao restante da auditoria. No entanto, os entrevistados ponderaram que, sozinho, o Roteiro não cumpria a função de identificar indícios de corrupção e fraudes, mas que, associado à utilização das demais técnicas de diagnóstico tradicionalmente empregadas, acabava por corroborar e fortalecer algumas das evidências encontradas.

Assim, em função da percepção de predominância de descasamento com o restante do trabalho, o resultado gerado pela aplicação do Roteiro muitas vezes era inclusive descrito em um Relatório apartado do Relatório de Auditoria, o que contribuía para o entendimento de que o diagnóstico de controles internos, realizado daquela forma, era um trabalho distinto e que

nem sempre possuía um custo/benefício adequado em relação ao ganho de conhecimento obtido.

Outro aspecto que também pode ter dificultado a aceitação do Roteiro pelas equipes e a sua integração com as demais análises feitas pelas ANOPs foi o foco excessivo em combate à corrupção e fraude que o caracterizava, em função do motivo que orientou sua criação.

Para LIOTTO (2004), a forma empregada pelo TCU apresenta ainda outro ponto frágil: a realização da avaliação dos principais controles gerenciais sem realizar uma avaliação prévia do gerenciamento de riscos, conforme previsto na metodologia do COSO II. Nas entrevistas realizadas, foi levantado o entendimento de que a utilização do referencial do COSO II poderia ter sido mais profícua em auditorias operacionais, por seu viés voltado à associação dos controles internos ao processo de gerenciamento de riscos.

De qualquer modo, AZEVEDO (2009) defende que a tentativa de utilização da Metodologia COSO foi útil para proporcionar um conhecimento mais detalhado e aprofundado sobre controles internos por parte das equipes de auditoria diretamente envolvidas. No entanto, alguns entrevistados apontaram também para uma geração de resistência ao tema, em função da forma como ele foi abordado. Para AZEVEDO (2009) não ficou evidente, tampouco, que tenham ocorrido avanços substanciais e institucionalizados na Seprog, em relação à avaliação de controles internos, a partir da introdução da Metodologia COSO.

Outra tentativa de integrar uma verificação de controles internos aos trabalhos da Secretaria foi a utilização de parte do Roteiro na forma de questionários enviados a diversos gestores selecionados. O objetivo era identificar falhas de controle previamente e, assim, contribuir inclusive na seleção de objetos para futuras auditorias. Dessa forma, também se poderia terceirizar parte do trabalho de aplicação do Roteiro, aliviando a tarefa das equipes. No entanto, o uso desse questionário também não se mostrou muito profícuo por que parte dos gestores não prestava as informações de forma suficientemente aprofundada. Desse modo, considerou-se que o emprego de parte do Roteiro na forma de questionário não contribuía adequadamente para a seleção de objetos de auditoria.

Na opinião dos entrevistados, apesar das dificuldades de implementação surgidas em relação ao Roteiro de Verificação de Controles Internos, e dos poucos resultados obtidos, ele serviu para contornar a crise de legitimidade que havia se instaurado na Seprog e ajudou a garantir a continuidade dos trabalhos de auditoria operacional no TCU.



### 2.3 O período da realização de grandes levantamentos (2007 e 2008)

O Roteiro de Verificação de Controles Internos e o envio dos questionários caíram em desuso em 2007, sem que tivesse ocorrido nenhuma orientação superior explícita para tanto. De qualquer forma, o abandono de sua utilização coincidiu com a mudança de Secretário na Seprog. Essa mudança ocorreu sob uma nova crise interna quanto à legitimidade aos trabalhos de auditoria operacional. Diante disso, novas formas de estruturação dos trabalhos e novos enfoques se faziam necessários, mais uma vez, para fortalecer internamente o trabalho da Secretaria.

A opção que foi feita pela Seprog foi pela realização de grandes levantamentos em funções governamentais relevantes com o objetivo de conhecer de forma mais aprofundada os negócios do governo, com vistas a subsidiar a realização de propostas de novos trabalhos de maneira mais bem fundamentada, com base nos critérios de materialidade, relevância e risco. Assim, foram realizados os levantamentos nas funções Educação e Assistência Social e iniciado o levantamento na função Saúde.

Com base nesses levantamentos, decorreram trabalhos que, no seu escopo de auditoria, explicitamente buscaram realizar um diagnóstico da estrutura de controles internos existentes e avaliar a sua eficácia. No entanto, isso voltou a ser feito de forma integrada com as técnicas de diagnóstico já consolidadas e difundidas na Secretaria.

Nos levantamentos, as equipes identificavam Ações ou Programas prioritários nas Funções, e as suas atividades e os seus processos mais importantes. Após isso, já nas auditorias decorrentes, as equipes utilizaram-se recorrentemente de cruzamentos de dados existentes em diferentes bases públicas com o objetivo de identificar possíveis falhas de controle.

Os trabalhos produzidos nessa fase trouxeram bons resultados, com bastante repercussão na mídia e também no Tribunal. Eles encontraram nichos de atuação muito valorizados interna e externamente. Tais nichos foram principalmente a focalização e o vazamento do público alvo e o combate ao desvio de recursos e à corrupção em programas sociais. Para esses temas, a análise dos controles existentes se mostrou bastante útil e profícua e, dessa forma, contribuiu para a legitimidade dos trabalhos de auditoria operacional.

Assim, o enfoque em aspectos de controle voltou a ser feito de forma mais integrada e contribuiu, ainda, na seleção de objetos de auditoria, uma vez que em um determinado caso optou-se pelo trabalho em uma Ação em detrimento de outra, dentre outros critérios, por que foi diagnosticado que os controles instituídos em uma eram mais frágeis do que na outra.

Esse tipo de critério de seleção vem se mostrando bastante adequado: programas relevantes, materiais e com controles fracos. Nesses casos, o nível de risco residual<sup>20</sup> existente é bastante alto, e, pela relevância e materialidade, o potencial de geração danos e de mau uso de recursos públicos é também bastante alto.

#### 2.4 O período de consolidação de auditorias e levantamentos com enfoque na identificação de riscos (2009 em diante)

Os levantamentos realizados na fase anterior não tinham um enfoque em riscos. Eles eram realizados com o objetivo de conhecer o negócio e propor fiscalizações, com base prioritariamente no critério de materialidade. Apesar de a orientação já ter sido pela seleção com base em materialidade, relevância e risco, muitas vezes, o risco considerado era o fato de já ter havido ou não atuação anterior do Tribunal, e não a análise da existência de eventos que pudessem comprometer o alcance dos objetivos das Ações ou Programas.

Diante disso, novas mudanças de orientação ocorreram. Os levantamentos do período anterior, apesar de terem produzido bons resultados, foram considerados como de duração muito longa, em função do escopo muito ampliado.

Assim, começou a prevalecer o entendimento de que deveriam ser realizados levantamentos com enfoque na identificação de eventos de risco e com o escopo mais limitado. Outra diretriz que surgiu neste período foi pela realização de trabalhos de combate ao desperdício, abordagem na qual a avaliação de controles internos também se mostra bastante relevante.

Apesar de representar um novo momento na Secretaria, essa orientação já podia ser observada em diretrizes anteriores do Tribunal. Segundo o Roteiro de Aplicação – Metodologia de Análise de Risco para a seleção de temas de fiscalização (TCU, 2003), um único levantamento de risco propicia a obtenção de subsídios suficientes para alimentar todo o planejamento das atividades fiscalizadoras do TCU em uma entidade, abarcando todas as vertentes da atuação do TCU, em suas diversas modalidades de fiscalização. Ademais, [os levantamentos] possibilitariam ainda uma abordagem de planejamento integrada, baseada numa visão global da entidade jurisdicionada.

---

<sup>20</sup> Risco residual é o risco que persiste após a implementação das respostas a riscos selecionadas. Dessa forma, caso as respostas ou os controles a elas associados não sejam adequados, os riscos residuais tendem a ser bastante elevados. O risco residual se contrapõe ao risco inerente que é aquele não sofreu nenhum tratamento, ou seja, que existe antes da implementação de respostas a riscos, ou quando tais respostas não são implementadas.

O primeiro levantamento realizado com enfoque nos riscos ao alcance dos objetivos foi o levantamento na função Saúde. Ele já havia sido iniciado no período anterior, mas foi executado com base nas novas diretrizes. Por sua vez, os outros levantamentos que se seguiram, além do enfoque em riscos, tiveram o seu escopo reduzido e, como objeto, tiveram órgãos ou entidades, ao invés de funções de governo.

Os levantamentos de risco buscam a identificação de eventos de riscos e chegam até a identificação dos mecanismos de controles internos existentes, mas sem avaliar a sua efetividade ou suficiência.

Cabe destacar que estes trabalhos possuem um enfoque em levantamentos de riscos, e não em avaliação de gerenciamento de riscos. O nível de aprofundamento que tais fiscalizações possuem não permite que se avalie de que forma as gerências auditadas estão identificando, analisando, tratando e monitorando os seus riscos. Os principais fatores que explicam essa limitação de análise são a ausência de gerenciamento sistemático de riscos na maioria dos órgãos e entidades e também o cronograma das fiscalizações, que geralmente não são longos o suficiente para permitir esse nível de abordagem.

Nos levantamentos, as equipes, com base em Mapas de Processos, SWOTs e DVRs amplos, identificam as atividades e processos mais importantes no órgão ou no programa e levantam os riscos neles existentes, os mecanismos de controles já instaurados – sem avaliá-los – e os pontos de risco que deveriam estar submetidos a controles, mas não estão.

Após isso, já nas auditorias decorrentes, surge a oportunidade de que tais atividades e processos sejam objetos de mapeamentos mais detalhados e que sejam realizadas novas SWOTs e DVRs nesses processos ou atividades específicos. Essas técnicas, empregadas a nível micro, têm condições de apontar fraquezas que estão relacionadas a falhas de controles internos. As equipes também podem utilizar cruzamentos de bases de dados com essa finalidade. Diante desses dados, as equipes já possuem informações suficientes para realizar uma avaliação do grau de efetividade dos controles existentes, e também de propor novos controles onde eles se façam necessários. Esse tipo de análise ocorreu em processos decorrentes do levantamento na função Saúde.

Em outros casos em que não houve previamente um levantamento de riscos, as equipes têm buscado suprir tal ausência por meio de trabalhos realizados durante a fase de planejamento de auditoria. Neste caso, as auditorias requerem um planejamento mais longo, que possa identificar os riscos, os controles instituídos e as ausências de controles, com o objetivo de melhor orientar a fase de execução e a seleção de questões de auditoria. Assim,

durante a fase de execução, são elaboradas questões que busquem avaliar a efetividade dos controles instituídos e demonstrar suas eventuais fragilidades.

A utilização desse tipo de abordagem foi considerada profícua por todos os entrevistados, com potencial, inclusive, para contribuir na análise de efetividade dos programas. Além disso, essa é uma área de atuação de interesse declarado no TCU e bons resultados advindos dela podem contribuir, inclusive, para a legitimação das auditorias operacionais, em geral, e do trabalho da Seprog, em particular.

No entanto, de acordo com os entrevistados, apesar do reconhecimento da importância do tema, ainda não existe uma orientação sistemática dos níveis gerenciais para a utilização dessa abordagem. As equipes são quem define se ela será ou não adotada, e o reconhecimento de sua prevalência varia bastante entre os auditores da Secretaria.

## 2.5 Perfil das recomendações e determinações propostas nos processos analisados

Com o objetivo de verificar se as ANOPs realizadas pela Seprog têm buscado estimular melhorias de controles internos por parte dos órgãos e gestores auditados, foram avaliadas as recomendações e determinações propostas pelas equipes de auditoria em cada um dos processos analisados.

Vale ressaltar que este levantamento foi realizado com base nos Relatórios de Auditoria produzidos pela Seprog, e não nos Acórdãos correspondentes. Isso por que o objetivo do presente estudo é avaliar a atuação da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo em relação a avaliações de controles internos. Apesar de serem os Acórdãos os documentos oficiais de que dispõe o TCU para efetivamente tentar modificar a atuação da Administração Pública, são os Relatórios de Auditoria os documentos que de fato refletem a postura e a visão da Secretaria.

Assim, observou-se que os aspectos mais frequentemente apontados nas recomendações e determinações constantes dos processos avaliados foram os seguintes: definição e aprimoramento de indicadores de desempenho; estabelecimento e melhorias em críticas de controle de sistemas informatizados; uniformização e padronização de procedimentos; definição adequada de atribuições e responsabilidades; capacitação de pessoal; segregação de funções e segurança física e lógica de ativos e sistemas.

O quadro a seguir apresenta um resumo sobre as recomendações e determinações emitidas nos processos analisados:

<b>Auditoria Operacional</b>	<b>Número de recomendações e determinações totais</b>	<b>Número de recomendações e determinações relativas a melhorias de controles internos</b>
<i>Período de aplicação do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO (2005/2006)</i>		
<i>Programa de Doação, Captação e Transplante de Órgãos e Tecidos</i>	28	22
<i>Programa Nacional de Eliminação da Hanseníase</i>	26	16
<i>Ação Construção de Cisternas para Armazenamento de Água</i>	24	15
<i>Ação Atenção aos Pacientes Portadores de Coagulopatias</i>	15	8
<i>Período de realização dos grandes levantamentos (2007/2008)</i>		
<i>Concessão e Manutenção dos Benefícios de Auxílio-doença</i>	19	14
<i>Concessão e Manutenção do Benefício de Prestação Continuada (BPC) e Renda Mensal Vitalícia</i>	22	21
<i>Ações Programa Universidade para Todos (Prouni) e Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior (Fies)</i>	14	10
<i>Período de consolidação de auditorias e levantamentos com enfoque na identificação de riscos (2009 em diante)</i>		
<i>Ações da Defesa Civil no Brasil</i>	12	9
<i>Ação Formação de Estoques Públicos</i>	13	9
<i>Programa Farmácia Popular – Sistema de Copagamento</i>	9	7
<b>Total</b>	<b>182</b>	<b>131</b>

Do quadro acima se observa que a Secretaria de fato preocupou-se em estimular melhorias em procedimentos e estruturas de controles internos nos órgãos, programas e ações auditados, em todos os períodos analisados, e principalmente nos dois últimos. Do total de recomendações e determinações propostas, aproximadamente 72% tinham por objetivo aprimorar o sistema de controles internos auditado como forma de promover a eficiência, a efetividade, a economicidade e a eficácia da gestão. No primeiro período, 65,6% tinham essa preocupação, subindo para 81,8% no segundo período e mantendo-se em 73,5% no último.

### 3. Conclusão

As avaliações de controles internos são tradicionalmente associadas a auditorias de demonstrações contábeis. No entanto, os controles constituem-se em um sistema que existe para aumentar a probabilidade de sucesso de todas as operações de uma entidade, seja ela de qual natureza for. Assim, eles possuem o mesmo objetivo observado nas auditorias operacionais: a busca por eficácia, eficiência, economicidade e efetividade.

Dessa forma, todas as auditorias realizadas – sejam elas operacionais ou de conformidade –, e independentemente do enfoque que lhe seja dado, dificilmente deixarão de avaliar aspectos de controles internos, mesmo que não o façam de forma explícita. Ademais, se os critérios de materialidade, relevância e risco forem de fato utilizados<sup>21</sup>, dificilmente uma Ação ou Programa selecionado como objeto de auditoria não possuirá aspectos de controle relevantes para a análise.

Além disso, o sistema de controle faz parte do negócio do Tribunal, é uma das áreas em que possui maior expertise, o que faz com que as possíveis recomendações sobre o tema tenham bastante potencial para gerar bons resultados.

Outro aspecto a ser destacado é que a abordagem de controles internos é extremamente útil na medida em que perpetua os resultados obtidos por ações de fiscalização. Considerando que tais ações são pontuais e distanciam-se no tempo umas das outras, recomendações e/ou determinações que tragam como resultados melhorias em procedimentos de controles internos têm como consequência a inserção ou o aprimoramento de mecanismos na rotina processual que cumprem a função do Tribunal de forma espontânea, aumentando a eficiência, eficácia, economicidade e efetividade das operações, sem que seja necessária a atuação do controle externo de forma direta e concomitante.

Diante de tudo isso, e considerando que grande parte das mudanças na forma de atuação da Seprog tem ocorrido em função de crises de legitimidade internas, nas quais o Tribunal questionou a efetividade e a utilidade da avaliação operacional, os bons resultados produzidos pelas fiscalizações que buscaram levantar os riscos a que o auditado está submetido, e também avaliar a efetividade de controles internos estabelecidos, contribuem para o fortalecimento da atividade, uma vez que esses são enfoques fortemente valorizados internamente pelo TCU.

---

<sup>21</sup> Conforme orienta a Resolução nº 185/TCU, de 13 de dezembro de 2005, que dispõe sobre o Plano de Fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU.

Assim, a utilização dessa abordagem, no âmbito da Seprog, parece se fortalecer diante das boas experiências que tem produzido. No entanto, uma orientação gerencial pela utilização estruturada da abordagem, ainda não predomina na Secretaria. O enfoque a ser utilizado fica a critério das equipes designadas, e nem todos os auditores reconhecem a importância de centrar-se expressamente em avaliações de efetividade de controles.

Os levantamentos de identificação de eventos de riscos e a orientação para o foco em combate ao desperdício podem representar oportunidades de mudança nesse viés. Caso tais experiências venham a se fortalecer, a abordagem voltada para a avaliação de controles internos tem grandes chances de se consolidar e, ao que tudo indica, de contribuir com ganhos de legitimidade para os trabalhos de auditoria operacional.

Diante desse cenário, em termos de agenda de pesquisa, e considerando que outras secretarias do Tribunal também realizam auditorias operacionais, seria de interessante que também fosse investigado de que forma a abordagem de controles internos tem sido utilizada por essas outras Secretarias em suas ANOPs, de modo que tais atuações possam ser comparadas com o que foi verificado na Seprog, com o objetivo de se identificar as melhores práticas nos diversos casos.

Além disso, algumas propostas de ação ganham destaque. Uma delas é o desenvolvimento, pelo TCU, de uma metodologia de avaliação de controles internos integrada à identificação de riscos. A inexistência desse documento institucional faz com que os trabalhos realizados não possuam uma padronização mínima, ou seja, que sua forma e sua oportunidade de realização fiquem relegadas ao juízo de valor realizado por cada uma das equipes individualmente. Um documento oficial poderia consolidar as melhores práticas e sistematizar essa forma de atuação, fortalecendo o seu apelo.

Outra linha de ação que se mostra interessante é que os monitoramentos realizados pela Seprog e as diversas Secretarias tenham a preocupação de evidenciar se as recomendações e determinações que propunham melhorias em controles internos, emitidas em auditorias operacionais anteriores, conseguiram de fato promover as melhorias pretendidas. Deste modo, poderia ser mensurado o potencial das ANOPs em estimular melhorias nos sistemas de controles internos dos órgãos auditados e, assim, em contribuir para o aprimoramento da gestão pública.

Por fim, uma linha de ação mais genérica, mas igualmente importante, é que as equipes de auditorias operacionais do Tribunal de Contas da União busquem sempre, em seu planejamento, identificar os pontos de risco envolvidos, e, diante disso, avaliar a conveniência de realizar análises de efetividade dos controles internos instituídos no objeto auditado, como

forma de identificar oportunidades de melhoria que, caso implementadas, possam realizar, de maneira espontânea e cotidiana o objetivo das ações de fiscalização do Tribunal, em particular, e do controle externo, em geral, que é a promoção da integridade e da correição das ações, associada à boa gestão dos recursos públicos.

#### 4. Referências Bibliográficas

ARAÚJO, I.P.S. *Introdução à Auditoria: breves apontamentos de aula – aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos*. Salvador: Egeba, 1998.

\_\_\_\_\_. *Introdução à Auditoria Operacional*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

ATTIE, W. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1992.

AZEVEDO, M. T. de. *A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO*, 2009. 52 fl. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação. Centro de Aperfeiçoamento e Treinamento. Câmara dos deputados. Brasília.

BOYNTON, W. C.; JONNISON, R. N. e KELL, W. G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)*.

BRASIL. Departamento do Tesouro Nacional. *Instrução Normativa n.º 16*, de 20 dezembro de 1991.

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

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. 3.ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

\_\_\_\_\_. *Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização*. Brasília, 2003.

COCURULLO, A. *Gestão de riscos corporativos; Riscos Alinhados com Algumas Ferramentas de Gestão: Um Estudo de Caso*. 3.ed. São Paulo: Scortecci, 2004.

FREITAS, C. A. S. *Aprendizagem, Isomorfismo e Institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União*. 2005. 235 fl. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Universidade de Brasília, Brasília.



INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna*. Instrução SEST n.º 02, 1986.

INTOSAI. *International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas de Auditoria da Intosai*: Tradução do Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1ª ed, 1995.

\_\_\_\_\_. *Auditing Standards – Basic Principles in Government Auditing. (ISSAI 100)*. Viena, 2001. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(629,1033\)/ISSAI\\_100\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(629,1033)/ISSAI_100_E.pdf)>.

\_\_\_\_\_. *General standards in Government Auditing and standards with ethical significance (ISSAI 200)*. Viena, 2001. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI\\_200\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf)> .

\_\_\_\_\_. *Internal Control :Providing a Foundation for Accountability in Government*. Viena. 2001.

\_\_\_\_\_. *Implementation Guidelines for Performance Auditing (ISSAI 3000)*. Viena, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(381,1033\)/ISSAI\\_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(381,1033)/ISSAI_3000E.pdf)> .

LIOTTO, A. M. *Gerenciamento de Risco*. A Aderência da Metodologia do TCU à Metodologia do COSO. Brasília, 2004.

POLLITT, C; “et al.” *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press, 2002.

THE COMITEE of SPONSORING ORGANIZATIONS of the TREADWAY COMMISSIONN (COSO). *Internal Control – Integrated Framework*. Copyright © 1985-2010.

THE ORANGE COUNTY. *Understanding Internal Controls*. Disponível em: <<http://egov.ocgov.com/ocgov/Internal%20Audit/Internal%20Controls>>. Acesso em 12/02/2011.

ȚURLEAL, E. e ȘTEFĂNESCU, A. *Internal Audit and Risk Management in Public Sector Entities, Between Tradition and Actuality*. In: *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 2009.

ZANETTE, M. A., DUTRA, M. H. e ALBERTON , L. *Reflexões acerca das propostas metodológicas de controle interno*. Universidade Federal de Santa Catarina, 2007. Disponível em < <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/402.pdf>>. Acesso em 12/02/2011.

## 5. Anexos

### 5.1 Roteiro de Entrevista

Identificação:

<b>Entrevistado:</b>	
<b>Data:</b>	
Objetivo:	<p>Conhecer a percepção de gestores da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog) sobre:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a utilização de avaliações de controles internos no âmbito de Auditorias Operacionais;</li> <li>a aplicabilidade da avaliação de controles internos nos diversos tipos de Programas de Governo, Ações e órgãos;</li> <li>quais as melhores técnicas a serem utilizadas para a realização de avaliações de controles internos;</li> <li>quais as principais limitações da utilização da abordagem de controles internos em ANOPs;</li> <li>quais as principais dificuldades na utilização da abordagem de controles internos em ANOPs;</li> <li>quais as principais tendências quanto à utilização de uma abordagem de controles internos, ao longo do tempo, nos trabalhos realizados pela Seprog, com destaque para o momento atual.</li> </ol>
Apresentação do trabalho:	<p>Título do Trabalho: <i>Auditoria Operacional no Tribunal de Contas da União: a utilização da abordagem de Controles Internos na avaliação dos órgãos auditados.</i></p> <p>Problema de Pesquisa: <i>De que forma as Auditorias Operacionais realizadas pelo Tribunal de Contas da União têm utilizado a abordagem de controles internos com o objetivo de avaliar os processos e procedimentos aplicados pelos órgãos auditados?</i></p>

Roteiro

<b><i>Auditorias Operacionais e a avaliação de controles internos</i></b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Na sua opinião, qual a contribuição da avaliação de controles internos administrativos para a avaliação das ações governamentais?</li> <li>2) Quais as principais dificuldades e limitações da utilização da abordagem de controles internos em ANOPs?</li> <li>3) Uma avaliação de controles internos tem utilidade diferenciada quando aplicada a diferentes tipos de órgãos, Ações ou Programas de Governo? (são mais úteis em alguns casos do que em outros?)</li> </ol>

- 4) Quais são as fragilidades de controles internos administrativos mais recorrentemente observados na gestão dos Programas de Governo no Brasil?

***Abordagem de Controles Internos no âmbito da Seprog***

- 5) As ANOPs realizadas pela Seprog têm se preocupado em realizar avaliações de controles internos, como forma de identificar possíveis problemas e incentivar melhorias na observância de procedimentos de controles internos?
- 6) De que forma a percepção quanto à utilidade da avaliação de controles internos em Auditorias Operacionais evoluiu na Seprog ao longo do tempo?
- 7) A abordagem de controles internos, quando adotada pela Seprog, possui um enfoque associado à avaliação de gerenciamento de riscos? (considerando se é ou não avaliado a realização de processos de identificação, análise e seleção de respostas a riscos e a sua associação aos controles existentes).
- 8) Anteriormente à tentativa de utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO, como era utilizada a abordagem de controles internos no âmbito da Seprog?
- 9) O Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO propiciou algum avanço na avaliação dos controles internos efetivada pela Seprog no âmbito das ANOPs? Por quê?
- 10) Em sua opinião, quais as limitações da utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO nas auditorias operacionais?
- 11) Posteriormente à fase de utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO, houve uma tentativa de integrar a avaliação de controles internos às técnicas de diagnóstico normalmente já utilizadas pela Seprog, com destaque para a análise SWOT e DVR e para o Mapa de Processos. Na sua opinião, essa forma de abordagem mostrou-se mais efetiva?
- 12) Em sua opinião, qual é a percepção atual dos gestores e auditores da Seprog em relação à importância da utilização de uma abordagem de controles internos nas avaliações que realizam?
- 13) Existe alguma diferença no julgamento de importância de avaliações de controles internos conferido por servidores que participaram da fase de utilização do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO, em relação àqueles que vieram a compor a Secretaria em momentos posteriores?
- 14) Na sua opinião, os rumos atuais da Seprog tendem a reforçar ou diminuir a utilização de avaliações de controles internos?
- 15) Na sua opinião, as ANOPs podem contribuir para estimular uma postura pró-controles internos por parte dos órgãos auditados? De que forma?

## 5.2 Roteiro de Análise Documental

As seguintes etapas foram observadas quando da análise dos processos selecionados:

Compreender o objeto e o escopo de auditoria;
Avaliar a metodologia empregada pela equipe de auditoria, com destaque para as técnicas de diagnóstico e análise voltadas para a identificação e avaliação de controles internos, suas falhas ou ausências;
Analisar o resultado da aplicação do Roteiro de Verificação de Controles Internos – Metodologia COSO, caso aplicável;
Analisar as questões de auditoria que trataram de aspectos de controles internos;
Analisar as recomendações e determinações propostas que trataram sobre melhorias nos controles internos.

## TERMO DE COMPROMISSO

A aluna, Luciana Nunes Goulart, abaixo-assinado, do Curso de Planejamento, Orçamento e Gestão Pública – Turma 10, do Programa FGV Management, realizado nas dependências da instituição conveniada FGV Brasília, no período de 29 de abril de 2009 a 28 de outubro de 2010, declara que o conteúdo de seu Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: Auditoria Operacional no Tribunal de Contas da União: a utilização da abordagem de controles internos na avaliação dos órgãos auditados, é autêntico e original.

Brasília, 24 de março de 2011.

---

Luciana Nunes Goulart