

**Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia**

# **TCM-BA**

Auditor Estadual de Controle Externo

**Volume I**

Edital Nº 1 – TCM/BA, de 12 de Janeiro de 2018

**JN076 -A-2018**

## DADOS DA OBRA

**Título da obra:** Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia - TCM-BA

**Cargo:** Auditor Estadual de Controle Externo

(Baseado no Edital Nº 1 – TCM/BA, de 12 de Janeiro de 2018)

### **Volume I**

- Língua Portuguesa
- Controle Externo da Administração Pública
- Noções de Administração Orçamentária e Financeira e Orçamento Público
  - Auditoria Governamental
  - Contabilidade Pública
  - Contabilidade Geral

### **Volume II**

- Direito Administrativo
- Direito Constitucional
- Noções de Direito Processual Civil
  - Direito Financeiro
- Análise da Informação

### **Autores**

Bruna Pinotti  
Silvana Guimarães  
Natalia Trocolli  
Mariela Cardoso  
Carlos Alexandre Quiqueto

### **Gestão de Conteúdos**

Emanuela Amaral de Souza

### **Diagramação**

Elaine Cristina  
Igor de Oliveira  
Camila Lopes

### **Produção Editorial**

Suelen Domenica Pereira

### **Capa**

Joel Ferreira dos Santos

### **Editoração Eletrônica**

Marlene Moreno

## SUMÁRIO

### Língua Portuguesa

1 Compreensão e interpretação de textos de gêneros variados. ....	01
2 Reconhecimento de tipos e gêneros textuais. ....	07
3 Domínio da ortografia oficial. ....	07
4 Domínio dos mecanismos de coesão textual. ....	11
4.1 Emprego de elementos de referência, substituição e repetição, de conectores e de outros elementos de sequen- ciação textual. ....	11
4.2 Emprego de tempos e modos verbais. ....	13
5 Domínio da estrutura morfossintática do período. ....	27
5.1 Emprego das classes de palavras. ....	27
5.2 Relações de coordenação entre orações e entre termos da oração. ....	42
5.3 Relações de subordinação entre orações e entre termos da oração. ....	42
5.4 Emprego dos sinais de pontuação. ....	53
5.5 Concordância verbal e nominal. ....	56
5.6 Regência verbal e nominal. ....	61
5.7 Emprego do sinal indicativo de crase. ....	68
5.8 Colocação dos pronomes átonos. ....	73
6 Reescrita de frases e parágrafos do texto. ....	81
6.1 Significação das palavras. ....	81
6.2 Substituição de palavras ou de trechos de texto. ....	81
6.3 Reorganização da estrutura de orações e de períodos do texto. ....	81
6.4 Reescrita de textos de diferentes gêneros e níveis de formalidade. ....	81
7 Correspondência oficial (conforme Manual de Redação da Presidência da República). ....	86
7.1 Aspectos gerais da redação oficial. ....	86
7.2 Finalidade dos expedientes oficiais. ....	86
7.3 Adequação da linguagem ao tipo de documento. ....	86
7.4 Adequação do formato do texto ao gênero. ....	86

### Controle Externo da Administração Pública

1 Conceito, tipos e formas de controle. ....	01
2 Controle interno e externo. ....	02
3 Controle parlamentar. ....	03
4 Controle pelos tribunais de contas. ....	03
5 Controle administrativo. ....	03
6 Lei nº 8.429/1992, e suas alterações (Lei de Improbidade Administrativa). ....	07
7 Sistemas de controle jurisdicional da administração pública: contencioso administrativo e sistema da jurisdição una. ....	18
8 Controle jurisdicional da administração pública no Direito brasileiro. ....	18
9 Controle da atividade financeira do Estado: espécies e sistemas. ....	20
10 Tribunal de Contas da União (TCU), dos Estados e do Distrito Federal. ....	20
10.1 Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. ....	21
10.1.1 Natureza, competência, jurisdição e organização. ....	21
11 Constituição do Estado da Bahia. ....	23
12 Lei Complementar nº 06/1991 (Lei Orgânica do TCM/BA). ....	23
13 Regimento Interno do TCM/BA. ....	36

## SUMÁRIO

### Noções de Administração Orçamentária e Financeira e Orçamento Público

1 Orçamento público. ....	01
1.1 Conceito .....	01
1.2 Técnicas orçamentárias. ....	01
1.3 Princípios orçamentários. ....	01
1.4 Ciclo orçamentário. ....	01
1.5 Processo orçamentário. ....	01
2 O orçamento público no Brasil. ....	13
2.1 Sistema de planejamento e de orçamento federal. ....	13
2.2 Plano plurianual. ....	13
2.3 Diretrizes orçamentárias.....	13
2.4 Orçamento anual. ....	13
2.5 Outros planos e programas. ....	23
2.6 Sistema e processo de orçamentação. ....	23
2.7 Classificações orçamentárias. ....	24
2.8 Estrutura programática. ....	32
2.9 Créditos ordinários e adicionais. ....	33
3 Programação e execução orçamentária e financeira. ....	34
3.1 Descentralização orçamentária e financeira.....	34
3.2 Acompanhamento da execução. ....	34
3.3 Sistemas de informações. ....	34
3.4 Alterações orçamentárias. ....	34
4 Receita pública. ....	39
4.1 Conceito e classificações. ....	39
4.2 Estágios. ....	39
4.3 Fontes. ....	39
4.4 Dívida ativa. ....	39
5 Despesa pública. ....	39
5.1 Conceito e classificações. ....	39
5.2 Estágios. ....	39
5.3 Restos a pagar. ....	39
5.4 Despesas de exercícios anteriores. ....	42
5.5 Dívida flutuante e fundada. ....	43
5.6 Suprimento de fundos. ....	44
6 Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). ....	45
6.1 Conceitos e objetivos. ....	45
6.2 Planejamento. ....	45
6.3 Receita pública. ....	45
6.4 Despesa pública. ....	45
6.5 Dívida e endividamento. ....	45
6.6 Transparência, controle e fiscalização.....	45

### Auditoria Governamental

1 Governança no setor público.....	01
1.1 Papel e importância.....	01
1.2 Controle interno segundo o COSO ICIF 2013 - Internal Control - Integrated Framework.....	01
2 Auditoria de regularidade e auditoria operacional. ....	15
3 Instrumentos de fiscalização: auditoria, levantamento, monitoramento, acompanhamento e inspeção.....	57
4 Planejamento de auditoria.....	58
4.1 Plano de auditoria baseado no risco.....	58
4.2 Atividades preliminares. ....	58

## SUMÁRIO

4.3	Determinação de escopo.....	58
4.4	Materialidade, risco e relevância.....	58
4.5	Exame e avaliação do controle interno.....	58
4.6	Risco inerente, de controle e de detecção.....	58
4.7	Risco de auditoria.....	58
4.8	Matriz de Planejamento.....	58
4.9	Programa de auditoria.....	58
4.10	Papéis de trabalho.....	58
4.11	Testes de auditoria.....	58
4.12	Importância da amostragem estatística em auditoria.....	58
5	Execução da auditoria.....	76
5.1	Técnicas e procedimentos: exame documental, inspeção física, conferência de cálculos, observação, entrevista, circularização, conciliações, análise de contas contábeis, revisão analítica.....	76
6	Evidências.....	81
6.1	Caracterização de achados de auditoria.....	81
6.2	Matriz de achados e matriz de responsabilização.....	81
7	Comunicação dos resultados: relatórios de auditoria.....	93
8	Monitoramento.....	118
9	Documentação da auditoria.....	118
10	Supervisão e controle de qualidade.....	120

## Contabilidade Pública

1	Conceituação, objeto e campo de aplicação.....	01
2	Composição do Patrimônio Público.....	08
2.1	Patrimônio Público.....	08
2.2	Ativo.....	08
2.3	Passivo.....	08
2.4	Patrimônio Líquido.....	08
3	Variações Patrimoniais.....	09
3.1	Qualitativas e Quantitativas.....	09
3.2	Receita e despesa sob o enfoque patrimonial.....	09
3.3	Resultado patrimonial.....	09
4	Mensuração de ativos.....	10
4.1	Ativo Imobilizado.....	10
4.2	Ativo Intangível.....	10
4.3	Reavaliação e redução ao valor recuperável.....	10
4.4	Depreciação, amortização e exaustão.....	10
5	Mensuração de passivos.....	13
5.1	Provisões.....	13
5.2	Passivos Contingentes.....	13
6	Sistema de custos no setor público.....	13
6.1	Aspectos legais do sistema de custos.....	13
6.2	Ambiente da informação de custos.....	13
6.3	Características da informação de custos.....	13
6.4	Terminologia de custos.....	13
7	Plano de contas aplicado ao setor público.....	16
8	Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.....	19
8.1	Balanço orçamentário.....	19
8.2	Balanço Financeiro.....	19
8.3	Demonstração das variações patrimoniais.....	19
8.4	Balanço patrimonial.....	19

## SUMÁRIO

8.5 Demonstração de fluxos de caixa.....	19
8.6 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	19
8.7 Notas explicativas às demonstrações contábeis.....	19
8.8 Consolidação das demonstrações contábeis.....	19
9 Despesa pública: conceito, estágios e classificações.....	36
10 Receita pública: conceito, estágios e classificações.....	40
11 Execução orçamentária e financeira.....	45
12 MCASP 7ª edição (Portaria Conjunta STN/SOF nº 2/2016 e Portaria STN nº 840/2016).....	48
13 Regime contábil.....	50
14 Análise de balanços públicos.....	51

### Contabilidade Geral

1 Lei nº 6.404/1976, e suas alterações e legislação complementar.....	01
2 Lei nº 11.638/2007, e suas alterações e legislação complementar.....	50
3 Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	70
4 Demonstrações contábeis pela legislação societária, pelos princípios da contabilidade e pronunciamentos contábeis do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	77
4.1 Demonstração de fluxos de caixa (métodos direto e indireto).....	77
4.2 Balanço patrimonial.....	77
4.3 Demonstração do resultado do exercício.....	77
4.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.....	77
4.5 Demonstração do Resultado Abrangente.....	77
5 Mensuração do valor justo.....	86
6 Investimentos em coligadas e controladas.....	87
7 Análise econômico-financeira.....	89
7.1 Indicadores de endividamento.....	89
7.2 Indicadores de estrutura de capitais.....	89
7.3 Análise vertical e horizontal.....	89



## AUDITORIA GOVERNAMENTAL

1 Governança no setor público.....	01
1.1 Papel e importância.....	01
1.2 Controle interno segundo o COSO ICIF 2013 - Internal Control - Integrated Framework.....	01
2 Auditoria de regularidade e auditoria operacional.....	15
3 Instrumentos de fiscalização: auditoria, levantamento, monitoramento, acompanhamento e inspeção.....	57
4 Planejamento de auditoria.....	58
4.1 Plano de auditoria baseado no risco.....	58
4.2 Atividades preliminares.....	58
4.3 Determinação de escopo.....	58
4.4 Materialidade, risco e relevância.....	58
4.5 Exame e avaliação do controle interno.....	58
4.6 Risco inerente, de controle e de detecção.....	58
4.7 Risco de auditoria.....	58
4.8 Matriz de Planejamento.....	58
4.9 Programa de auditoria.....	58
4.10 Papéis de trabalho.....	58
4.11 Testes de auditoria.....	58
4.12 Importância da amostragem estatística em auditoria.....	58
5 Execução da auditoria.....	76
5.1 Técnicas e procedimentos: exame documental, inspeção física, conferência de cálculos, observação, entrevista, circularização, conciliações, análise de contas contábeis, revisão analítica.....	76
6 Evidências.....	81
6.1 Caracterização de achados de auditoria.....	81
6.2 Matriz de achados e matriz de responsabilização.....	81
7 Comunicação dos resultados: relatórios de auditoria.....	93
8 Monitoramento.....	118
9 Documentação da auditoria.....	118
10 Supervisão e controle de qualidade.....	120



**PROF. ESP. NATÁLIA TROCCOLI**

Graduada e licenciada em Administração de empresas  
Graduada em Contabilidade Pós Graduada em Gestão em-  
presarial Professora na Escola Técnica Paula Souza

**1 GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.  
1.1 PAPEL E IMPORTÂNCIA. 1.2 CONTROLE  
INTERNO SEGUNDO O COSO ICIF 2013  
- INTERNAL CONTROL - INTEGRATED  
FRAMEWORK.**

**GOVERNANÇA NO SETOR PÚBLICO.**

O conceito de governança pública originou-se do termo governança corporativa, o qual vem da expressão inglesa corporate governance. Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD) (1999), a governança corporativa é definida como o conjunto de relações entre a administração de uma empresa, seu conselho de administração, seus acionistas e outras partes interessadas. Assim, pode ser compreendida como um conjunto de práticas que têm por objetivo regular a administração e o controle das instituições. De modo mais completo, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (2009, p. 19) define:

Governança Corporativa é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade.

Iffert (1998) define a governança, como a forma dos controladores instituem mecanismos de monitoramento em relação aos administradores e fazem com que estes ajam de acordo com o interesse dos controladores (numa visão mais ampla, stakeholders).

Existem diversas definições para governança corporativa. De acordo com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (2002) a governança corporativa pode ser compreendida como "um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital".

Segundo Álvares, Giacometti e Gusso (2008) a boa governança corporativa proporciona aos proprietários (acionistas ou cotistas) a gestão estratégica de sua empresa e a monitoramento da direção executiva. As principais ferramentas que asseguram o controle da propriedade sobre a gestão são o Conselho de Administração, a Auditoria Independente e o Conselho Fiscal.

Para tanto, as práticas de governança são baseadas em princípios gerais, aplicáveis às empresas públicas ou privadas de um modo geral, independente de seu porte, pois todas objetivam a melhoria dos controles e da transparência.

Segundo Carvalho (2002), os princípios de governança corporativa são um conjunto de valores e regras que embasam a governança corporativa no sentido de orientar a gestão para que possam atender aos interesses dos stakeholders envolvidos. Esses princípios são os pilares norteadores da governança: Transparência (disclosure), Equidade (fairness), Accountability e Compliance.

A governança para o setor público adequa os princípios da governança corporativa à área pública. Assim, são considerados os seguintes princípios: transparência, o qual diz respeito à divulgação de informações; accountability, que segundo Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 10), significa "responsabilidade do gestor profissional de prestar contas"; e compliance, que seria, segundo Lodi (2000), cumprimento das leis, normas, regulamentos e determinações, ou seja, o mesmo que estar "em conformidade".

Para Lodi (2000, p.24): "a boa governança corporativa assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (accountability) e obediência às leis do país (compliance)".

Segundo Marques (2007), em virtude da complexidade da estrutura de governança e da diversidade de compreensão das abordagens, existem diversos caminhos para representar a governança corporativa no setor público. Porém, em qualquer estrutura que seja utilizada, esta requer: clara identificação e definições de responsabilidades; compreensão do relacionamento entre as partes interessadas da organização; sua estrutura de administrar os recursos e entregar os resultados; e suporte à administração de alto nível.

Ainda conforme Marques (2007) para se alcançar uma efetiva governança corporativa nas entidades públicas, são necessários alguns quesitos fundamentais, dentre os quais: liderança, integridade e compromisso, que dizem respeito às qualidades pessoais dos recursos humanos na organização. Além de responsabilidade, integridade e transparência, os quais são advindos de estratégias, sistemas, políticas e processos estabelecidos. Estes quesitos estão refletidos no estudo 13 do PSC/IFAC.

A governança é um fenômeno complexo, em constante evolução e que muda em razão do objeto e locus de aplicação. Decorre disso, a necessidade de que o estabelecimento de uma estrutura de governança seja precedido de um estudo do objeto e do local em que se pretende aplicá-la.

Assim, antes de estudar a governança no setor público brasileiro, é necessário que tracemos o panorama do nosso objeto de estudo.

Portanto, neste capítulo, delinearemos a origem e a evolução, os conceitos, princípios e elementos, e, por fim, o papel da governança no setor público de forma geral.

Em 1992, foi criado, no Reino Unido, o chamado comitê Cadbury com o objetivo de revisar certas práticas de governança corporativa relacionadas, principalmente, a aspectos contábeis, do qual resultou no The Cadbury Report,

inaugurando a era dos chamados “Códigos de Melhores Práticas de Governança Corporativa”. No Relatório Cadbury, foram identificados três preceitos basilares de governança corporativa: transparência, integridade e accountability (responsabilidade por prestar contas).

A partir deste relatório, e com base nos estudos de um comitê formado, em 1994, para discutir e estabelecer princípios de conduta para a vida pública (Committee on Standards in Public Life - “Nolan Committee”), o CIPFA Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Instituto Britânico de Finanças e Contabilidade Pública),

em 1995, desenvolveu aquilo que podemos considerar como a primeira estrutura de governança para o setor público. (Corporate Governance – A Framework for Public Service Bodies).

Em 2001, com base no trabalho pioneiro do CIPFA, a IFAC - International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contadores) publicou um estudo, desenvolvido por seu comitê do setor público (PSC – Public Sector Committee), focado em formas de governança na gestão pública. O chamado Estudo 13 do IFAC/PSC (Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective – International Public Sector Study), conforme Slomski (2008, p. 122): define os princípios comuns e recomendações sobre a governança das entidades do setor público, com o objetivo de promover a orientação para auxiliar o ‘grupo governante’ [gestor principal – a direção] a desenvolver ou rever práticas de governança, como um caminho para capacitar os ‘governantes’ [administradores – gestores públicos] a operarem de maneira mais efetiva, eficiente e transparente.

A partir destes estudos pioneiros sobre governança no setor público, as mais variadas instituições publicam trabalhos com o objetivo de estabelecer padrões, ou mesmo estruturas de governança voltadas para a gestão pública.;

Os órgãos e entidades do setor público operam sob estruturas regulatórias e gerenciais distintas. É certo, ainda, que os distintos entes públicos devem satisfazer a um complexo rol de objetivos que, por sua vez, são influenciados por diferentes fatores políticos, econômicos e sociais internos e externos. No setor público, as figuras dos stakeholders e shareholders não têm uma delimitação tão fácil e direta quanto no setor privado. Na verdade, na área pública elas muitas vezes se confundem.

No setor público, o conceito de governança se elastece e seu significado torna-se mais geral do que aquele usado no mundo dos negócios privados. Na verdade, o conceito de governança no setor público alcança seu significado pleno, porquanto engloba todos os aspectos da gestão. Nesta linha, Slomski (2008, p. 123) esclarece que:

A governança pública não é somente uma questão de aumento de efetividade e eficiência, mas também de guardar a legalidade e legitimidade (...); mais que um rígido valor de mercado, em que a interação entre o contexto político e o social representa um papel crucial. Assim, a governança pública é um complexo de atividades envolvendo a direção de redes complexas em setores políticos da sociedade.

Em que pesem as vicissitudes de cada entidade ou órgão, no setor público, certos princípios devem ser comuns a todos os entes. O da accountability, por exemplo, é um

destes preceitos basilares. Ao lado dele, temos o da transparência. Na verdade, há uma complementação entre eles. A accountability (o dever de prestar contas – dar satisfação) sobre uso e guarda de bens e recursos públicos, incluindo subvenções e concessões diretas ou indiretas, exige que haja transparência na gestão pública. Os preceitos da governança no setor público foram fruto de uma evolução.

Inicialmente, o Relatório Cadbury estabeleceu três princípios basilares da governança corporativa: transparência, integridade e accountability. Em seguida, o parlamento britânico instituiu um comitê que delimitou sete princípios da vida pública: abnegação; integridade; objetividade; accountability; transparência; honestidade; liderança.

O relatório deste comitê (Nolan Committee) serviu como estudo preliminar para a construção do trabalho do CIPFA sobre estrutura de governança para o setor público.

Posteriormente, o IFAC (2001) adaptou para o setor público os três princípios do Cadbury Report, redefinindo-os da seguinte forma:

**Transparência** – consiste em providenciar aos stakeholders a confiança no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão das entidades públicas durante a atividade. Sendo aberto, por meio de significativos encontros com os stakeholders, com comunicação completa e informação segura e transparente, as ações são mais efetivas.

A transparência é também essencial para ajudar a assegurar que os corpos dirigentes são verdadeiramente responsáveis, e isso é importante para uma boa governança. A transparência é mais do que estruturas ou

processos. Ela é também uma atitude e uma crença entre os principais intervenientes, políticos, funcionários públicos e outros stakeholders, a quem a informação tem de ser exibida, e não é detida por qualquer entidade particular – ela é um recurso público, assim como o dinheiro público ou os ativos.

**Integridade** – A integridade tem a ver com honestidade e objetividade, assim como altos valores sobre propriedade e probidade na administração dos fundos públicos e gestão dos negócios da entidade. Ela

é dependente da eficácia do controle estabelecido e dos padrões pessoais e profissionalismo dos indivíduos dentro da organização. A integridade reflete-se nas práticas e processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do relatório de performance.

**Responsabilidade (accountability)** – Os princípios da governança corporativa requerem de todos os envolvidos a identificação e articulação das responsabilidades e das relações; considere quem é responsável por que, perante o qual, e quando; o reconhecimento da relação existente entre os stakeholders e aqueles a quem confiam a gestão dos recursos; e que apresentem resultados. Requer também uma compreensão clara e apreciação dos papéis e responsabilidades dos participantes no quadro da governança, no qual os altos dirigentes da entidade são componentes-chaves de uma responsabilidade saudável. O afastamento destes requisitos impede a organização de conseguir os seus objetivos.

O trabalho de Timmers (2000) mostra que a governança no setor público consiste de quatro elementos – administração (gestão), controle, supervisão e accountability – estruturados num formato de triângulo, no qual os elementos gestão, controle e supervisão ocupam os vértices e a accountability o centro.

Elementos da Governança Governamental para Hans Timmers O primeiro elemento, administração (gestão), é voltado para a realização dos objetivos da organização, mediante a estruturação e desenvolvimento de processos.

O segundo elemento, o controle, consiste num sistema de procedimentos que garanta aos gestores que a organização permanecerá no caminho acertado para alcançar os objetivos definidos no primeiro elemento.

O terceiro elemento, a supervisão, é condição sine qua non para que a organização atue em benefício de toda a sociedade.

E, por fim, o quarto elemento, a accountability - responsabilidade em prestar contas – é aquele pelo qual a organização deve prover informações de todas as tarefas e poderes a ela delegada pelos agentes políticos e pela sociedade que eles representam.

Marques (2007, p. 5), apresenta os elementos da governança corporativa em forma de diagrama, conforme Figura 2 abaixo, o qual “ilustra a relação existente entre todos os elementos da governança e, assim, a necessidade de integrá-los eficazmente para atingir a boa governança”, bem como indica “a dificuldade de balancear todos estes elementos nalgum ponto do tempo, e a todo o tempo, e fornecer o ‘mix’ apropriado de conformidade e performance”

### MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO

Chamaremos aqui de “modelos de referência” o que também é conhecido mundialmente como padrões, estruturas conceituais ou frameworks de controle interno. De início, cumpre-nos destacar que a evolução desses modelos tem encampado fortemente o gerenciamento de riscos como esteio para seus desenvolvimentos. Isso se justifica porque a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles.

Desse modo, a atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização e para avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas. Evolui-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de risco e adquirem consciência dos objetivos do controle. Essa mudança de paradigma foi adotada, inclusive, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), ao preconizar, como se verá mais adiante, padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

### O MODELO DE REFERÊNCIA COSO I

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como Treadway Commission, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à questão, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A Treadway Commission emitiu seu relatório enfatizando ambiente de controle, códigos de conduta e comitês de auditoria competentes e compromissados, e conclamando as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum. Criou-se o Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo apresentado em julho de 1992, denominado Internal Control – Integrated Framework, atualmente conhecido como COSO I, Tribunal de Contas da União Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

O modelo, ao definir risco como a possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

Após a publicação do COSO I, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno sintetizado pelo modelo, segundo o qual:

Controle Interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade de relatórios financeiros; c) cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis. (COSO 1992, p. 1, tradução nossa).

A AICPA emitiu a norma de auditoria SAS 78, substituindo a definição de controle interno da SAS 55 pela definição de controle interno dada pelo COSO e incorporando os componentes e demais conceitos da estrutura de controles internos. Isso fez com que o modelo se tornasse um paradigma no mercado, pois os auditores independentes passaram a utilizá-lo como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de auditoria.

A Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants-IFAC), que emite as International Standards on Auditng - ISA (Normas Internacionais de

Auditoria), também incorporou todos os elementos introduzidos pelo COSO na norma denominada Matter 400 – Risk Assessments and Internal Control (Avaliações de Risco e Controle Interno). O Instituto Internacional de Auditores Internos (Institute of Internal Auditors-IIA), pela definição ampla que vem adotando para controles internos, denota sua adesão aos conceitos introduzidos pelo COSO.

O Comitê de Basileia, em 1998, publicou o documento denominado Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations, no qual os treze princípios constantes do documento enfatizam os cinco componentes do modelo COSO I.

O modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de:

1. uniformizar definições de controle interno;
2. definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. estabelecer padrões para implementação e validação;
5. criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vale ressaltar que o BID, o Banco Mundial e a Intosai também reconheceram e adotaram o modelo COSO. O órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, U.S. Government Accountability Office (GAO), também revisou seus documentos para incorporar o modelo COSO. O Tribunal de Contas da União, como membro da Intosai, também reconhece e utiliza o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Segundo Borges (apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) as administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de estrutura de controles internos com esse papel ampliado. Assim, modelos de controles internos utilizando o gerenciamento de riscos em sua base conceitual, tal qual o COSO, passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o Cadbury no Reino Unido, o CoCo no Canadá, o Standard AZ/NZS 4360-1999 na Austrália/Nova Zelândia e o King Report na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. (McNAMEE e SELIM, 1999, p.35 apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11).

A Intosai vem, nos anos recentes, defendendo padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa. Uma evidência disso foi a atualização, em 2004, de suas Diretrizes para Padrões de Controles Internos do Setor Público, adotando o modelo COSO I (INTOSAI, 2004), novamente atualizadas, em 2007, para incorporação do modelo COSO II, tratado a seguir (INTOSAI, 2007). Diamond (2002, p.35, apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) destaca que essa entidade estabeleceu um paradigma mais proativo para os controles internos e o papel das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse para-

digma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

Além dos modelos já mencionados, há outros específicos para a área de tecnologia da informação (TI), como o Control Objectives for Information and related Technology (COBIT), um guia formulado como framework pela Information Systems Audit and Control Association (ISACA) incluindo sumário executivo, controle de objetivos, mapas de auditoria, ferramentas para a sua implementação e, principalmente, um guia com técnicas de gerenciamento de riscos e governança na área de TI. Na mesma área, há, ainda, o modelo denominado Information Technology Infrastructure Library (ITIL), mantido pelo órgão britânico o Office for Government

Commerce (OGC), um grande aparato de “melhores práticas” utilizadas pelos gestores de TI com o objetivo fazer com que a TI foque no negócio da organização e para que entregue os seus serviços aos seus clientes da melhor maneira possível e a um custo justificável.

Há, ainda, modelos e regulamentações específicas para setores e segmentos do mercado, como os Acordos de Basileia I, de 1988, e II, de 2001, elaborados no âmbito do Bank for International Settlements (BIS), cujo objetivo, ao final, é assegurar a solidez e a estabilidade do sistema financeiro por meio de controles de riscos, aliando atuação da supervisão bancária e maior transparência como formas eficientes para evitar o risco sistêmico.

Para o mercado de capitais, cabe mencionar a lei Sarbanes-Oxley (SOX), promulgada nos Estados Unidos, em 30/7/2002, na esteira de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto. Considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações. As seções 302 e 404, dessa lei, têm sido o foco das atenções por serem as que mais dizem respeito ao sistema de controles internos e às boas práticas de governança corporativa. A seção 302, “Corporate Responsibility for Financial Reports” (Responsabilidade Corporativa por Relatórios Financeiros), também conhecida por “certificações”, exige que o principal executivo e o diretor financeiro assumam a responsabilidade pelas informações divulgadas nos relatórios financeiros, declarando, pessoalmente, que executaram a avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos. A seção 404, intitulada “Management Assessment of Internal Control” (Avaliação Gerencial do Controle Interno) prescreve que a alta administração da companhia é responsável pela adequação dos controles internos e exige que diretores (executivos e financeiro) avaliem e atestem, periodicamente, a sua eficácia, além de exigir a elaboração, por auditoria independente, de relatório anual sobre sua efetividade. A referência generalizadamente adotada pelas companhias para atendimento às exigências da SOX, em matéria de controles internos, é o modelo COSO.

Tribunal de Contas da União

**IV.2. O MODELO DE REFERÊNCIA COSO II**

O prefácio da edição brasileira desse modelo afirma que o COSO I tornou-se referência para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, sendo que essa estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. No entanto, a intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo Enterprise Risk Management – Integrated Framework (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II.

Essa obra amplia o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o COSO I. A nova postura é de prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

A razão de nos atermos à descrição das características desse modelo é a tendência mundial, de adoção de padrões de controles internos fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa, como, inclusive, recomenda a Intosai.

Embora muitos objetivos sejam específicos a uma determinada organização, o modelo definiu quatro categorias de objetivos, comuns a praticamente todas as organizações, os quais devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados. Essas categorias de objetivos são:

**Estratégico:** relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.

**Operacional:** efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.

**Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability.

**Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

O modelo é representado no formato de uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem, conhecido como CUBO COSO II



A face superior do cubo apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização. Pode-se, assim, vislumbrar essa gestão tanto ao nível da entidade como um todo, como para cada parte que a compõe:

- objetivos, riscos e controles da organização como um todo;
- objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização;
- objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.
- A seguir, estão descritos, sucintamente, cada um dos oito componentes do modelo.

**IV.2.1. AMBIENTE INTERNO**

O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a cultura de riscos da organização e a forma como eles são encarados e gerenciados (tom da organização), influenciando a consciência de controle das pessoas. É a base para todos os outros componentes do sistema, provendo disciplina e estrutura.

Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade, valores éticos e competência das pessoas, maneira pela qual a gestão delega autoridade e responsabilidades, estrutura de governança e organizacional, o "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial), as políticas e práticas de recursos humanos etc.

Organizações com ambientes de controle efetivos fixam um tom ("tom do topo") positivo, contratam e mantêm pessoas competentes, formalizam e comunicam políticas e procedimentos de modo claro, adotam integridade e consciência de controle, resultando em valores compartilhados e trabalho em equipe para efetivação de objetivos.

#### IV.2.2. FIXAÇÃO DE OBJETIVOS

O modelo requer que todos os níveis da organização tenham objetivos fixados e comunicados (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade), ou seja, ao nível da organização como um todo e para todas suas divisões, processos e atividades, e mais, como eles devem e podem ser atingidos e como mensurar o seu nível de atingimento.

Os objetivos devem ser definidos a priori para que seja possível identificar os riscos a eles associados. A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade, é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução. Definir os objetivos é, assim, uma pré-condição para identificação dos eventos de risco e para avaliação e definição de estratégias para gerenciá-los (resposta a riscos).

#### IV.2.3. IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS

Todos os processos de uma organização têm algum risco associado, inerente a sua própria natureza. A identificação de eventos consiste em determinar e catalogar esses riscos, nos diversos níveis da organização. Ou seja, mapear a existência de situações que possam impedir o alcance dos objetivos fixados ou a não existência de situações consideradas necessárias para se chegar a tais objetivos ao nível da organização, de suas unidades de negócio, processos e atividades.

O modelo trata do conceito de eventos potenciais, definindo evento como um incidente, ou uma série de incidentes, resultantes de fatores internos ou externos, que possam afetar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos.

O processo de identificação de eventos de risco pode abranger tanto riscos negativos, tidos como ameaças, cujas conseqüências são perdas, como os riscos positivos, vislumbrados como oportunidades, cujas conseqüências são ganhos. Aqueles levando a organização a alcançar seus objetivos aquém das expectativas, estes levando a organização a alcançar resultados superiores aos obtidos atualmente ou além das expectativas.

#### IV.2.4. AVALIAÇÃO DE RISCOS

Os eventos identificados (componente anterior) devem ser avaliados sob a perspectiva de probabilidade e impacto de sua ocorrência. O objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias (resposta a risco) de como os riscos serão administrados, de modo a diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas.

Os riscos devem ser avaliados quanto a sua condição de inerentes e residuais, e seus impactos devem ser avaliados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais esses riscos estão relacionados.

Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades que lhes são afetos. A alta administração deve avaliar os riscos no âmbito da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (portfólio).

#### IV.2.5. RESPOSTA A RISCOS

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerenciar os riscos identificados. O modelo identifica quatro categorias de estratégias: evitar, transferir, aceitar e tratar, cuja escolha dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez do risco. Isto quer dizer que compete à administração obter uma visão dos riscos em toda organização e desenvolver um conjunto de ações concretas, dentro dessas quatro categorias, para manter o nível de riscos residuais alinhado aos níveis de tolerância e apetite a riscos da organização.

1 Risco inerente é o risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles adotados.

2 Risco residual é o risco que remanesce após a mitigação por controles.

#### IV.2.6. ATIVIDADES DE CONTROLE

São as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para mitigar os riscos que a administração opte pela estratégia de tratar. Também denominadas de procedimentos de controle, não devem ser confundidas com o próprio sistema de controle interno, pois este, além de abarcar todos os demais componentes do modelo, abrange todas as demais formas de resposta a riscos.

As atividades de controle devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta etc.

Além de controles preventivos e detectivos, as ações corretivas são um complemento necessário às atividades ou aos procedimentos de controle.

#### IV.2.7. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Todos na organização devem receber mensagens claras quanto ao seu papel e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais na consecução dos objetivos fixados. A importância do controle interno para a gestão das organizações está no seu potencial informativo para suporte ao processo decisório. A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, que deve ser útil, isto é, apropriada, tempestiva, atual e precisa.

Os sistemas de informação registram, tratam e produzem relatórios contendo informações operacional, financeira/não-financeira e de conformidade, que tornam possíveis a condução e o controle dos negócios. Informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas a tempo de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades, não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informações sobre eventos, atividades e condições externas, que possibilitem o gerenciamento de riscos e a tomada de decisão. A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos.