

ORIENTAÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO NOS ÓRGÃOS DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO AMAZONAS



CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS



Governador do Estado

Wilson Miranda Lima

Vice-Governador do Estado

Carlos Alberto Souza de Almeida Filho

Controlador-Geral do Estado

Alessandro Moreira Silva

Subcontrolador-Geral de Controle Interno

Lucia de Fátima Ribeiro Magalhães

Elaboração

Manuella Silvestre

Revisão

Tereza Cristina Mota dos Santos Pinto

Diagramação

Rodrigo Junio Alves de Souza



SUMÁRIO

Item		Pag.
	Lista de Siglas	5
1.	Introdução	6
2.	Justificativa	6
3.	Objetivo	7
4.	Base legal	7
4.1.	Constituição Federal	7
4.2.	Constituição Estadual	8
4.3.	Lei 4.320/1964	8
4.4.	Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal	9
4.5.	Lei 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos	9
4.6.	Lei 13.303/2016 – Lei das Estatais	10
4.7.	Lei Complementar 2.423/1996 – Lei Orgânica do TCE/AM	11
5.	Sistema de Controle Interno	12
5.1.	Conceitos Fundamentais	12
5.2.	Objetivos Gerais do Controle Interno	14
5.3.	Componentes do Controle Interno	15
5.4.	Princípios Gerais do Controle Interno	16
5.5.	Momento de Atuação do Controle Interno	18
5.6.	Unidade Central de Controle Interno	18
5.7.	Unidade de Controle Interno – UCI	19
6.	Orientações para Estruturação das Unidades de Controle Interno	21
6.1.	Estruturação do Controle Interno	21
6.2.	Instalação da Unidade de Controle Interno	21
6.3.	Pessoal: Requisitos Mínimos	21
6.4.	Conduta dos Servidores do Controle Interno	23
6.5.	Orientações sobre Rotinas Internas	23
6.6.	Relacionamento entre o Responsável pelo Controle Interno e Administração	24
6.7.	Relacionamento entre o Responsável pelo Controle e o Órgão Central de Controle Interno (CGE/AM)	24
6.8.	Relacionamento entre o Responsável pelo Controle Interno e o TCE/AM	24
7.	Assessoria para Implantação da Gestão de Riscos na Administração Pública Estadual	25
8.	Observações Finais	26
9.	Referências Bibliográficas	28

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGE	Controladoria-Geral do Estado
COSO	The Comitee of Sponsoring Organizations
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
IIA	Instituto de Auditores Internos do Brasil
NAG	Normas de Auditoria Governamental
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Serviço Público
SCI	Sistema de Controle Interno
SGCI	Subcontroladoria-Geral de Controle Interno
UCI	Unidade de Controle Interno

1. INTRODUÇÃO

Este Manual, em conformidade com a missão institucional da Controladoria Geral do Estado - CGE, apresenta orientações gerais ao gestor público, com vistas à adequada implantação e funcionamento das Unidades de Controle Interno – UCI nos órgãos/entidades da administração pública do Poder Executivo do Estado do Amazonas.

Desta forma, a CGE/AM contribui para o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno - SCI, meta prevista no Plano de Trabalho do período 2019-2022.

Cabe ao gestor público atuar com a necessária responsabilidade na estruturação e fortalecimento de seu Sistema de Controle Interno, a fim de obter os melhores resultados, garantir a qualidade do gasto público e o atendimento das necessidades da sociedade, obedecendo ao princípio da eficiência.

2. JUSTIFICATIVA

As disposições constitucionais atribuem ao Poder Legislativo a competência de realizar a fiscalização financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública, mediante o exercício do controle externo.

Contudo, esta fiscalização também é exercida pelo **Sistema de Controle Interno** de cada Poder, por expressa determinação constitucional (arts. 70 e 74 da CF/88 e arts. 39 e 45 da Constituição do Estado do Amazonas).

Para tanto os sistemas de controle interno devem gozar de independência administrativa e gerencial, permitindo que sua atuação seja livre da influências dos gestores cujos atos serão por eles avaliados, o que se compatibiliza com as principais diretrizes e orientações para estruturação apontadas pela doutrina e por organismos internacionais.

O Tribunal de Contas do Estado Amazonas tem registrado em vários relatórios de auditoria e acórdãos que as fragilidades na estruturação e na atuação dos sistemas de controle interno das administrações públicas municipais e estadual frequentemente contribuem para a ocorrência de irregularidades e impropriedades na realização de despesas públicas e na prática de atos de gestão.

A Controladoria-Geral do Estado do Amazonas foi instituída pela Lei Delegada 3, de 9 de junho de 2005, por transformação da Secretaria de Estado de Controle Interno, Ética e Transparência – SCI, já prevista no Art. 3º., inciso I, alínea “a”, item 4, da Lei Delegada 2, de 14 de abril de 2005.

Atualmente, a CGE/AM é regulamentada pela Lei 4.455, de 3 de abril de 2017, que determinou a extinção da Ouvidoria Geral do Estado e a absorção de suas finalidades, competências, direitos e obrigações pela Controladoria-Geral do Estado.

Por meio do Anexo I do Decreto 40.824, de 17 de junho de 2019, foi definido o Regimento Interno da CGE/AM, sendo prevista em sua estrutura a Subcontroladoria-Geral de Controle Interno, com a finalidade de apoiar e orientar o Controlador-Geral do Estado na missão de assegurar o adequado funcionamento dos órgãos e entidades estaduais, na busca da máxima eficiência e transparência do Poder Público.

3. OBJETIVO

Considerando o papel constitucional do controle interno de apoiar o controle externo em sua missão institucional (art. 74, IV, CF/88), este manual apresenta orientações gerais para estruturação das unidades de controle interno no âmbito das unidades da administração pública do Poder Executivo do Estado do Amazonas, tendo por finalidade o fortalecimento do Sistema de Controle Interno.

4. BASE LEGAL

Apresentam-se, a seguir, as normas jurídicas que subsidiaram a elaboração deste manual.

4.1. Constituição Federal

A Constituição Federal fixa atribuições ao sistema de controle interno em diversos dispositivos em que fica delineada a abrangência da atuação do Sistema de Controle Interno, a saber: Controle Interno de cada Poder (art. 70); Controle Externo (art. 71); Controle Interno Integrado (art. 74).

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] **será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.**

(grifo nosso)

Art. 71. O **controle externo**, a cargo do **Congresso Nacional**, será exercido com o auxílio do **Tribunal de Contas da União**, ao qual compete:

(grifo nosso)

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de **forma integrada, sistema de controle interno** com a finalidade de:

I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

(grifo nosso)

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O artigo 70 da Constituição Federal outorga ao sistema de controle interno o dever de exercer a fiscalização financeira, patrimonial, operacional, contábil e orçamentária da Administração Pública, devendo ser desenvolvida sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, renúncia de receitas e aplicação de subvenções, sob a competência concorrente com o Poder Legislativo.

4.2. Constituição Estadual

A Constituição Estadual, por sua vez, adere à Carta Magna, nos seguintes termos:

art. 39. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e de todas as entidades da administração direta e indireta [...], será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

art. 40. O controle externo, a cargo da Assembleia Legislativa, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias, a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta ou indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público estadual, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

art. 45. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer ocorrência irregular ou ilegal ou ofensa aos princípios da Administração Pública, delas darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

4.3. Lei 4.320/1964

A Lei 4.320/1964, ao estabelecer normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, privilegia o controle interno, dispondo:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I. a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II. a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

4.4. Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal acrescentou atribuições ao Sistema de Controle Interno, tais como:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

- I. Chefe do Poder Executivo;
- II. Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;
- III. Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;
- IV. Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o **sistema de controle interno de cada Poder** e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:

(grifo nosso)

- I. atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;
- II. limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;
- III. medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

IV. providências tomadas, conforme o disposto no art. 31, para recondução dos montantes das dívidas consolidada e mobiliária aos respectivos limites;

V. destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as desta Lei Complementar;

VI. cumprimento do limite de gastos totais dos legislativos municipais, quando houver.

4.5. Lei 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos

A Lei de Licitações e Contratos Administrativos, por sua vez, contribui para o sistema de controle, segundo as previsões do art. 113:

Art. 113. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelo Tribunal de Contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando os órgãos interessados da Administração responsáveis pela demonstração da legalidade e regularidade da despesa e execução, nos termos da Constituição e sem prejuízo do sistema de controle interno nela previsto.

§ 2º Os Tribunais de Contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia de edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

(grifo nosso)

4.6. Lei 13.303/2016 – Lei das Estatais

A Lei das Estatais dispõe acerca dos mecanismos de controle em vários dispositivos, abaixo indicados:

Art. 6º O estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias deverá observar regras de governança corporativa, de transparência e de estruturas, práticas de gestão de riscos e de controle interno, composição da administração e, havendo acionistas, mecanismos para sua proteção, todos constantes desta Lei.

Art. 9º A empresa pública e a sociedade de economia mista adotarão regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno que abrangem:

I. ação dos administradores e empregados, por meio da implementação cotidiana de práticas de controle interno;

II. área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos;

III. auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário.

§ 3º A auditoria interna deverá:

I. ser vinculada ao Conselho de Administração, diretamente ou por meio do Comitê de Auditoria Estatutário;

II. ser responsável por aferir a adequação do controle interno, a efetividade do

gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo de coleta, mensuração, classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo de demonstrações financeiras.

Art. 87. O controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos por esta Lei será feito pelos órgãos do sistema de controle interno e pelo tribunal de contas competente, na forma da legislação pertinente, ficando as empresas públicas e as sociedades de economia mista responsáveis pela demonstração da legalidade e da regularidade da despesa e da execução, nos termos da Constituição.

§ 1º Qualquer cidadão é parte legítima para impugnar edital de licitação por irregularidade na aplicação desta Lei, devendo protocolar o pedido até 5 (cinco) dias úteis antes da data fixada para a ocorrência do certame, devendo a entidade julgar e responder à impugnação em até 3 (três) dias úteis, sem prejuízo da faculdade prevista no § 2º.

§ 2º Qualquer licitante, contratado ou pessoa física ou jurídica poderá representar ao tribunal de contas ou aos órgãos integrantes do sistema de controle interno contra irregularidades na aplicação desta Lei, para os fins do disposto neste artigo.

§ 3º Os tribunais de contas e os órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, a qualquer tempo, documentos de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial e operacional das empresas públicas, das sociedades de economia mista e de suas subsidiárias no Brasil e no exterior, obrigando-se, os jurisdicionados, à adoção das medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.

4.7. Lei Complementar 2.423/1996 – Lei Orgânica do TCE/AM

A Lei Orgânica do TCE/AM, consoante preceitos das Constituições Federal e Estadual, prevê no que se refere ao Sistema de Controle Interno:

Art. 43 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

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

Art. 44 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

- I. realizar auditoria nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;
- II. alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada

de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do artigo 9º desta Lei.

Art. 45 - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 1º - Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno competente indicará as providências adotadas para:

- I. corrigir a ilegalidade ou irregularidade apurada;
- II. ressarcir o eventual dano causado ao erário;
- III. evitar ocorrências semelhantes.

§ 2º - Verificada, em inspeção ou auditoria, ou no julgamento de contas, irregularidade ou ilegalidade que não tenha sido comunicada tempestivamente ao Tribunal, e provada a omissão, o dirigente do órgão de controle interno, na qualidade de responsável solidário, ficará sujeito às sanções previstas para a espécie nesta Lei.

Art. 46 - O Secretário de Estado e dos Municípios supervisores da área ou autoridades de nível hierárquico equivalente emitirão, sobre as contas e sobre o parecer de controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestarão haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Art. 47 - Aplicam-se à Administração do Tribunal de Contas no que couber, as disposições deste capítulo.

Parágrafo único - A responsabilidade pelo exercício do controle interno de que trata este artigo será atribuída a órgão específico e regulada por ato próprio.

Além dos normativos acima indicados, a atividade de controle interno é regulamentada/ orientada por várias entidades nacionais e internacionais, tais como: The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Intosai), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso) e Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA)). Devem ser seguidas, ainda, normas regulamentadoras da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT (ISO's 31.000; 31.010; 9.001), da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon e do TCE/AM, dentre outros.

5. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

5.1. Conceitos Fundamentais

a. Controle Interno e Sistema de Controle Interno

Na definição do COSO, **controle interno** é o **processo** conduzido pela estrutura de **governança**, administração e por outros profissionais da entidade, desenvolvido para proporcionar segurança razoável quanto à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013).

O conceito de controle interno contempla diversas dimensões, de acordo com a referência adotada para defini-lo em um certo contexto. Partindo de um controle individual (um simples registro), passa-se por uma visão sistêmica ou de conjunto de todos os controles de uma organização (sistema ou estrutura de controle interno) até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e controlar).

Como já comentado, a Constituição Federal atribuiu a função de poder-dever de controle dos recursos públicos a determinados órgãos, prescrevendo a **fiscalização** como um instrumento para efetivá-lo.

A fiscalização no nível interno de cada Poder é realizada por órgãos de suas próprias estruturas, os denominados órgãos ou unidades de controle interno, devendo estar localizada no nível máximo de direção da organização, assessorando o gestor e emitindo recomendações aos demais escalões da estrutura governamental. A fiscalização **externa** é exercida pelo **Poder Legislativo**, com o auxílio do **Tribunal de Contas**.

Enfim, o controle interno é:

- ✓ Um **processo** – que consiste em tarefas e atividades contínuas, integradas e vinculadas umas às outras e que visam à consecução de um resultado (produto, serviço) comum.
- ✓ **Realizado por pessoas** – não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.
- ✓ **Capaz de proporcionar segurança razoável** - mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade.
- ✓ **Conduzido para atingir objetivos** – um meio para um fim, não um fim em si mesmo.
- ✓ **Adaptável à estrutura da organização** – flexível na aplicação para toda a organização ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão. Para tanto, é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas e, do mesmo modo, devem os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais ser eficientes e confiáveis.

Neste sentido, o **SCI** é um conjunto de órgãos, funções e atividades que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa de **um órgão central** de coordenação, orientada para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizada em cada Poder e esfera de governo.

Portanto, o **Sistema de Controle Interno** pode ser entendido como o somatório das atividades de controle exercidas no dia-a-dia em toda a organização para assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional e o cumprimento das normas legais e regulamentares.

b. Controle Interno Administrativo

Importante esclarecer que o controle interno administrativo, que não deve ser confundido com o sistema de controle interno de cada Poder, é o que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É a forma que a administração possui para verificar os próprios atos, no sentido

de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público.

Controle Interno Administrativo são atividades e procedimentos de controle, incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e permitir o alcance dos objetivos da entidade, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização.

Para tanto, deve ser definido o conjunto de políticas (o que deve ser feito), dos métodos e dos procedimentos (como deve ser feito) e das regras com vistas à mitigação de erros, de prevenção de fraudes e de corrupção.

c. Controles Internos

Compete ao Sistema de Controle Interno estabelecer os **controles internos**, que correspondem aos planos da organização e ao conjunto de manuais, roteiros e métodos que devem ser adotados pelos dirigentes e funcionários da entidade no desempenho de suas atividades.

A instituição dos **controles internos** é de responsabilidade da administração do órgão ou entidade: secretários estaduais, diretores e presidentes de autarquias, fundações e outras autoridades máximas do órgão ou entidade.

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

Em outras palavras, os controles internos envolvem os processos elaborados e conduzidos pelas pessoas que direcionam e executam as ações ao alcance dos objetivos, incluindo ainda a identificação e mitigação dos riscos que possam comprometer a sua realização.

Esses controles internos devem perpassar todas as atividades, unidades administrativas e/ou funções governamentais de forma sistêmica. Devem ser elaborados e implementados de forma integrada, conforme previsão constitucional (art. 74, CF).

Exemplo:

Processo de Trabalho	Objetivo	Controles Administrativos
Liquidação da despesa	Verificar o direito adquirido do credor ao recebimento dos eventuais serviços prestados/ produtos fornecidos.	A liquidação se materializa por meio de documento próprio; O responsável pela liquidação das despesas contratuais é a mesma pessoa que acompanhou a execução física/financeira do contrato; O responsável pela liquidação não é o mesmo servidor que autoriza a realização do pagamento (OB).

Nesse diapasão, quanto mais controles eficazes existirem, menor será a fragilidade de um órgão ou entidade frente aos desvios ou falhas na aplicação dos recursos públicos. Importante considerar quando da implementação de controles internos que não se pode embarassar a Administração Pública com excessos de controle. Em casos como o de organização que possua poucos servidores ou que determinada área não representa risco à atividade, os controles devem ser mais brandos. Na hipótese inversa, os controles devem ser adotados com rigor.

d. Auditoria Interna

Como definido pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, **auditoria interna** é a **atividade** que compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento dos objetivos.

Portanto, a diferença básica entre **controle interno** e **auditoria interna** consiste em o primeiro ser o sistema como um todo, composto por um conjunto de atividades administrativas que objetivam a eficiência dos processos de cada órgão/entidade, enquanto o segundo caracteriza-se por ser uma parte integrante deste sistema, com a função de avaliá-lo.

5.2. Objetivos Gerais do Controle Interno

Entendendo o que é o controle interno, apresenta-se em seguida os seguintes objetivos gerais:

- ✓ Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- ✓ Cumprimento das obrigações de accountability;
- ✓ Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- ✓ Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Segundo a Atricon (Anexo Único da Resolução Atricon 04/2014), os objetivos gerais de controle interno são:

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

5.3. Componentes do Controle Interno

Os componentes do Controle Interno são os elementos mínimos que devem estar presentes nos sistemas de controle interno, previstos no COSO I, nos seguintes termos:

a. Ambiente de Controle

Conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização, abrangendo: a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance.

b. Avaliação de Riscos

Toda organização enfrenta vários riscos, de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos e sua avaliação envolve um processo dinâmico e iterativo para identificá-los e promover a prevenção ou mitigação. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos, o que deve ser verificado pelo SCI.

São fatores de risco, por exemplo, falta de segregação de funções, alta rotatividade dos gestores, gestor com baixo comprometimento, operações complexas, desorganização administrativas e casos de fraudes.

Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis do órgão/entidade.

A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à organização.

c. Atividades de Controle

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e também no ambiente tecnológico.

A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.

d. Informação e Comunicação

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

A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério.

A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

e. Atividades de Monitoramento

Uma organização utiliza avaliações contínuas e independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada um deles.

As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas.

A avaliação de controles internos é o processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia do(s) controle(s) interno(s) de uma entidade quanto à sua capacidade de evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade de eventos negativos (riscos) ou aumentar a probabilidade ou o impacto de eventos positivos (oportunidades), na busca de objetivos estabelecidos.

5.4. Princípios Gerais do Controle Interno

Os sistemas de controle interno devem ser orientados por princípios fundamentais, cuja observância visa a garantir com razoável segurança que os objetivos estabelecidos sejam alcançados. Conforme dispõe o Anexo Único da Resolução Atricon 05/2015, são eles:

a. **Relação custo/benefício:** consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar.

b. **Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:** a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:

- ✓ Seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
- ✓ Rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
- ✓ Obrigatoriedade de os funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

c. **Delegação de poderes:** a delegação de competência, conforme previsto na Lei n. 9.784/99, deve ser utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deve indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação (arts. 11 a 14 da lei)

d. **Definição de responsabilidades:** neste aspecto, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

✓ Existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e

✓ Manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

e. **Segregação de funções:** a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio. Ninguém deve ter sob a sua responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação.

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

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

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

A literatura especializada indica, ainda, outros princípios que devem ser respeitados pelo controle interno:

✓ **Segurança razoável:** as estruturas de controle interno devem proporcionar uma garantia razoável do cumprimento dos objetivos gerais. A garantia razoável equivale a um nível satisfatório de confiança, considerando o custo, a oportunidade, a utilidade e os riscos;

✓ **Comprometimento:** os dirigentes e os servidores/empregados deverão mostrar e manter, em todo momento, uma atitude positiva e de apoio frente aos controles internos;

✓ **Ética, integridade e competência:** os dirigentes e os servidores/empregados devem primar por um comportamento ético, através da sua integridade pessoal e profissional;

✓ **Objetivos do controle:** deve-se identificar ou elaborar objetivos específicos do controle para cada atividade da instituição. Estes devem ser adequados, oportunos, completos, razoáveis e estar integrados dentro dos objetivos globais da instituição;

✓ **Vigilância dos controles:** os dirigentes devem acompanhar e verificar continuamente suas operações e adotar imediatamente as medidas oportunas frente a qualquer evidência de irregularidade ou de atuação contrária aos princípios de economia, eficiência e eficácia;

✓ **Documentação:** a estrutura de controle interno e todas as transações e fatos significativos devem estar claramente documentados e a documentação deve estar disponível para verificação. Uma instituição deve ter o registro de sua estrutura de controle interno, incluindo seus objetivos e procedimentos de controle, e de todos os aspectos pertinentes das transações e fatos significativos;

✓ **Registro oportuno e adequado das transações e fatos:** as transações e fatos significativos devem ser registradas imediatamente e ser devidamente classificadas. O registro imediato e pertinente da informação é um fator essencial para assegurar a oportunidade e confiabilidade de toda informação que a instituição maneja em suas operações e na adoção de decisões;

✓ **Autorização e execução das transações e fatos:** as transações e fatos relevantes só poderão ser autorizados e executados por aquelas pessoas que atuam dentro do âmbito de

suas competências;

✓ **Supervisão:** deve existir uma supervisão competente para garantir o atendimento aos objetivos de controle interno;

✓ **Acesso aos recursos e registros e responsabilidades frente aos mesmos:** o acesso aos recursos e registros deve ser limitado às pessoas autorizadas para tanto, as quais estão obrigadas a prestar contas da custódia ou utilização dos mesmos.

5.5. Momento de Atuação do Controle

De acordo com o momento da atuação, o controle será:

✓ **Prévio ou preventivo** – controle que antecede a realização do ato, como requisito para sua eficácia (ex.: autorização para saída de veículo oficial). São estabelecidos controles para evitar ações ou resultados não previstos, com vistas a reduzir a probabilidade de ocorrência do **risco**.

✓ **De detecção** – controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto (em contraste com o **controle preventivo**).

✓ **Concomitante ou sucessivo** – controle que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. O controle é realizado no decorrer do ato (ex.: conferência de mercadorias com a NF no ato do recebimento).

✓ **Subsequente ou corretivo** – controle efetivado após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia (ex.: conciliação bancária).

5.6. Unidade Central de Controle Interno

O sucesso das atividades de controle interno depende da forma como o Sistema é estruturado e da clareza na definição das competências e responsabilidades do órgão central e demais unidades de controle.

Considerando os fundamentos técnicos e a base legal para que órgãos e entidades do Poder Executivo da Estado do Amazonas instrumentalizem seu Sistema de Controle Interno - SCI, as atividades devem ser exercidas sob a coordenação de uma Unidade Central de Controle Interno, que é a unidade administrativa legalmente criada como responsável pela direção, coordenação dos trabalhos, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno.

No Poder Executivo do Estado do Amazonas, a Controladoria Geral do Estado do Amazonas desenvolve as atribuições de Unidade Central de Controle Interno, com finalidades definidas no art. 1º do Anexo I, do Decreto 40.824, de 17 de junho de 2019:

I. A execução de ações como Órgão Central do Sistema de Controle interno do Poder Executivo Estadual, em apoio ao Controle Externo a cargo do Tribunal de Contas do Estado;

II. A supervisão da gestão das unidades de Ouvidoria do Poder Executivo, colhendo e processando as demandas a propósito do funcionamento dos órgãos e entidades;

III. A coordenação da Política de Transparência do Poder Executivo Estadual, nos termos da legislação específica:

IV. A garantia dos meios necessários ao acesso às informações públicas, sobretudo por meio da tecnologia da informação, disponibilizada pela *internet*.

Assim sendo, compete à Unidade Central do Sistema de Controle Interno **estabelecer diretrizes de atuação** das Unidades de Controle Interno e, dentre outras atividades, **avaliar os controles internos** criados pelos órgãos e entidades da administração pública, **orientar, normatizar e zelar pela qualidade e pela independência** do Sistema de Controle Interno e **apoiar o Controle Externo** no exercício de sua missão institucional.

5.7. Unidade de Controle Interno – UCI

A Unidade de Controle Interno integra a estrutura administrativa de cada órgão e entidade governamental e deve estar administrativamente subordinada ao seu titular.

A subordinação direta ao titular da entidade ou órgão público visa a garantir a independência administrativa e gerencial para que a UCI possa exercer com maior eficácia e efetividade as suas funções em todas as atividades e funções desenvolvidas pelas demais unidades administrativas que integram a estrutura do órgão e entidade.

Entretanto, a UCI deve ter subordinação técnica à autoridade máxima do ente ou entidade responsável pela coordenação, orientação, definição de diretrizes gerais e avaliação do Sistema de Controle Interno da entidade, ou seja, à Unidade Central de Controle Interno.

A UCI tem como atividade básica identificar riscos aos objetivos estabelecidos, avaliar os atos praticados pelos gestores, o cumprimento dos procedimentos e os controles internos administrativos, com vistas a mitigar os riscos e criar as políticas, métodos e procedimentos aplicáveis à execução, de modo a garantir, com razoável segurança, que os objetivos organizacionais sejam alcançados.

Muito embora a instituição dos controles internos seja de responsabilidade dos titulares dos órgãos e entidades da administração pública, é comum que esses gestores públicos não disponham dos conhecimentos, mecanismos ou não dominem as técnicas necessárias à instituição de controles internos contábeis, financeiros, operacionais, patrimoniais e outros, razão pela qual, a UCI deve contribuir para que sejam definidos e implementados.

Verifica-se, assim, que as Unidades não se confundem com a Unidade Central: esta **corresponde ao órgão central do sistema de controle interno** e aquelas são órgãos **setoriais** presentes na estrutura administrativa de cada órgão e entidade da administração pública.

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

Não cabe à UCI a função de empenhar ou liquidar despesas, de aprovar realização de despesas, de participar do processo de julgamento de propostas de licitação ou da definição de objeto de licitação, dentre outras atividades em obediência ao princípio da segregação de funções.

A jurisprudência do Tribunal de Contas da União é pacífica no sentido de considerar que não cabe às unidades de controle interno exercer atividades de gestão. Como exemplo, pode-se citar o Acórdão **2622/2015-TCU-Plenário**:

“174. Registra-se, por oportuno, que a emissão de pareceres em processos constitui-se um dos tipos de atividade de controle (...) e que **as atividades de controle são de responsabilidade dos gestores**, não devendo ser realizados por auditores internos por trazer-lhes perda de independência na atividade de auditoria”. (Proc. 026.386/2015-1)

O Instituto de Auditores Internos indica a atuação do controle distribuída em três linhas de defesa, como indicado abaixo. Neste contexto, a Unidade de Controle Interno representa a 3ª linha de defesa.



Fonte: IIA - Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles – janeiro 2013

6. ORIENTAÇÕES PARA ESTRUTURAÇÃO DAS UNIDADES DE CONTROLE INTERNO

6.1. Estruturação do Controle Interno

Um Sistema de Controle Interno eficaz requer a existência de instituições sólidas e adequadas para o desempenho das funções de controle. Então, para o pleno desenvolvimento das atividades de controle é necessário que o conjunto de órgãos integrantes do Sistema possua natureza permanente.

Logicamente, a estrutura do Sistema de Controle Interno deve levar em conta o tamanho do ente ou entidade pública e a relação custo-benefício do controle. Entretanto, não se pode negligenciar a adequada estruturação de um SCI governamental.

6.2. Instalação da Unidade de Controle Interno

Sob a égide das disposições constitucionais apresentadas anteriormente, a UCI deve ser instituída consoante a legislação estadual, com a garantia da independência necessária ao desenvolvimento de suas atividades.

6.3. Pessoal: Requisitos Mínimos

Considerando a amplitude das atividades de controle interno, e com vistas a garantir maior eficácia e efetividade das atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno, os servidores que atuam na área devem ter formação multidisciplinar, com conhecimentos e competências em várias áreas, como contábil, financeira, de gestão pública, engenharia, tecnologia de informação e outras.

Nesta conjuntura, para garantir com a segurança razoável que os objetivos gerais do controle interno serão alcançados, a Unidade Central de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Amazonas e as UCI,s, dentro de cada órgão/entidade, no aspecto de pessoal, devem considerar os seguintes requisitos mínimos:

a. Estrutura de pessoal próprio e condizente com o porte da administração, volume e natureza das atividades a serem controladas.

Deve-se assegurar que a estrutura seja adequada às reais necessidades dos órgãos/entidades públicas estaduais, considerando o princípio da eficiência (relação custo/benefício).

Exigir-se-á ainda dos servidores a capacitação permanente nas áreas de interesses e de atuação da UCI, dentre elas planejamento e orçamento público, contabilidade pública, auditoria do setor público e controle da administração pública.

b. Independência funcional

A NAG 3000 (Relativa aos Profissionais de Auditoria Governamental) trata de princípios básicos que estes profissionais têm o dever de cumprir e fazer cumprir fielmente nas suas relações com o Tribunal de Contas, com o Poder Legislativo, com os órgãos e autoridades governamentais jurisdicionadas, com seus colegas de profissão, com o público em geral e com eles próprios.

Dentre estes princípios básicos, destaca-se o da **Independência Profissional**, mediante a qual o profissional de auditoria governamental deve não somente ser, mas também demonstrar ser independente em relação aos seus trabalhos e atividades, conforme a seguir transcrito:

O profissional de auditoria governamental deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais, econômicos, financeiros ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência. A independência permite aos profissionais de auditoria governamental exercerem análise imparcial, isenta e sem tendenciosidade. (NAG 3302)

O profissional de auditoria governamental, para levar a bom termo o seu trabalho e obter um desempenho adequado, mantendo a sua independência, deve (NAG 3308):

- ✓ Ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados (NAG 3308.1);
- ✓ Atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado (NAG 3308.2);
- ✓ Ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à administração pública (NAG 3308.3);

- ✓ Ter acesso livre, direto e irrestrito a todo e quaisquer entes jurisdicionados, organismos, locais, normas, atas, documentos, sistemas, registros, informações, demonstrativos e relatórios relativo ao desempenho de suas funções (NAG 3308.5);
- ✓ Definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria governamental, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência (NAG 3308.5);
- ✓ Planejar e organizar o seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência (NAG 3308.5.1);
- ✓ Executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização (NAG 3308.5.2);
- ✓ Aplicar todos os procedimentos de auditoria governamental recomendados para cada tipo de auditoria especificamente e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas (NAG 3308.5.3).

c. Imparcialidade

Deve-se garantir a neutralidade da atividade de controle, importando em afastar vínculos nocivos à Administração Pública. Algumas medidas simples podem ser utilizadas para garantir a necessária imparcialidade dos servidores que atuam nas Unidades de Controle Interno, tais como o rodízio de funções em períodos regulares de tempo, previstos em lei, e a proibição de acumulação de período de férias.

d. Competência Tec

Para tanto, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple a seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, com vistas ao melhor rendimento e menores custos.

6.4. Conduta dos Servidores do Controle Interno

Deve ser estabelecido um código de ética para nortear as atividades do agente de controle interno. Ainda neste aspecto, os valores e comportamentos éticos que se esperam do agente de controle interno devem nortear o exercício das atividades de controle, afastando conflitos de interesses e subjetividade no trato com pessoas, criando um ambiente impessoal, íntegro e comprometido com as competências das pessoas, o que favorece todo o processo de controle interno.

Como referencial de Código de Ética, vale mencionar a ISSAI 30, da Intosai, que institui o Código de Ética da Intosai, o qual não estabelece proibições ao auditor, mas situações que podem prejudicar a independência e objetividade e, portanto, devem ser evitadas.

O Código de Ética da entidade de controle deve assegurar credibilidade, confiança, integridade, segurança, independência, imparcialidade, objetividade, neutralidade política e sigilo profissional. Deve ainda inibir a ocorrência de conflitos de interesses no exercício da profissão e incentivar a competência e desenvolvimento profissionais.

6.5. Orientações sobre Rotinas Internas e Procedimentos de Controle

A integração entre os Poderes e órgãos referenciada no texto constitucional sobre o Sistema de Controle Interno não envolve subordinação de um ao outro, mas a harmonia e obediência a um

mesmo comando legal. Isso não afasta a necessidade de elaboração de normas próprias de rotinas internas e procedimentos de controle em cada um deles, com observância aos ditames legais, bem como à sua realidade e especificidades.

As atividades de controle realizadas pela UCI deverão observar as orientações técnicas e normativas definidas pela Unidade Central de Controle Interno e, especialmente, devem observar o princípio da segregação de funções.

Como já comentado, a UCI de cada órgão ou entidade da administração pública estadual é órgão de assessoria técnica ao titular do respectivo órgão ou entidade. Dentre suas atribuições destacam-se as competências para:

- ✓ Identificar e avaliar riscos;
- ✓ Elaborar controles internos administrativos;
- ✓ Testar os controles internos administrativos;
- ✓ Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do órgão ou entidade;
- ✓ Identificar, avaliar e gerenciar riscos à adequada execução dos processos administrativos;
- ✓ Identificar, avaliar e gerenciar fragilidades e riscos que possam comprometer o alcance dos resultados estabelecidos;
- ✓ Outras atividades de controle interno definidas por ato normativo próprio ou pela legislação estadual e federal;
- ✓ Elaborar Plano de Implantação;
- ✓ Definir estrutura e atribuições;
- ✓ Revisar Organograma;
- ✓ Elaborar Modelos de Papéis de Trabalho, de Parecer, de Relatório;
- ✓ Elaborar Cronograma de Atividade;
- ✓ Elaborar Plano de Auditoria;
- ✓ Elaborar Relatório de Atividades Anual;
- ✓ Fazer Análise dos Relatórios do TCE/AM e propor oportunidades de melhoria;
- ✓ Elaborar Matriz de Responsabilização das Áreas (pessoal, compras, contratos, financeiro, contábil, patrimonial).

6.6. Relacionamento entre Controle Interno e Administração

As competências do controle interno estabelecidas pela Constituição Federal e demais normas, no sentido de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, aumentam a responsabilidade e a autonomia da unidade de controle interno. Por outro lado, conferem a ela um caráter fiscalizador que, à primeira vista, parece colidir frontalmente com o enfoque de órgão de

assessoramento interno, mais voltado para a orientação e prevenção.

Diante disso, há que se buscar um ponto de equilíbrio entre os dois enfoques de atuação. É necessário que as atribuições da unidade de controle interno sejam amplamente divulgadas, reconhecidas e aceitas pelas unidades gestoras do estado, o que, por si só, constituirá fator inibidor de más condutas.

É importante ressaltar que as prerrogativas da unidade de controle não podem ser extrapoladas, sob pena de ampliar a resistência às suas ações. O ideal é enfatizar o caráter preventivo das atividades de controle interno, mediante o apoio na implementação das rotinas internas e procedimentos.

6.7. Relacionamento entre a Unidade de Controle e o Órgão Central de Controle Interno (CGE/AM)

A descentralização das atribuições do sistema de controle interno permite ordenar procedimentos de controle a serem adotados, considerando-se os atributos de cada unidade executora, tais como a dimensão e a especialização.

Neste prisma, as UCI's determinam a realidade de seu controle, porém, vinculados ao Órgão Central que define regras gerais e políticas de controle para os órgãos/entidades estaduais.

6.8. Relacionamento entre o Responsável pelo Controle Interno e o TCE/AM

Em observância à determinação prevista no artigo 74, § 1º da Constituição Federal, a Lei Orgânica do TCE/AM assim dispõe sobre a apresentação de irregularidades ao Tribunal:

Art. 44 Os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

- I. realizar auditoria nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;
- II. alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do artigo 9º desta Lei.

Ademais, os responsáveis pelo controle interno, conforme art. 45 da LOTCEAM, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.

O § 1º desse mesmo artigo prevê que na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão de controle interno competente indicará as providências adotadas para:

- I. corrigir a ilegalidade ou irregularidade apurada;
- II. ressarcir o eventual dano causado ao erário;
- III. evitar ocorrências semelhantes.

7. Assessoria para Implantação da Gestão de Riscos na Administração Pública Estadual

Os riscos são todos os eventos, externos ou internos, que sejam capazes de afetar a execução das ações ou o processo decisório e, conseqüentemente, comprometer o alcance dos objetivos estabelecidos. Assim, para garantir, com razoável segurança, o alcance desses objetivos, os **riscos devem ser gerenciados**.

Segundo o COSO II, o gerenciamento de riscos é:

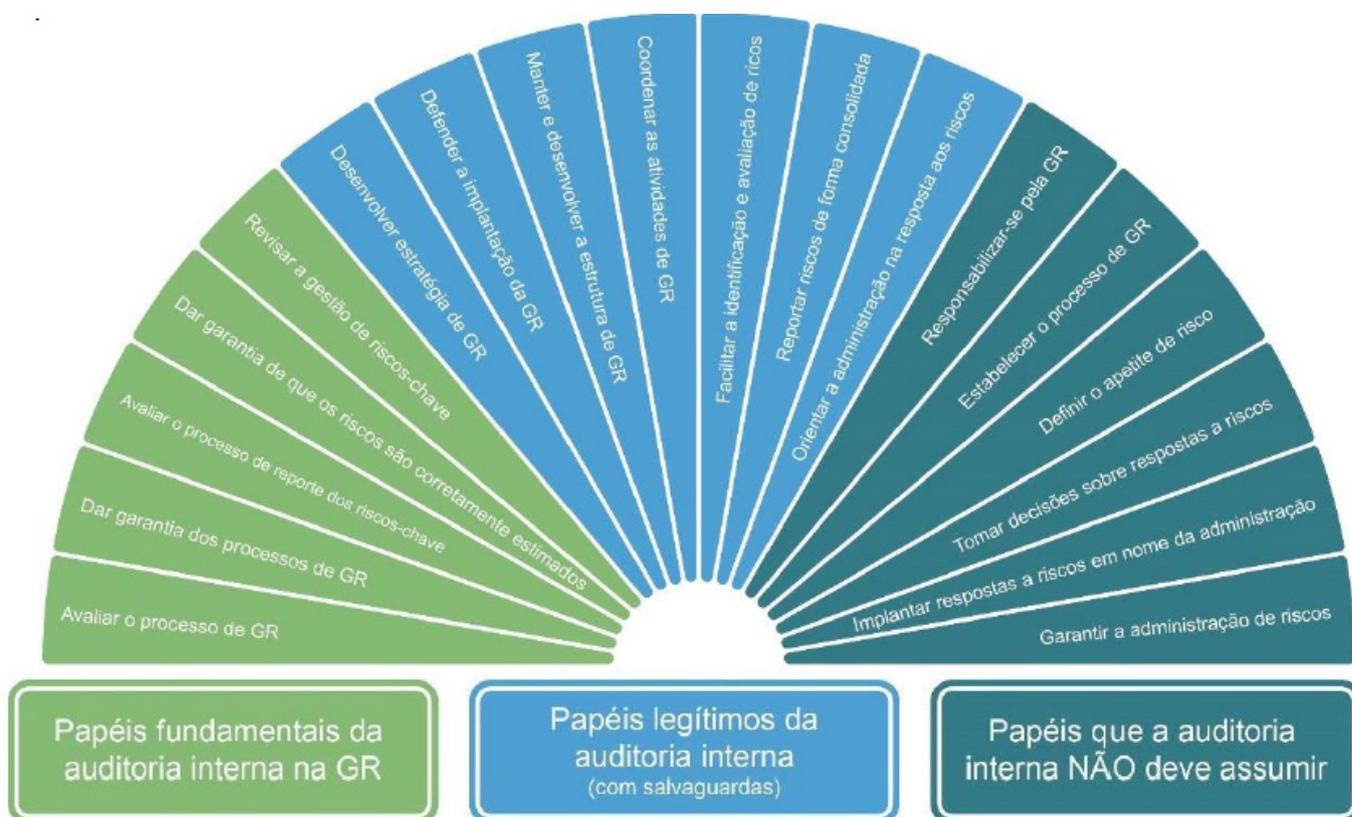
É um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento de seus objetivos.

Assim, a avaliação de riscos subsidia o processo de análise e determinação das estratégias de gerenciamento de riscos, o qual pressupõe a identificação de suas causas e efeitos, bem como da definição da estratégia a ser adotada para mitigá-lo ou reduzir o seu impacto nos objetivos organizacionais.

A auditoria interna pode prestar serviços de consultoria que melhorem os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização. A extensão da consultoria por um auditor interno no gerenciamento de riscos corporativos irá depender dos outros recursos, internos e externos, disponíveis ao conselho e da maturidade de risco da organização (IIA, 2009).

Recomenda-se a adoção das NBR ISO 31.000 e ISO 31.010 como normas orientadoras na implementação da gestão e avaliação de riscos no setor público. A implantação da gestão de riscos deve ser precedida de ato normativo ao qual deve ser dada ampla divulgação, inclusive por meio de portal oficial do ente/entidade na internet.

Segundo o IIA, os papéis da auditoria interna, no gerenciamento de riscos corporativos podem ser assim resumidos:



Fonte: IIA, 2009

8. Observações finais

O que se propõe neste Guia é a instituição de atividades de controle interno estruturadas a partir da definição dos sistemas administrativos, os quais decorrem de grandes grupos de atividades exercidas em cada órgão ou entidade estadual.

Para definição desses sistemas administrativos, o agrupamento das atividades deve focalizar a definição de rotinas administrativas de forma sistêmica, considerando que todas as áreas da administração buscam objetivos ou resultados efetivos, os quais são traduzidos em produtos e/ou serviços para clientes internos ou externos à administração. Assim, as atividades fins serão agrupadas e identificadas independentemente de quem as exercer, de forma a facilitar e assegurar que o controle interno apresente a eficácia desejada.

Os controles de atividades desenvolvidas de forma sistêmica, como a gestão de pessoas, gestão de aquisições, gestão de bens patrimoniais, dentre outras, as quais perpassam todas as unidades organizacionais, podem ser desenvolvidos e instituídos pelos respectivos órgãos centrais de gestão.

A partir deste raciocínio, a administração, como um todo, pode ser entendida como a conjunção dos seus vários sistemas administrativos, os quais compõem uma cadeia de procedimentos com a finalidade de produzir algum resultado, de tal forma que, caso um deles apresente uma deficiência grave, toda a eficácia do sistema de controle interno fica comprometida.

A distribuição de rotinas e procedimentos nas unidades organizacionais não pode deixar de observar o princípio da segregação de funções, essencial eficácia do controle interno, contemplando as atividades que ficarão a cargo de cada unidade organizacional para controlar as exercidas pelas demais unidades.

Com isso, é fundamental a definição de mecanismos de controle das operações e a definição de rotinas e procedimentos por meio de mapa de processos (fluxogramas), momento em que devem ser priorizados os controle preventivos, destinados a evitar a ocorrência de erros, desperdícios, irregularidades ou ilegalidades, sem prejuízo de controles corretivos, exercidos após a ação.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Amazonas. Constituição do Estado do Amazonas de 1989. Disponível em <http://www.ale.am.gov.br/wp-content/uploads/2015/01/Constituicao-do-Estado-do-Amazonas-atualizada-2015.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2019.

Amazonas. Lei Estadual 2.423, de 10 de dezembro de 1996 – atualizada até 11/02/2019. Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Disponível em <https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/2019/02/2423-96-LEI-ORG%C3%82NICA-DO-TCE-COMPILADA.pdf>. Acesso em 15 de Agosto de 2019.

Amazonas. Lei 4.455, de 3 de abril de 2017. Modifica a organização do Poder Executivo, dispendo sobre a composição da Administração Direta e da Administração Indireta e estabelecendo outras providências. Disponível em http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2018/03/lei-4.455_-de-03-de-abril-de-2017.pdf. Acesso em 17 de agosto de 2019.

Amazonas. Decreto 40.824, de 17 de junho de 2019. Aprova a estrutura regimental, Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança e Funções Gratificadas da Controladoria-Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2019/09/Decreto-n.-40.824-de-17.06.2019-Regimento-Interno-CGE.pdf>. Acesso em 17 de agosto de 2019.

Anexo único da Resolução Atricon 04/2014 - Diretrizes de Controle Externo - Controle Interno: Instrumento de Eficiência dos Tribunais de Contas. Disponível em http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2014/08/ANEXOUNICO_RESOLUCAOATRICON_04.pdf. Acesso em 10 de setembro de 2019.

Brasil. Cartilha de Orientação sobre Controle Interno destinada notadamente aos Municípios. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Maio de 2016. 2ª edição. Disponível em: https://www.tce.pb.gov.br/img_site/Cartilha_Controlo%20Interno.pdf, Acesso em 31 de julho de 2019.

Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 15 de Agosto de 2019.

Brasil. Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno para os Jurisdicionados. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. 2017. Disponível em: https://www.tce.pr.gov.br/img_site/Cartilha_Controlo%20Interno.pdf, Acesso em 31 de julho de 2019.

Brasil. Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública. Tribunal de Contas do Estado de Espírito Santos. Disponível em: <http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/TCEESSistemadeControleInterno.pdf>. Acesso em 31 de Agosto de 2019.

Brasil. Guia Prático de Controle Interno na Administração Pública. 2016. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Controlo%20Interno.pdf. Acesso em 31 de julho de 2019.

Brasil. Lei 4.320/1964, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em Diposnível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 15 de agosto de 2019.

Brasil. Lei Complementar 101/2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a

responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em 15 de agosto de 2019.

Brasil. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm. Acesso em 15 de agosto de 2019.

Brasil. Manual para Implantação de Sistemas de Controle Interno no Âmbito das Adinistrações Públicas Municipais e Estaduais do Rio de Janeiro. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janiero 2017. 2ª edição. Disponível em: https://www.tce.rj.gov.br/img_site/Cartilha_Control%20Interno.pdf. Acesso em 31 de julho de 2019.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa 3, de 09 de junho de 2017 - Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Excutivo Federal. 2017.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso auditoria governamental: módulo 1: fundamentos de auditoria governamental / Tribunal de Contas da União. – 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo, 2018. 164 p. 1. Gestão de riscos – governança. 2. Gestão de riscos – accountability. 3. Auditoria – metodologia. I. Título.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Controles na Administração Pública - 2.ed. / Tribunal de Contas da União; Conteudista: Renato Santos Chaves. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

Brasil. Tribunal de Contas da União. Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União; Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello. 2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

Brasil. Resolução TCE/AM 09, de 27 de setembro de 2016. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas na estruturação e funcionamento do sistema de controle interno municipal e dá outras providências. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Disponível em https://www.tce.am.gov.br/portal/wp-content/uploads/2018/03/RESOLU%C3%87%C3%83O-N%C2%BA-09_2016_Proc-210_2016.pdf. Acesso em 9 de Agosto de 2019.

Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/empresas-estatais/palestras-e-apresentacoes/2-complemento-papeis-das-areas-de-gestao-de-riscos-controles-internos-e-auditoria-interna.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2019.

Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo. <https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/declarao-de-pos-ippf-00000001-21052018101250.pdf>. Acesso em 10 de setembro de 2019.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. Manual de controles internos: desenvolvimento e implantação,

**Controladoria-Geral
do Estado**



AMAZONAS
GOVERNO DO ESTADO