

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROJETO DE PESQUISA

AS PRÁTICAS DE CONTROLE INTERNO DA CONTROLADORIA GERAL DO
MUNICÍPIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO À LUZ DA ESTRUTURA DE
COSO I E DO INTOSAI

Antonio de Oliveira Braga Neto
Orientadora: Professora Márcia Revoredo
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis – FACC – UFRJ

Rio de Janeiro, RJ, 11 de julho de 2018

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1.1 Problema da Pesquisa	8
1.2 Objetivo Geral	9
1.3 Objetivos Específicos	9
2 JUSTIFICATIVA	10
3 METODOLOGIA	11
4 REFERENCIAL TEÓRICO	12
4.1 Controle Interno	12
4.2 Estruturas Integradas de COSO I e de INTOSAI	21
4.2.1 Ambiente de Controle	22
4.2.2 Avaliação de Risco	24
4.2.3 Procedimentos de Controle	26
4.2.4 Informação e Comunicação	27
4.2.5 Monitoramento	29
4.3 Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro	30
5 ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
5 CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42

RESUMO

O presente trabalho busca avaliar as práticas de controle interno da Controladoria Geral do Município da Cidade do Rio de Janeiro (CGMRJ) à luz de COSO I e da INTOSAI, o que possibilitará investigar se as práticas de controle interno da CGMRJ, um órgão público municipal, estão à luz do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO I) e da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Sob a hipótese: A CGMRJ tem suas práticas em acordo com o que formula o COSO I e a INTOSAI?. Torna-se essencial dados acerca de Gestão Pública, numa maior extensão de dados, com base em uma visão mais atual de se ter um adequado conceito que direcione para os anseios da população, principal beneficiária dos serviços públicos. Abordar sobre Controle Interno amplia o rol de informações essenciais para enriquecer a pesquisa, essa tendo como objetivos principais girando em torno da descrição das práticas de controle da CGMRJ; da identificação desses controles internos; e, se as práticas de controle investigadas estão em acordo com os modelos do COSO I e da INTOSAI. Trazer os referenciais teóricos do COSO I e da INTOSAI é a forma e a oportunidade de comparar um modelo adotado por diversos países, ofertando um modelo pronto e em processo de evolução direcionado para o trato com o controle interno da gestão pública. Enfim, será apresentada sumariamente a CGMRJ e se esse Órgão Municipal está inserido no contexto moderno de Controle Interno e se os benefícios de sua atuação real ou potencial se reverterão diretamente para o bem da população carioca.

Palavras-chave: Gestão Pública. Controladoria. Controle Interno. COSO I. INTOSAI.

ABSTRACT

The present study seeks to evaluate internal control practices of the Comptroller General of the Municipality of the city of Rio de Janeiro (CGMRJ) in the light of the COSO I and of the INTOSAI, which will investigate whether internal control practices of CGMRJ, a public agency Hall, are the light of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) and the international organization of supreme audit institutions (INTOSAI). Under the assumption: the CGMRJ have their practices in accordance with what formula COSO I and INTOSAI? . Becomes essential data about public management, in bigger broadest dates, with a base from a current vision of having a suitable concept that target to the aspirations of the population, the main beneficiary of public services. Approach on accounting and Internal Control extends the list of essential information to enrich the research, this having as main goals revolving around the description of control practices of CGMRJ. He identification of these internal controls; and, if control investigated practices are in accordance with the models of the COSO I and of the INTOSAI. Bring the theoretical references of the COSO I and of the INTOSAI is the way and the opportunity to compare a model adopted by various countries, offering a template ready and in process of evolution directed to deal with the internal control of public management. Anyway, will be presented briefly the CGMRJ and if this Municipal Body is inserted in the modern context of Internal Control and if the benefits of your actual or potential performance if revert directly to the right of the population.

Keywords: Public management. Comptroller. Internal Control. COSO I. INTOSAI.

INTRODUÇÃO

A análise das práticas de controle interno da Controladoria Geral do Rio de Janeiro, tornou-se uma muito relevante quando observou-se os orçamentos fiscais e da seguridade social, contidos na Lei nº 6.318, de 16 de janeiro de 2018, a Lei de Orçamento Anual (LOA), cujo teor trata da estimativa da receita e da fixação da despesa do Município do Rio de Janeiro para o exercício financeiro de 2018, fixados ao montante de 30.273.632.037,00 (trinta bilhões, duzentos e setenta e três milhões, seiscentos e trinta e dois mil e trinta e sete reais)

Esse valor significativo atende aos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social, com os seus respectivos desdobramentos. O volume financeiro apresentado na LOA/2018, do Município do Rio de Janeiro invoca de imediato uma natural intenção de que exista um efetivo controle tanto na arrecadação da receita quanto da execução da despesa. Nesse sentido, coube no presente trabalho, também, realizar uma análise sucinta sobre Controle Interno.

Segundo Cavalcante et al. (2012), a controladoria surgiu a partir do complexo processo de gestão das organizações, o que acarretou na necessidade de planejamento e controle. Os autores destacam que, devido ao atual cenário econômico, empresas precisam de ferramentas de controle cada vez mais eficazes e eficientes, com vistas a acompanhar as modificações que ocorrem no mercado global.

Para RODINSKI (2012) o novo papel da controladoria neste século XXI, onde há uma maior verticalização e internacionalização das empresas, onde o informar e o mensurar devem ser adaptar a novas dinâmicas, de forma que seus dados, após analisados, devem ser rápidos e consistentes para contribuir no aprimoramento de um planejamento operacional que produza resultados com indicadores.

Além disso, a gestão moderna foi gradativamente se ampliando e há algum tempo tem se impregnado nos órgãos públicos. Dessa maneira, a administração pública passou a coletar métodos mais modernos para atender aos seus usuários. A página do GESPUBLICA – Programa de Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – cita, na

apresentação, que o programa visa apoiar o desenvolvimento e a implantação de soluções que permitam o aperfeiçoamento contínuo dos sistemas de gestão.

O processo de integração da sociedade com a administração pública fica evidente, particularmente, pela existência de liberdade de imprensa e pela absorção de uma nova cultura de dar importância ao que é público. A gestão governamental passou por um processo de valorização, ao mesmo tempo em que a sociedade passou a contar com um eficiente retorno daquilo que ela tem direito.

Assim como o Governo tem seus componentes coercitivos de fazer valer o que está contido nas legislações, a população tem no Portal da Transparência e na Lei de Acesso à Informação, instrumentos para tomar ciência do que está sendo feito, ao mesmo tempo em que tem condições de criticar os desserviços que surgirem para si.

Quando se inicia os argumentos de cobrança, prestação de contas, temos que observar o texto de Simões (2011):

Os conceitos de *accountability*, democracia participativa e controle social estão intimamente ligados de forma que, quanto mais avançado estiver o estágio democrático, maior será a intensidade de participação do cidadão no controle da gestão pública e, por consequência, maior será o seu interesse pela *accountability*.

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro teve os alicerces necessários na presente pesquisa, com dados reais do exercício do Controle Interno. Assim, o objetivo deste trabalho proporcionou levantar se tal órgão adota as práticas estabelecidas nas normas aplicadas pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO I) e pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

A Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro (GGMRJ) demonstrou uma preocupação e, naturalmente, seus integrantes contaminaram-se na ideia de contínuo aprimoramento das suas atividades. A CGMRJ abriga toda a metodologia para um adequado sistema de gestão. Acresce-se ainda, os dados para consolidar os estudos do controle interno público, estudar a CGMRJ foi uma oportunidade de confirmar que as práticas de controle estão alinhadas com COSO I e INTOSAI e possibilitam estruturar

um eficiente sistema de gestão que faz valer o volumoso recurso administrado pelo Município

Pode-se considerar este trabalho científico como mais uma explicação sobre Controle Interno; considerando os fundamentos do COSO I e da INTOSAI, seu estudo proporcionou a oportunidade de se ter observações calcadas numa metodologia técnica de pesquisa que produziu uma investigação que complementou as informações científicas contidas na grande abrangência do assunto. Os assuntos acerca de Controle Interno tem se ampliado gradativamente, além do que há a aproximação da Contabilidade ao âmbito gerencial.

A produção científica partiu de um modelo institucional como a CGMRJ, isso proporcionou o aparecimento de dados e de construção do conhecimento a partir de uma informação eminentemente teórica e com o incremento das pesquisas pontuais acerca daquele Órgão municipal. A praticidade a ser dada ao trabalho, em face da delimitação do tema à CGMRJ, com o COSO I e a INTOSAI, proporcionou um universo de métodos voltados à coleta, tratamento e análise de dados, que de forma comparativa permitiram investigar as práticas de uma importante instituição de controle na Cidade do Rio de Janeiro.

Tal levantamento propiciou verificar se existe um efetivo esforço de controle interno da gestão pública, a fim de que as ações estatais atendam efetivamente os interesses dos cidadãos de forma imparcial e baseadas nos princípios de legalidade e de igualdade. A abordagem comparativa entre o COSO I e a INTOSAI frente às práticas existentes na CGMRJ, permitiu inferir sobre um procedimento adequado de melhor gerir o patrimônio público sejam eles de ordem contábil, orçamentária, financeira, operacional ou patrimonial, para se alcançar um padrão apropriado de eficácia e transparência.

Todavia, é necessário convergir a investigação dos controles da CGMRJ, porque os objetivos foram descrever as práticas referentes ao controle interno da CGMRJ; identificar os controles internos praticados pela CGMRJ; e, verificar se essas práticas de controle são aderentes ao modelo do COSO I e da INTOSAI. Falar sobre controle passa a

ser fundamental nessa pesquisa, acresce-se, ainda, os postulados do COSO I e da INTOSAI.

Levando em conta o que já foi apresentado, a modernidade faz com que a gestão priorize o resultado, assim, transportar esse viés para o setor público assume um grau de importância muito grande. Na atual situação, os órgãos públicos vem incorporando uma atuação eficiente do Estado em prol da sociedade, aplicando técnicas modernas de gestão. O fomento é a gestão pública corresponder as expectativas do cidadão, destacadamente, de forma igualitária e dentro do princípio de legalidade.

O tema a ser apresentado, especificamente, buscou avaliar as práticas da CGMRJ no controle da gestão pública, dentro de um ponto de vista mais amplo como o que está contido no COSO I e na INTOSAI.

1.1 Problema da pesquisa

Com a presente pesquisa foi possível saber que a CGMRJ tem suas práticas de controle interno à luz de COSO I e INTOSAI. Esses últimos tem se inserido de forma consistente na administração pública. Tudo com um único objetivo de aprimorar a gestão a partir de um eficaz controle interno.

Os subitens forneceram composição teórica adequada e progressiva, pois quanto mais se explorou, mais foram as possibilidades de encontrar modelos de práticas de controle interno que possam contribuir com a eficaz gestão pública.

O assunto é atual e compatível com a conjuntura, sendo um produto com capacidade de multidisciplinariedade. O volume de necessidades dentro de uma complexidade de exigências provenientes de uma sociedade informada, abrigada por direitos de toda ordem, obriga um constante tecnicismo na gestão e faz das atividades de controle serem algo essencial para se ter a capacidade de atender todas as demandas que batem a porta do poder público.

Assim, gestores capacitados e meticolosos na aplicação de técnicas de gestão se tornam fundamentais para o atendimento dessas demandas. As práticas de Controle Interno passam a ser produtos para se buscar uma melhor gestão, como consequência, um melhor controle.

Esta Pesquisa tentou, com o estudo de um modelo, mostrar o que é passível de se ter na realidade e com intuito de se obter, assim, um exemplo de modelo de controle interno adequado para o setor público.

1.2 Objetivo Geral

Analisar as práticas de controle interno da Controladoria Geral do Rio de Janeiro, à luz de COSO I e INTOSAI.

1.3 Objetivos Específicos

- Descrever as práticas referentes ao controle interno da CGMRJ;
- identificar os controles internos praticados pela CGMRJ;
- verificar se essas práticas de controle são aderentes ao modelo COSO I e INTOSAI;

A maneira como se alcançou tanto o objetivo geral, como os específicos, demandou concentrar em procedimentos de investigação teórica para que se tivesse o máximo de aproveitamento do tempo de pesquisa. Na sequência, foi esclarecido o porquê deste trabalho, sua aplicabilidade e aproveitabilidade para o contínuo estudo na Área das Ciências Contábeis.

2 JUSTIFICATIVA

O presente trabalho proporcionou mais uma explicação sobre controle interno e suas variantes, considerando os fundamentos de COSO I e INTOSAI acrescentado à oportunidade de se ter observações apoiadas numa metodologia técnica de pesquisa que produz estudo e investigação que complementarão informações científicas dentro da grande abrangência do assunto.

A produção científica partindo de um modelo institucional, como a CGMRJ, proporcionou o aparecimento de teorias e construção do conhecimento a partir de uma informação baseada em um modelo de Órgão Público e com o incremento da utilização de dados de trabalhos já existentes.

Tal levantamento vai permitir verificar se existe um efetivo esforço de controle interno da gestão pública, a fim de que as ações estatais atendam efetivamente os interesses dos cidadãos de forma imparcial e baseadas nos princípios da Administração Pública quais sejam: de legalidade, de impessoalidade, de moralidade, de publicidade e de eficiência (artigo 37 da Constituição Federal).

A abordagem comparativa entre COSO I/INTOSAI frente às práticas existentes na CGMRJ, proporcionou inferir sobre um procedimento adequado de melhor gerir o patrimônio público sejam eles de ordem contábil, orçamentária, financeira, operacional ou patrimonial, para se alcançar um padrão apropriado de eficácia e transparência.

Para isso, se faz necessário, também, a aplicação de uma forma de estudo. No item seguinte, será exposto qual foi o processo metodológico para construção desta pesquisa.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa está classificada como descritiva, realizando uma abordagem direta, tendo como objeto para alcançar os objetivos elencados na Introdução, tudo por meio de pesquisa bibliográfica. Tal metodologia permitirá conhecer o método de controle interno exercido pela CGMRJ. Foi uma oportunidade de levantar dados a respeito de como esse Órgão Governamental trata metodologicamente, seus controles internos e, se existe nesse modelo, com embasamento teórico de COSO I e INTOSAI, condições para comparar se realmente essas as práticas existem, são efetivamente realizadas e proporcionam efetivas melhorias nos controles da Organização. Para isso, no trabalho usou-se um substancial arcabouço teórico de modo que pode-se confrontar os dados com as ações de controle coletadas da CGMRJ.

A investigação sobre Controle Interno, COSO I/INTOSAI e CGMRJ proporcionou melhorar o processo de conhecimento das ações de Controle Interno, especificamente, suas práticas na CGMRJ. A apuração do objeto da pesquisa, esse subdividido, como citado anteriormente, de modo geral, possibilitou inferir sobre as modernas formas de gestão já alinhadas com a nova conjuntura de dar seriedade à gestão do bem público, com o máximo de transparência e integridade.

Ao considerar-se um governo de uma grande metrópole como uma grande empresa, podemos observar a imensidão de serviços que só serão devidamente atendidos com uma gestão pública adequada. Dessa forma, o trabalho proposto permitiu apresentar as melhores formas de gestão pública propostas na atualidade dentro de um contexto clássico. É lógico considerar que o controle compõe uma das formas de gestão de excelente aplicabilidade na área pública, assim poder-se-ia considerar de imensa importância as investigações acerca de Gestão Pública e Controladoria.

De grande relevância foram as pesquisas sobre os postulados teóricos sobre Controle Interno, além, de COSO I e INTOSAI, fartamente encontrados na bibliografia existente. Para adequar o que ocorre, na prática, no controle interno da CGMRJ, seu conhecimento e apresentação se tornaram oportunos de serem coletados, analisados e inseridos nesta pesquisa. Com base nessas informações foi possível passar para os dados coletados acerca das práticas de Controle Interno da CGMRJ, com o suporte de uma consistente revisão bibliográfica.

4 REFERENCIAL TEÓRICO

4.1 Controle Interno

A Gestão Pública, com o crescente controle social, materializado, principalmente, por manifestações públicas seja de desagrado às irregularidades administrativas, ou mesmo de reivindicações, pressiona a ação governamental de tal modo que ela se transforme de burocrática para gerencial. Ou seja, o foco da atuação do Estado brasileiro agrega os procedimentos legais com a busca pelo resultado.

MARTINS (2016), diz:

A gestão pública é o termo que designa um campo de conhecimento (ou que integra um campo de conhecimento) e de trabalho relacionados às organizações cuja missão seja de interesse público ou afete este. Abrange áreas como Recursos Humanos, Finanças Públicas e Políticas Públicas, entre outras.

MARTINS (2016) esclarece, ainda, que:

Uma organização pode ser privada ou pública, mas com interesses que afetam toda a comunidade. Portanto, pode haver “gestão pública” em organizações públicas e privadas, embora seja bastante incomum uma preocupação real com a coletividade por parte de entes privados. Um exemplo são as Organizações não Governamentais (ONGs), que embora sejam juridicamente entidades privadas, muitas vezes objetivam o bem público ao cuidarem de animais, do meio ambiente, estimularem atividades artísticas.

O Brasil tem alterado gradativamente seu modelo de administração, tal condição está contextualizada nos manuais de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), instância máxima de controle governamental. O trabalho de CAVALHEIRO (2007) apresenta a necessidade de adotar mecanismos de gestão que tragam eficiência aos gastos públicos:

A Administração Pública atualmente tende a migrar do modelo *burocrático* para o *gerencial*. A diferença entre a Administração Pública gerencial e a burocrática é a *forma de controle*, deixando de basear-se somente nos processos (burocrática: fiz licitação para a construção de uma escola e contrata professores), *para concentrar-se nos processos mas também nos resultados* (gerencial: estão sendo atendidos os alunos, dando-lhes condições plenas de aprendizado?) identificando *o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços*.

A gestão pública ou a gestão de bens e interesses da comunidade, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, visam o bem comum da população a qual se beneficia nesses três níveis. Dessa forma, o gestor público deve estar atento que o seu trabalho, ou seja, de planejamento, organização, direção e controle; com o emprego dos recursos

públicos, sejam eles, humanos, técnicos e materiais. Enfim, como diz CORBARI (2011, p.17), “a prática do exercício constante da *accountability* e do controle social eleva a governança pública na medida em que se amplia a confiança mútua entre Estado e sociedade”.

NAKAGAWA (1993, p.17, apud CAVALHEIRO, 2007), define *accountability* como: “a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”.

O trabalho de PEREIRA (1998, p. 216, apud CAVALHEIRO, 2007), contém o artigo de Ruth Richardson, Ministra das Finanças da Nova Zelândia de 1990 a 1993; denominado “As Reformas no Setor Público da Nova Zelândia”, definindo o conceito de *accountability* da seguinte forma:

o conceito de *accountability* precisa ser tão fundamental para o setor público quanto o é para o setor privado. Para ter sentido, a *accountability* precisa envolver níveis específicos de desempenho, liberdade administrativa para buscar os resultados e sanções por falhas. Portanto, uma relação efetiva de *accountability* exige: especificação antecipada dos níveis de desempenho, autoridade para determinar como os recursos serão empregados para produzir os resultados desejados, um processo de avaliação para saber se os resultados foram obtidos.

Assim, essa prestação de contas ou *accountability*, ou seja, um controle, é executado por imposições constitucionais no Brasil, as quais estão devidamente definidas na Seção IX, Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária. O Art. 70, parágrafo único, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), delimita a prestação de contas da pessoa física ou entidade pública.

Na CF/88, também consta os primórdios legais e efetivos do exercício do Controle Interno no Brasil. A Carta Magna fez com que o sistema de controle interno ganhasse maior relevância e é descrito da seguinte forma em seu Art. 74:

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 nas

entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

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

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

§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.

Essa Seção da CF/88 finaliza com o alcance da aplicabilidade da fiscalização da gestão pública, com o Art.75:

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

A Lei Federal Nº 8.666, de 21 de junho de 1993, também conhecida comumente como “Lei de Licitações” traz referências ao sistema de controle interno dos órgãos públicos, particularmente acerca das despesas advindas de contratos, tal procedimento envolve imediatamente a ação dos Tribunais de Contas, sendo sua prerrogativa contida no art. 113, conforme segue:

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.

§1º 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 fins do disposto neste artigo.

§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.

A realização da despesa pública passa gradativamente a conter uma responsabilização quanto a forma como ela deve ser conduzida. Tal dispositivo tem seu marco legal devidamente caracterizado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, onde no seu § 1º, contextualiza o trato com as finanças públicas, segue o texto:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu novas competências ao sistema de controle interno, enfatizando uma nova forma de atuação para se alcançar uma gestão pública moderna. A LRF no seu Art. 59 expressa que “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”.

Contém o trabalho de DA SILVA, D. R. e BONACIM C. A. G. (2010), o seguinte:

O trabalho dos autores teve a finalidade de verificar os impactos da instauração da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) na gestão pública e nos municípios brasileiros, por meio de entrevista com um informante-chave. A adaptação à Lei ocorreu de forma lenta, apesar da imposição de punições ter ocorrido de forma efetiva. Da entrevista, induz que, o surgimento da Lei Complementar n. 101, impactou as administrações públicas não só pelo surgimento de novos instrumentos e métodos de controle gerencial voltados para o controle e minimização do gasto público, mas pelo caráter impositivo de obrigatoriedade legal como forma de disciplina fiscal.

Dentro rol de regulamentação dos mecanismos para o exercício efetivo do sistema de controle interno, orbitam, da mesma forma e condições para uma efetiva atuação da administração municipal, a começar pelo o que prescreve o Art. 31 da CF/88:

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

Assim, o papel da Controle na Gestão Pública passa a ser tratado como um tema moderno e que está se adequando ao pensamento para o século XXI. A busca pelo resultado pode ser aplicada na administração pública, fazendo nascer novas motivações que não sejam tão somente remuneratórias, alcançando o ideal do dever muito bem cumprido.

O Manual de Auditoria Governamental (MAG/TCE, 2010) apresenta uma definição de controle interno da seguinte forma:

Controles internos consistem nas atividades, planos, métodos e procedimentos utilizados pelo próprio órgão/entidade de modo a garantir que os seus objetivos institucionais e/ou operacionais sejam alcançados. A avaliação de controles internos engloba a verificação da correta aplicação dos controles estabelecidos e a identificação das falhas existentes.

O mesmo Manual considera que na avaliação do controle interno, a metodologia abrangerá extensão e profundidade, obviamente, procedimentos padrão de auditoria, cuja premissa parte da confiança existente no sistema de controle interno estabelecido pelo órgão público. Há a premissa que o Controle Interno, apesar de ser considerado confiável, ele é alvo de auditoria externa para se a verificar a efetividade da sua atuação.

FINK (2008) esclarece em seu trabalho:

No que tange à administração pública, os controles internos servem para auxiliar o administrador no cumprimento de sua missão de disponibilizar serviços públicos à população, tendo em vista a sua necessidade de conhecer as reais demandas da sociedade. Esse conhecimento não se dá de forma empírica, baseado somente na experiência e sem nenhum conteúdo científico, mas sim por meio de modernas técnicas de administração, em nível de planejamento e gestão.

É importante destacar a distinção do que é privado e os seus interesses e o que é público, também com os seus interesses. Os instrumentos de controle assim, são diferentes. Em face da busca pelo lucro, a postura das organizações privadas será: “fazer tudo que a lei não veda, não proíbe”.

Por outro lado, os órgãos públicos e as entidades do Estado irão exercer as suas atividades sobre outro contexto. As entidades estatais só podem fazer aquilo que está previsto na lei, ou seja, “fazer apenas o que a lei autoriza”.

Fica portanto evidente que existe um significativo rol de leis, decretos, normas e diretrizes que permeiam a atividade pública. Os órgãos públicos e as entidades do Estado regem-se pela restrita execução pautada em leis, decretos, portarias, instruções normativas etc; portanto, cumprem um dos Princípios da Administração Pública, contidos na CF/88: o Princípio da Legalidade.

Uma das Leis que caracteriza esse princípio é a Lei 4.320/64, que trata das normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Sobre a importância do controle e da gestão de recursos, os artigos de 75 a 80 destacam a

necessidade da verificação dos procedimentos da execução orçamentária, regulando o seguinte:

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;
- 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.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75. Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.”

Os órgãos e entidades do Estado devem ser gerenciados para construir “valores públicos”, os quais podem abranger melhorias sociais, econômicas e culturais para a sociedade.

Os órgãos e entidades do Estado não visam ao lucro, diferentemente das empresas privadas, as quais tem como sua criação de valor, a maximização do lucro. Os serviços oferecidos aos cidadãos são produto dos recursos provenientes de tributos coletados de pessoas e empresas. O Estado deve proporcionar para a população: saúde, educação, segurança etc, a fim de atender outro princípio da Administração Pública, o Princípio do Interesse Público.

Dessa forma, pode ser acrescido ainda, segundo CAVALHEIRO (2007) o seguinte:

Os resultados da ação do Estado são considerados ruins, bons ou excelentes não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros (isso é fundamental), mas porque as necessidades do cidadão estão ou não sendo atendidas.

Esses resultados devem propiciar uma nova forma de geração de benefício, o dito, “valor público”, onde se busca a plena satisfação das necessidades dos cidadãos. Isso implica numa preocupação dos órgãos e entidades públicas em atentar quanto aos critérios de economicidade (custos razoáveis) eficiência (custos e racionalidade na relação entre meios e fins), eficácia (cumprimento de metas) e efetividade (produzirem mudanças no grau de satisfação das necessidades dos cidadãos).

O Estado tem fins públicos, dessa forma tem por obrigação gerir os recursos humanos e materiais à sua disposição. Os agentes públicos, recursos humanos do Estado, gerenciam recursos públicos. Essa horizontalidade de atribuições e recursos os tornam muito importantes na função de controle. Há que confirmar o propósito de preservar e fazer a melhor gestão desses meios, tanto os humanos, como os materiais.

FINK (2008) em seu trabalho contextualiza que “o controle institucional é aquele realizado pelo próprio Estado ou melhor, por intermédio de suas instituições: o Congresso Nacional, o Poder Judiciário, o Ministério Público, os Tribunais de Contas, as Controladorias-Gerais das Prefeituras, as Unidades de Auditorias das Secretarias etc.”

O autor estudado complementa, ainda que “o Controle Interno é aquele realizado pela própria Administração, enquanto o Controle Externo é aquele efetivado por organismo que não integra a estrutura do órgão controlado.” (FINK, 2008).

Para FONSECA (2009), “o Controle Social é a integração da sociedade com a administração pública, com a finalidade de solucionar problemas e as deficiências sociais com mais eficiência”.

A autora coloca que o Controle Social possibilita a atuação descentralizada do Estado acrescentando ainda:

O Controle Social é um instrumento democrático no qual há a participação dos cidadãos no exercício do poder colocando a vontade social como fator de avaliação para a criação e metas a serem alcançadas no âmbito de algumas políticas públicas, ou seja, é a participação do Estado e da sociedade conjuntamente em que o eixo central é o compartilhamento de responsabilidades com o intuito de tornar mais eficaz alguns programas públicos. (FONSECA, 2009).

O controle interno tem fundamento na ordem administrativa, jurídica e política.

Segundo (FONSECA, 2009) esse controle deve possibilitar que o cidadão acompanhe com transparência a gestão da coisa pública, como mais um agente de *accountability*.

O controle ou *accountability*, nesse caso, segundo FILGUEIRAS (2011), é de “três tipos: vertical, horizontal e societal. O vertical, o institucional externo; o horizontal, o institucional interno; o societal, o da sociedade”.

Uma outra definição de controle, trazida pelo autor Marcelo Cavalcanti Almeida, conceitua o controle interno em uma organização como “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. (ALMEIDA, 1996).

WILLIAM ATTIE (2011) apresenta de forma didática as 4 (quatro) finalidades do controle em uma empresa ou repartição pública: “garantir a precisão e confiabilidade das informações contábeis e gerenciais; garantir a salvaguarda do patrimônio da entidade; estimular a eficiência operacional - mais e melhores resultados com menos custos”.

FINK (2008) considera que “o tema de Controle da Administração Pública tem algumas normas fundamentais. Uma das primeiras é a Constituição Federal do Brasil (CF). O texto da Constituição de 1967 (CF/67), havia bipartido o controle na Administração Pública, em interno e externo “.

O artigo 37 da Constituição Federal de 1988 estabelece que “os princípios da Administração Pública devem pautar-se em todas as suas ações com: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência.” Eles não são os únicos princípios elencados na CF/88, porém são indubitavelmente de grande importância para a Administração Pública.

Esses princípios são a “trilha” que deve ser seguida por todos os agentes públicos e a melhor forma de um gestor público garantir o seu devido “percurso” é implantando controles internos. Por isso, o controle tem uma forte vertente para a legalidade.

Na Administração Pública brasileira, a Constituição de 1988 estabeleceu no artigo

74, as finalidades do sistema de controle interno, as quais devem ser mantidas por cada órgão dos Três Poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Essas mesmas finalidades foram repetidas nas constituições estaduais e nas leis orgânicas municipais, de modo que aos sistemas de controle interno dos estados e dos municípios se aplicam as mesmas finalidades, respeitadas as devidas proporções e competências específicas. Existe assim, uma articulação nos três níveis da Administração, cada uma atuando independentemente, mas seguindo procedimentos muito semelhantes.

A visão sistêmica irá ocorrer e proporcionará integrar políticas, estratégias, ações de forma que todos os níveis do órgão público cooperem no sentido de que os objetivos e metas traçados possam ser atingidos. Assim, salvaguardar os ativos está vinculado à identificação e prevenção de fraudes e erros, a garantia que o objetivos estratégicos, gerenciais ou operacionais sejam alcançados e preservados.

FINK (2008), em seu trabalho, conceitua o sistema de controle interno da seguinte maneira: “um conjunto coordenado, organizado e complexo de princípios, normas, métodos e procedimentos que interagem entre si para auxiliar no alcance dos objetivos propostos pela organização”.

Ele também coloca em seu trabalho que “os controles internos, operados de forma coordenada e sistêmica, constituem o sistema de controle interno preconizado no art. 31 da Carta Constitucional, traduzindo-se numa rede de informações destinadas a dar suporte ao administrador público para a tomada de decisões de cunho gerencial”. (FINK, 2008).

FINK (2008) conclui sobre sistema de controle interno da seguinte forma:

Portanto, necessário se faz a implementação de mecanismos de controle sobre essas atividades, tais como normas internas que estabeleçam responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho, procedimentos de autorização, revisão, aprovação e registro de operações, compreendendo aspectos contábeis e administrativos.

Os controles internos devem ser permanentes e estarem integrados às atividades da entidade, tendo em vista que, ao serem estruturados internamente, serão mais facilmente assimilados e absorvidos aos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento.

Com os enfoques apresentados neste item – Controle Interno – já se pode inferir sobre a importância do assunto e a base legal em que a CGMRJ pode trabalhar. Porém, a

proposta do trabalho está em analisar as práticas de controle interno, elucidadas até o presente momento num performace eminentemente teórico, à luz de COSO I e INTOSAI. Assim, segue os postulados teóricos desses modelos para direcionar a pesquisa para os objetivos traçados.

4.2 As estruturas integradas de COSO I e INTOSAI

Segundo o próprio COSO (EUA,1992), podemos definir essa instituição como:

Uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e adoção de melhores práticas de governança corporativa, cujo objetivo é auxiliar as entidades empresariais e demais organizações a avaliar e aprimorar seus sistemas de controle interno.

Existem as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que são bem exploradas no trabalho. Além do que, ressalta-se saber sobre o INTOSAI:

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é uma organização não-governamental, autônoma e independente. Fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus, a organização reúne atualmente mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros.

Os objetivos de uma organização, ou seja, a capacidade que ela tem para alcançar suas propostas de missão ou visão de futuro está, segundo COSO I, orientada em quatro categorias: estratégia, operações, comunicações e conformidade.

Vale registrar que a definição mais usual de controles internos é a seguinte (COSO, 1992, p.1):

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

O COSO I (1992) publicou o documento – Controle Interno e Estrutura Integrada de COSO – cujo objetivo foi apresentar uma estrutura de modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para avaliação da sua eficácia.

O INTOSAI (1953), bem resumidamente, normatiza e promove normas de planejamento, implantação e avaliação referente ao controle interno. Porém, o quadro

atual, alterado por novas conjunturas, vislumbra a necessidade de atualizar as normas em vigor.

O processo de absorção das normas da INTOSAI fez com que fosse incorporado o aspecto ético das operações, ou seja, são objetivos do controle interno a importância da conduta ética e a prevenção e detecção da fraude e da corrupção no setor público. Considera o postulado que os recursos públicos apropriadamente e os serviços públicos devem servir aos interesses públicos tendo um trato inerente de retidão e zelo.

4.2.1 Ambiente de Controle

O ambiente de controle apresentado em ambas as normas se diferem no desenho geral. Já no seu título há diferenças, bem como na finalidade de cada um. O COSO I (1992) tem um viés do seu ambiente interno em que a cultura de uma organização deve ser baseada na consciência do risco. A organização está contaminada pela filosofia do risco, ou seja, tudo que se faz ou poderá deixar de ser feito, é considerado o risco. Todavia, a INTOSAI (1953) considera, “integridade e valores éticos são essenciais ao ambiente e controle das organizações”.

No COSO I (1992), o compromisso com a competência é destacado, segundo essas normas, a qualidade na realização das tarefas refletem no resultado das estratégias e dos objetivos. A INTOSAI (1953), também, considera o resultado do desempenho de cada um. Uma perceptível demonstração em considerar as habilidades e capacidades do pessoal, dentro do ambiente para alcançar com plenitude os objetivos.

O COSO I atribui a alçada da responsabilidade aos superiores na escala hierárquica da organização. A INTOSAI tem uma filosofia de direção e de estilo gerencial que devem refletir no sentido de dar apoio permanente ao controle interno, frisa-se nessas normas, o desafio de delegar “na medida certa”, pois esse procedimento permite um redimensionamento da estrutura organizacional. Ao mesmo tempo, mantendo o viés do COSO I, descentraliza, delega competência e atribui responsabilidade, pois a preocupação do risco, vinculada aos objetivos da organização deve ser uma preocupação de todos. Segundo a INTOSAI, “ se a alta administração acredita que controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude”. Há assim um

fomento para práticas coerentes com os princípios éticos, encabeçada pela alta administração, por meio, particularmente, de suas atitudes.

No que concerne sobre estrutura organizacional, tanto o COSO I e a INTOSAI convergem definições e esclarecimentos, realçando que uma estrutura organizacional possibilita a definição das linhas de comunicação interna que vão caracterizar o nível de autoridade e responsabilidade de cada estrutura. Ambas estruturas fonte deste trabalho relatam sobre como processar a delegação de competência e como atribuir responsabilidades. Fica claro que o COSO I mais uma vez destaca seu viés privado, colocando seus argumentos da importância do risco e o fomento à delegação de competência de forma que essa possibilite um redimensionamento da estrutura organizacional. A INTOSAI, voltada para o setor público, destaca a necessidade de formalização em relação à delegação de autoridade e *accountability*.

A competência é resultado da habilidade do funcionário ou servidor de executar suas tarefas a contento. O COSO I direciona a competência no sentido de melhor aproveitamento do recurso humano (RH) em determinada tarefa, vislumbrando o custo/benefício. Na INTOSAI, as normas citam em seu texto, “a competência envolve o nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar e assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente, assim como um bom entendimento das responsabilidades individuais relacionadas com o controle interno”. A INTOSAI considera que a habilidade do RH está diretamente ligada a avaliação do risco e o perfeito entendimento do papel do controle interno.

Acerca das políticas e práticas ou mesmo padrão dos RH, tanto COSO I como INTOSAI coincidem quanto suas definições dos processos de admissão, orientação, treinamento, avaliação, promoção, compensação e adoção de medidas corretivas. Nesse item, o COSO I tende a diferenciar da INTOSAI quando aborda que suas políticas de treinamento direcionam seus RH para a melhoria do desempenho, a fim de manter um nível elevado no grau de atividade, incluindo programas de incentivos e bonificações, tudo com intuito de capacitar seu pessoal frente a novos desafios, a gradativa complexidade do risco e a grande necessidade de atualização num amplo espectro de multifuncionalidade. A INTOSAI investe numa rígida seleção, a fim do órgão ter pessoas competentes e confiáveis, daí a preocupação com o método de seleção. As Normas

apresentam que “a administração de RH também possui um papel essencial na promoção de um ambiente ético, desenvolvendo o profissionalismo e fortalecendo a transparência nas práticas diárias.”

O ambiente interno deve ser uma preocupação fundamental dos superiores, seja do conselho de administração ou da alta administração. Um ambiente interno eficaz pode garantir auferir de lucros para as sociedades privadas ou uma imagem pública sem desgastes, transmitindo ao usuário a existência de uma excelente gestão pública do órgão.

4.2.2 Avaliação de Risco

Tanto o COSO I como a INTOSAI convergem no argumento que para identificar o risco, quanto para uma análise relevante, haverá a necessidade de, primeiramente, relacioná-lo com os objetivos organizacionais da empresa ou do setor público.

O COSO I parte do pressuposto da probabilidade e impacto, ou seja, utiliza-se de métodos quantitativos e qualitativos para identificar o risco naquilo que pode gerar de consequências. Segundo o documento: “a probabilidade representa a possibilidade de que um determinado evento ocorrerá, enquanto impacto representa o seu efeito”. A INTOSAI considera o risco incorporado ao planejamento, sendo um processo contínuo e repetitivo. Esse postulado tem em seu texto: “...as condições governamentais, econômicas, industriais, regulatórias e operacionais estão em constante transformação, a avaliação de risco deve ser um processo permanente.”

Quanto à mensuração do risco, o COSO I considera importante a relação custo-benefício como fator para viabilidade de se avaliar um risco tanto quantitativamente com qualitativamente. O COSO I, inclusive, destaca em seu texto “...as técnicas quantitativas emprestam maior precisão e são utilizadas em atividades mais complexas e sofisticadas para complementar as técnicas qualitativas de avaliação de riscos”. A INTOSAI nesse quesito não é diferente do COSO I, o documento tem uma visão de que o uso sistemático de critérios de avaliação de riscos torna-o mais objetivo, reduzindo, por conseguinte, a subjetividade do processo.

No contexto para avaliação do risco, o COSO I argumenta que os fatores externos e internos são influenciadores dos eventos que provavelmente ocorram e que afetem os objetivos organizacionais. Contém, ainda, sobre os eventos previstos e eventos

imprevistos; os primeiros incorporam os planejamentos operacionais financeiros, enquanto os imprevistos carecem de uma avaliação dos gestores. Além da questão de impacto e probabilidade, fundamentais nesse conceito, existe a incerteza dos eventos com potencial de risco que se utilizam dessas duas abordagens. Além disso, o COSO I reputa sobre risco inerente e residual, da mesma forma que INTOSAI, conceituando: “risco inerente é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos.” E, ainda: “risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração.” A INTOSAI julga a avaliação do risco pela “tolerância ao risco”, assim definindo: “...é a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de deliberar sobre a necessidade de implementar uma ação.” Para determinar a tolerância ao risco, os riscos inerentes e residuais devem ser considerados, o primeiro exigindo ações para alterar a probabilidade e o impacto, o seguinte, é o que permanece mesmo após a resposta da administração.

Acerca da resposta ao risco, o que destaca no COSO I é a visão setorial do risco e de toda organização. Considera-se o risco em cada unidade de negócio, combinando a avaliação do risco em cada unidade. Com a visão do risco em cada unidade existe condições de avaliar a tolerância como um todo em relação aos riscos, bem como a necessidade de resposta compatibilizando o apetite ao risco da empresa. Isso tudo é, notadamente, a capacidade de, como declara o COSO I, “... examinar os riscos a partir de uma perspectiva de portfólio”, verificando, “...a organização permanece nos limites de seu apetite aos riscos.” A INTOSAI julga que com o desenvolvimento do perfil do risco, a organização pode preparar respostas adequadas. A INTOSAI considera que o controle interno deve estar implementado a contento para manter o risco em nível aceitável. Deve ser planejado um sistema de controle interno que ofereça segurança razoável para limitar os prejuízos, ou seja, o procedimento de controle interno oferece valor frente ao custo levando em conta o risco levantado.

Em resumo, ambos julgam que as condições conjunturais estão em constante mutação, sejam elas de cunho governamental, econômico, industrial, regulatório e operacional. Assim, os controles de riscos devem ser sempre revisados a fim de manter o perfil do risco atualizado e em condições de receber respostas compatíveis.

4.2.3 Procedimentos de Controle

O COSO I declara que “ as atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir os objetivos do negócio”, nesse documento é enfatizado a necessidade de a atividade de controle atingir as metas comerciais do negócio. A INTOSAI direciona seus procedimentos calcados em um plano contínuo e longo de forma que garanta o cumprimento dos objetivos organizacionais da instituição.

O COSO I define os procedimentos de controle de forma muito semelhante à INTOSAI, conceituando da seguinte forma - “as atividades de controle são as políticas e os procedimentos que contribuem para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas”-; o documento considera, ainda, as seguintes atividades: aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidade.

A INTOSAI esclarece de uma forma bem mais público-institucional que, “os procedimentos de controle são políticas e ações estabelecidas para diminuir o risco e alcançar os objetivos da entidade”, detalhando seus procedimentos como a seguir: “procedimento de autorização e aprovação; segregação de funções; controle de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional; avaliação das operações, processos e atividades; supervisão”.

Assim é notório perceber que a INTOSAI detalha as atividades dentro da concepção que no trato com o bem público tudo deve ser compactado dentro do ponto de vista do cumprimento irrestrito da lei. Enquanto o COSO I, mais uma vez, avoca o risco ao negócio, e, a ameaça ao alcance do lucro, como o foco para os procedimentos de controle.

O COSO I destaca os tipos de atividade de controle classificando como; “as preventivas, as detectivas, as manuais, as computadorizadas e as de controles administrativos, podendo ser classificadas com base nos objetivos de controle especificados, como o de assegurar a integridade e a precisão do processamento de dados”. E alinha com a INTOSAI quando descreve as atividades como; “Revisões da

Alta Direção, Administração Direta ou de Atividade, Processamento de Informação, Controles Físicos e Indicadores de Desempenho e Segregação de Funções”.

A INTOSAI, em relação aos procedimentos de controle já citados, apresenta subdivisões mais amplas em conformidade com a gestão pública, ou seja, os preventivos, os de detecção e os preventivos e de detecção, mesclando entre eles de tal forma que se atinja o objetivo de equilíbrio, e, principalmente, compense desvantagens dos controles, individualmente.

Sobre os controles dos sistemas de informação, o COSO I divide em dois grupos amplos de atividade, sendo; “o primeiro no que diz respeito aos controles gerais, que se aplicam a todos os sistemas; o segundo grupo é dos controles de aplicativos, que incluem etapas para avaliar o processo por meio de códigos de programação dentro do *software*”. O COSO I apresentou subdivisões dos controles gerais, que se seguem; “administração da tecnologia da informação; infraestrutura da tecnologia de informática; administração da segurança; aquisição, desenvolvimento e aquisição de *software*”, e também, dos controles de aplicativos; “balanço das atividades de Controle, dígitos de verificação, listagens predefinidas de dados; testes de razoabilidade de dados e testes lógicos”.

A INTOSAI se assemelha muito ao COSO I, tendo dois grupos, também, controles gerais e de aplicação. Segundo a INTOSAI, “os controles gerais constituem o ambiente no qual operam os sistemas de controle e de aplicação”. INTOSAI se utiliza dos sistemas de informação para o exercício do controle de tal sorte que ele atenda as demandas do ambiente interno, ou seja, a evolução do controles de aplicação está relacionada a uma perfeita base de informações originada do controle geral.

4.2.4 Informação e Comunicação

O COSO I reputa sobre a necessidade da organização identificar e coletar as informações pertinentes e transmiti-las ao pessoal no prazo a fim de não refletir na administração de risco. A INTOSAI é mais categórico declarando que “a informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno”.

O COSO I considera que a importância das informações está graduada conforme seu relacionamento com os objetivos. Cada informação deve ser identificada e avaliada

de forma que possibilite esforço para a administração do risco. Ela pode ser originada de fontes externas ou internas, ter cunho financeiro ou operacional, em especial, pois proporciona dados para o julgamento do desempenho, do planejamento e do empreendimento. Segundo o COSO I, “os sistemas de informações podem ser formais e informais, assim, a participação em seminários profissionais ou o ingresso em associações comerciais, até conversas informais com clientes e vendedores. Em ambos os casos, existem informações críticas necessárias à identificação dos riscos e das oportunidades.

A INTOSAI julga a importância da informação ser confiável e relevante, inclusive da necessidade de ela ser documentada, registrada e protocolada. A INTOSAI cita; “os sistemas de informação produzem relatórios que contém informação operacional, financeira, não-financeira e informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que as operações sejam realizadas e controladas”.

Mais uma vez, em novo componente, o COSO I foca nos riscos que afetam os benefícios para a empresa e a INTOSAI no controle interno rígido para garantir o desempenho acima da média pela instituição.

O COSO I julga ser extremamente necessário um sistema de informações integrado e tecnológico. A aplicação da tecnologia adequada deve estar em acordo com as metas a serem atingidas, em função da necessidade do mercado e dos requisitos competitivos. Na INTOSAI, os sistemas de informações visam a dar condições para uma adequada tomada de decisão e emissão de relatórios. A INTOSAI conceitua; “...a possibilidade de se avaliar a regularidade, ética, economia, eficiência e eficácia das operações.”, e ainda, “...de modo a cumprir com as leis e regulamentos”.

Quando se fala acerca da comunicação, como a difusão da informação, o COSO I coloca em seu texto que a comunicação deve abordar de uma forma mais ampla, enfatizando o trato das expectativas e da responsabilidade de indivíduo ou grupos. A INTOSAI destaca que a comunicação deve ser eficaz porque ela deve fluir em toda a organização. Deve, ainda, ser clara e fazer com que ocorra uma integração entre as partes com o todo, de modo que o controle interno se beneficie desse modelo.

O COSO I reputa que, na comunicação interna, a administração visará transmitir a expectativa de comportamento das pessoas e suas responsabilidades, tudo de modo a

abordar o gerenciamento de risco. Na INTOSAI, a comunicação interna visa aumentar a consciência sobre a importância e a relevância de um controle interno eficaz.

A comunicação externa para o COSO I deve ser aberta de tal modo que fornecedores e outros interessados no assunto possam se beneficiar dessa situação. A INTOSAI afirma: “a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações de entes externos, pois essas podem fornecer insumos que tenham impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos.”

4.2.5 Monitoramento

O monitoramento é uma atividade contínua que se incorpora as atividades cotidianas de qualquer órgão. Tanto o COSO I, quanto a INTOSAI consideram essa questão das suas definições sobre o assunto, entretanto, seguindo o que vem sendo apresentado, o COSO I tem uma forma diferenciada de abordar os componentes do controle interno, em relação à INTOSAI.

O COSO I mais uma vez encara o monitoramento como uma ferramenta para gerenciar os risco, porque, especialmente, as respostas ao risco são mutáveis e as atividades de controle perdem eficácia em função da dinâmica conjuntural e de mercado. O texto do COSO I divide em duas formas de conduzir o monitoramento: monitoramento contínuo e avaliações independentes. A INTOSAI encara o monitoramento como um componente que atua nos sistemas de controle interno e devem ser monitorados ao longo do tempo, sendo avaliados de três formas: monitoramento contínuo, avaliações específicas e a combinação de ambas.

No monitoramento contínuo contido no COSO I, as atividades tem o fim de verificar a eficácia do gerenciamento de riscos corporativos. São realizadas nas cotidianas atividades de gestão pelos gerentes de operação de linha ou de suporte funcional, os quais levam em questão as informações que recebem, o que implica, normalmente, nos relacionamentos, nas inconsistências ou implicações relevantes. A INTOSAI contém a seguinte assertiva: “... as atividades de monitoramento contínuo abrangem cada um dos componentes do controle interno e envolvem ações contra os sistemas de controle interno irregulares, antiéticos, antieconômicos, ineficientes e ineficazes.” Ele é executado cotidianamente, proporcionando uma resposta mais rápida e eficaz que as avaliações

específicas. Os administradores e supervisores estão envolvidos diretamente com o monitoramento contínuo.

As avaliações independente, nominadas pelo COSO I proporcionam verificar, em especial, a eficácia do monitoramento contínuo e do gerenciamento de riscos corporativos. A importância e o escopo da avaliação está intimamente ligada a mudanças internas ou externas como das estratégias e da administração, da aquisição ou da distribuição de recursos, das mudanças nas condições políticas e econômicas, e por fim, mudanças nas operações e métodos de processamento de informações.

A INTOSAI denomina Avaliações Específicas. Elas abrangem a avaliação da eficácia dos procedimentos permanentes do monitoramento contínuo e do controle interno. O escopo e a frequência das avaliações são idênticas a COSO I. Por sinal, o que difere a INTOSAI do COSO I é o controle interno e o gerenciamento de risco, respectivamente. Observa-se, assim, a constante diferenciação entre os dois postulados perante os componentes do controle interno, um abordando o risco e o outro o controle.

Tanto o COSO I como a INTOSAI realizam auto-avaliações, é quando as unidades determinam sua eficácia, ou no gerenciamento de riscos, ou no controle interno. Em ambos documentos relatam o emprego de auditores internos ou externos, em determinadas situações, combinando forças para uma melhor solução. Para ambos, a combinação do monitoramento permanente e das avaliações específicas ajudam a assegurar a eficácia do controle interno.

Sobre relato de deficiências, o COSO I considera que “uma das melhores fontes de informação sobre deficiências no gerenciamento de riscos corporativos é o próprio processo de gestão.” A INTOSAI reputa que sejam estabelecidos protocolos para separar o que deve ser comunicado de forma particular ou privada. A comunicação tem direcionamento, esboçando tanto procedimentos corretivos ao corpo técnico, como quais as retificações necessárias para o alcance dos objetivos organizacionais.

A INTOSAI julga que o monitoramento do controle interno deve incluir políticas e procedimentos resultantes das auditorias e avaliações, agindo da seguinte maneira:

- (1) analisar oportunamente os achados de auditoria e outras avaliações, incluindo aquelas que evidenciam deficiências e recomendações apontadas pelos auditores e outros avaliadores das operações dos departamentos;
- (2) determinar as ações corretivas em resposta aos achados e recomendações das auditorias e avaliações; e

(3) completar, dentro dos parâmetros estabelecidos, todas as ações que corrijam ou resolvam os problemas trazidos ao seu conhecimento.

Com a revisão teórica do COSO I e da INTOSAI, aliada com uma comparação em cada um dos tópicos - ambiente de controle; avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação; e, monitoramento -, acarretou em obter conceitos e métodos de controle desses dispositivos internacionais. A seguir será tratado sobre a CGMRJ, ou seja, será fornecido dados para o entendimento dessa importante estrutura de controle interno municipal.

4.3 Controladoria Geral do Município do Rio De Janeiro

A Controladoria Geral do Município da Cidade do Rio de Janeiro (CGMRJ) é o órgão da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro responsável para exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional. Detalhadamente, pode-se afirmar que a CGMRJ verifica, levanta e inspeciona a ação dos responsáveis pela gestão do Município do Rio de Janeiro, no que diz respeito a ordem contábil, administrativa, econômica, financeira e operacional e em atos de interesse do Município.

A CGMRJ exerce o controle interno da gestão dos órgãos municipais, da aplicação do dinheiro público e da guarda de bens do Município do Rio de Janeiro, Tem como missão, promover o controle interno na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro (PCRJ) para a efetividade da gestão municipal. Sua visão é ter o reconhecimento de que o Sistema de Controle Interno da PCRJ é instrumento essencial na efetividade da gestão municipal.

Em termos de organização estrutural, a Controladoria tem duas subcontroladorias denominadas: a Subcontroladoria de Integração de Controles e seus órgãos subordinados, vocacionados para os processos finalísticos da Controladoria; e, a Subcontroladoria de Gestão e seus órgãos subordinados, com atividades voltadas para os processos de apoio.

Com base nos conceitos já apresentados, o Capítulo II, do Regimento Interno da CGMRJ traz as definições científicas para o seu arcabouço legal, conferindo em concepções e procedimentos aquilo que, em tese, é conhecido do profissional que tratará desses assuntos nos diversos setores da Controladoria.

No Regimento Interno da CGMRJ, precisamente no seu Art. 3º, é esclarecido ao seu público interno como é encarado o controle e como a Controladoria vai se basear para execução das suas ações técnicas e legais, segue o texto do documento interno do órgão:

Art. 3º O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pelos órgãos ou entidades municipais na proteção do patrimônio público e ainda a promoção da confiabilidade e tempestividade dos registros e informações e da eficácia e eficiência operacionais.

§ 1º O controle interno proporciona uma garantia razoável de que sejam atingidos os objetivos da organização, no que se refere a:

- I - eficiência e efetividade operacional, relacionada com os objetivos básicos da organização, inclusive explicitando, quando couber, as ações que resultem em incrementos de bens e serviços, que atendam a demanda da sociedade;

- II - confiabilidade nos registros contábeis e financeiros, devendo todas as operações serem registradas e refletirem transações reais, consignadas pelos valores e enquadramento corretos;

- III - conformidade com leis e normativos aplicáveis a organização e sua área de atuação.

§ 2º A implementação dos controles internos é de responsabilidade do órgão ou entidade, cabendo à Controladoria Geral do Município definir o plano geral e efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no curso de sua missão.

É interessante frisar que esse artigo legal cita a existência de um plano interno, bem como as ações de controle de custódia e desempenho. Trata dos objetivos a serem atingidos com máxima eficiência, indo ao encontro do que foi explanado no item sobre controle interno. Destaca-se no contexto os componentes da confiabilidade, do *accountability* e da eficiente gestão pública.

Assim, o CGMRJ/Portfólio (2014) contém a elaboração dos seguintes demonstrativos e documentos contábeis: prestação de contas anual do prefeito; prestação de contas Carioca; demonstrações contábeis; demonstrativos da LRF e dos limites legais; relatórios para audiências públicas; e, classificador da despesa e receita orçamentária.

Segundo o Portfólio da CGMRJ, esse órgão de controle interno realiza análises nos exames da liquidação da despesa; exames de abertura de créditos orçamentários adicionais; exames dos pleitos de reequilíbrio econômico-financeiro; e, tomadas de contas especiais. No campo da auditoria são realizadas as auditorias de metas dos acordos de resultado; operacionais; de receita; de folha de pagamento; de sistemas informatizados; contábeis; de certificação da gestão; de certificação de prestações de

contas pelo término dos contratos de gestão firmados com organizações sociais; de conformidade da gestão; e, de inspeções físicas.

Para apoiar essas auditorias são realizadas as seguintes atividades de suporte: planejamento baseado no risco; definição de critérios para o exame de conformidade; acompanhamento das fragilidades; catalogação das fragilidades; *control self assessment* - autoavaliação pelos próprios gestores -; e, acompanhamento de diligências do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ).

A página eletrônica da CGMRJ contém o Portal da Transparência que é uma ferramenta de divulgação de informações da gestão governamental que permite que a sociedade participe e acompanhe a aplicação de recursos públicos.” A partir do momento que, por meio de sistemas de informações, a CGMRJ tem o interesse de tornar transparente os atos administrativos sob sua responsabilidade, ela reforça as ideia de um efetivo controle de gestão democrática e de combate à corrupção.

No Regimento interno da CGMRJ consta a atribuição de responsabilidade aos integrantes do Ambiente de Controle do Município, incluindo Secretários, Procurador Geral, Controlador Geral, dirigentes diversos, servidores e qualquer pessoa que assuma a responsabilidade por uso ou emprego do bem municipal. Além disso, a estruturação da Controladoria é outra característica do Regimento Interno que coincide com o constante do apresentado em INTOSAI.

O capítulo III que trata da atuação da controladoria constam postulados legais que coincidem com os argumentos apresentados sobre COSO I e INTOSAI, referente, particularmente, aos componentes Procedimentos de Controle e Monitoramento. Há na realidade a normatização de procedimentos que visam a manutenção dos procedimentos éticos e de inibição da fraude, como concepção geral.

O Sistema de Controle Interno da CGMRJ é devidamente caracterizado pela existência regular da Comissão de Controle Interno (CONINT), cuja as ações são devidamente reguladas pelo Controlador GERAL, saindo da hierarquização verticalizada da Estrutura Organizacional da CGMRJ, como foi apresentado no presente trabalho, sobre o espaço a ser ocupado por uma controladoria. Cabe destacar a articulação do controle municipal, onde seu alcance abrange os assuntos pertinentes às atividades do

Sistema Integrado de Fiscalização Financeira e Orçamentária, Contabilidade e Auditoria, do Poder Executivo.

Acerca de Informações e Comunicação, a própria página da CGMRJ proporciona a busca por informações que tratam das receitas e despesas do município, possibilitando acesso a quem tiver a oportunidade de obter dados sobre o trato financeiro do bem público pelo município. Esse meio de informações tem uma denominação peculiar que fortalece uma imagem favorável do Município perante a população carioca, é o Portal Rio Transparente, cuja imagem inicial consta seu objetivo; "...a divulgação de informações sobre a origem e aplicação dos recursos realizada pelos órgãos e entidades do Poder Executivo Municipal. Consta, ainda; "o cidadão poderá ter acesso a informações sobre a execução orçamentária da receita e despesa, favorecidos e contratações.", tudo haver com o que foi apresentado de início da proposta do trabalho.

O CGMRJ/Portfólio (2014), no seu item 05 apresenta a orientação formal, por meio dos manuais e outros que devem ser seguidos e proporcionam padrões de procedimentos. O item conta com atribuições que coincidem com os critérios de COSO I e INTOSAI, se prestam, assim, como reforço às práticas de Controle Interno da CGMRJ.

Constam no CGMRJ/Portfólio (2014), "o manual de normas e procedimentos de controle interno; o manual de auditoria (normas e procedimentos); a divulgação de tabelas de preços referenciais da materiais diversos, gêneros alimentícios e itens elementares".

Além disso, constam no mesmo documento, "os roteiros orientadores dos atos de autorização de despesas; os roteiros orientadores para liquidação de despesa; guia orientador de retenções e contribuições na contratação de serviços pela administração direta municipal; guia orientador do exame de liquidação da despesa".

Percebe-se o vasto arcabouço de leis, quando o CGMR/Portfólio apresenta: "cartilha orientadora para prestações de contas de repasses a escolas de samba; informativo da CGMRJ; o Diário Oficial Em Dia municipal; Diário Oficial, Em Dia União; Controladoria em Foco". Em suma, vasto material comunicativo que possibilita impregnar atitudes aos servidores do órgão em prol dos objetivos institucionais da CGMRJ.

A CGMRJ possui, ainda, nos seus sistemas informatizados, assunto contido no componente informações e comunicação, inclusive sendo de grande emprego, também, nos componentes procedimentos de controle e monitoramento. Consta no Rio Transparente, já citado, os seguintes produtos: “o SISBENS, destinado ao registro e controle patrimonial dos bens móveis, imóveis e intangíveis sob responsabilidade da Prefeitura”.

O CGMRJ/Portfólio (2014) contém como documento divulgador “o FINCON, destinado a registrar e evidenciar fatos relacionados aos processos administrativos de despesa, bem como aos eventos orçamentários, financeiros e patrimoniais; e, o SISGEN, destinado a controlar o cadastramento, as especificações, as aquisições e o faturamento de gêneros alimentícios para o Município do Rio de Janeiro”.

O Regulamento Geral do Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Município do Rio de Janeiro (RGCAF), atualizado pelo Decreto nº 44.245, de 6 de fevereiro de 2018; no seu Art. 102, contém:

A Controladoria Geral do Município fornecerá às repartições emissoras rol diário, emitido pelo órgão responsável pelo processamento eletrônico, das guias correspondentes às receitas arrecadadas, a fim de que anotem o pagamento e exerçam o controle na esfera de sua competência.

Dessa forma, a CGMRJ exerce o controle da arrecadação, delegando procedimento para as repartições emissoras de guia de receita, conforme discorrido no artigo do RGCAF (2018).

Quando vamos para o Capítulo III, Da Despesa, especificamente Seção II, Da Liquidação, do RGCAF (2018), extrai-se algumas ações da CGMRJ, como, no inciso II, do Art. 120:

sob o aspecto contábil à Controladoria Geral do Município que por seus órgãos central e seccionais, a partir da atestação referida no inciso anterior, tem a responsabilidade de examinar a adequada apropriação da despesa ao orçamento vigente e a verificação contábil do saldo credor em favor do beneficiário.

No mesmo Regulamento, no Art. 122, cabe a Auditoria Geral da CGMRJ realizar o planejamento anual da fiscalização da execução do orçamento e dos programas de trabalho do governo.

O CGMRJ/Portfólio (2014) tem em seu produto, o monitoramento de informações, os quais seriam: “monitoramento de informações para o controle das informações

estratégicas para controle; relatórios sistemáticos de monitoramento (*clippings*); e, monitoramento de ações estratégicas da CGMRJ”.

No âmbito da informática da instituição existem os seguintes sistemas: “sistema de informações gerenciais (SIG); sistema de preços máximos e mínimos (SPP); sistema de controle de diligências, e enfim, o Rio Transparente; sistema disponível na internet, cujo o objetivo é dar publicidade, dos dados da execução orçamentária”. CGMRJ/Portfólio (2014)

Na capacitação dos recursos humanos, o CGMRJ/Portfólio (2014) apresentou “o Plano Anual de Capacitação (PAC), onde são apresentadas as especificações técnicas, como a metodologia aplicada para sua elaboração e as estratégias a serem adotadas para sua operacionalização”.

A Instituição, com base no seu CGMRJ/Portfólio (2014) mostra “as redes de relacionamento interinstitucional, existindo a Rede de Controle da Gestão Pública; a Rede de Controle Social do Rio de Janeiro.” Ambos os produtos de Comunicação Social envolvem representações das esferas federal e estadual, sediadas na Capital do Rio de Janeiro, permitindo integrar a fiscalização da gestão pública nos três níveis.

O CGMRJ/Portfólio (2014) apresenta, ainda, atividades de intercâmbio externo e interno onde se verifica a possibilidade da CGMRJ estabelecer contatos com órgãos, entidades de controle, profissionais e segmentos da sociedade para aprimorar as práticas de controle interno. Nesse rol de atividades incluem-se as visitas, como: visitas técnicas, aos interessados na área de controle interno; visitas de estudantes e sociedade em geral, para divulgar os processos de controle na aplicação de recursos públicos.

Por fim as publicações, contidas no site e evidenciadas no CGMRJ/Portfólio (2014), possibilitam acesso democrático à produtos importantes produzidos por esse Órgão, como: “prestação de contas completa; prestação de contas carioca; cadernos da controladoria; orientações CGM; prestando contas; planejamento estratégico em auditoria; CGM 20 anos; relatórios anuais de atividades da CGM.

Assim, acredita-se que, sendo a CGMRJ o primeiro órgão a exercer esse tipo de trabalho, em nível municipal, ou seja, o controle interno, houve um constante processo de inovação e melhoria dentro das melhoras práticas de gestão. A CGMRJ pode ser considerada um destaque no exercício do controle interno em nível nacional, valendo de

modelo para o benefício de outros órgãos da administração pública, seja direta ou indiretamente, em autárquica ou em fundações, respeitando-se suas características e peculiaridades.

5 ANÁLISE DE DADOS

Com base nos objetivos propostos, a seguir será analisado as práticas de controle interno divulgadas pela Instituição, onde o órgão atesta a transparência e o interesse com seu principal usuário, o cidadão carioca.

Embora a análise fique limitada a coleta pelo componente de divulgação institucional, nesse caso a página oficial da CGMRJ, o convívio com a orientadora do trabalho, servidora de carreira dessa estrutura organizacional permitiu absorver informações qualitativas para o enriquecimento da pesquisa.

A CGMRJ possui práticas de controle interno abrangente e de grande alcance. De imediato podemos considerar sua estruturação, a qual está baseada em duas Subcontroladorias, uma tratando da Integração do Controle, compreendendo os processos finalísticos e uma Subcontroladoria de Gestão com a dimensão necessária para dar suporte a atividade principal da empresa. Essa unidade de comando, verticalizada proporciona a existência de um ambiente de controle comum, o que facilita a contaminação para o exercício correto da missão da CGMRJ e a obtenção dos objetivos institucionais.

Pela organização da CGMRJ pode-se afirmar que todos os itens do COSO I e da INTOSAI ficam facilmente cabíveis de serem utilizados como um método nas práticas de controle. Há que considerar, ainda, que a Controladora Geral e as duas Subcontroladoras são servidoras de carreira com mais de vinte cinco anos de serviço em prol do município. Por isso, se deduz que a uniformidade de procedimentos pode ser facilmente estabelecida e pode ser perene, além de possibilitar que novas metodologias de controle introduzidas sejam devidamente efetivadas.

O portfólio, apesar de ser um produto de divulgação, permite transmitir de forma abrangente e muito clara os postulados legais, além do que, o Regimento Interno estabelece as ações dos servidores que atuam no órgão e o RGCAF serve de postulado legal para que os órgãos da Prefeitura o sigam integralmente, estabelecendo assim, um contrato de objetivos de gestão, em âmbito municipal.

No que concerne a avaliação de riscos, tema urgente, entretanto incipiente no serviço público, particularmente em face da necessidade de aderência de todos os envolvidos nos diversos processos que permeiam as atividades inerentes da CGMRJ,

ficou prejudicado a investigação da existência ou não de plano ou norma específica, ou seja, as práticas vocacionadas para o método de gestão de riscos. Obviamente, dentro do que o COSO I ou a INTOSAI apresentam, para a garantia do cumprimento dos objetivos organizacionais da Controladoria. Contudo, a existência de normas contidas no RGCAF podem ser consideradas formas de atenuar eventos indesejáveis no que venha a abranger a questão de controle. Faltam indicadores acerca disso ou eles tramitam de forma restrita no Órgão, com a finalidade de traduzir em uma boa prática e, inclusive, em aproveitamento por *benchmarking* por outras entidades.

Aliado ao risco existem práticas de controle que visam diminuir o risco para garantir o alcance dos objetivos institucionais. Foram apresentados regulamentos, normas, roteiros, guias, tudo com a finalidade de que os órgãos da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro pudessem agir de forma a realizar o *accountability* em prol da Sociedade Carioca. As orientações existem, mas como são muito abrangentes e de grande alcance, a CGMRJ fica sobrecarregada para exercer um efetivo controle, e as práticas, nesse caso, podem ser corretas mas não efetivas. O Sistema de Controle Interno, mesmo estruturado e organizado, ainda não tem condições de atender todas as demandas dentro de uma temporalidade adequada.

A Informação que chega à CGMRJ, via os portais de acesso, seja pelo Portal da Transparência, Ouvidora ou LAI estão bem estabelecidos e processam em acordo com as normatizações existentes. A capacidade de reação fica a mercê das prioridades estabelecidas e dos protocolos legais regulados pelo sistema jurídico. Ficou prejudicado o conhecimento de indicadores que revelassem a demanda existente e a capacidade de resposta.

Sobre a Comunicação, do que foi coletado, nota-se que ela flui com certa facilidade. Um sistema informatizado de apoio muito bem estruturado e a própria governança do órgão (duas Subcontroladorias). Os sistemas existentes, sistema de informações gerenciais (SIG); sistema de preços máximos e mínimos (SPP); sistema de controle de diligências, o Rio Transparente; disponível na internet, proporcionam publicidade dos dados da execução orçamentária. As práticas da CGMRJ vão ao encontro dos postulados do COSO I e da INTOSAI.

Enfim, da análise do Monitoramento, seria o aspecto onde surgiriam os mais importantes resultados pois este procedimento depende de avaliações específicas. A CGMRJ divulgou muito bem os procedimentos para a correta execução orçamentária da parte dos órgãos do município, porém carece de dados que indiquem os resultados desse Monitoramento. Tanto para COSO I, como INTOSAI, essa atividade estaria vinculada à antecipação para o controle de riscos previamente levantados. Ficou prejudicado essa coleta.

6 CONCLUSÃO

Seguir os preceitos do COSO I e da INTOSAI, de forma metodológica, pode ser uma eficaz ferramenta para o controle interno. O objetivo do presente trabalho foi o de desvendar se um órgão público, no caso a CGMRJ, possui as do seu controle interno aderentes ao modelo do COSO I e da INTOSAI, assim, foram levantadas questões relevantes para conseguirmos respostas a esse questionamento.

Da análise realizada, pode-se inferir que as práticas de controle interno da CGMRJ foram identificadas no Regimento Interno, no RGCAF e no Portfólio, demonstrando a atividade fim da entidade. O Órgão está direcionado quanto aos seus objetivos institucionais e para atender as demandas do seu principal usuário, a sociedade carioca.

A estrutura compactada, apoiada em duas subcontroladorias permite, além de grande flexibilidade, a partir das grandes demandas, a uniformidade de procedimentos, sendo assim, o Ambiente de Controle da CGMRJ está em acordo com o COSO I e a INTOSAI. Nas mesmas condições, ficou o aspecto da Comunicação, que funciona no Órgão de maneira clara, disponível e muito bem articulada.

Da coleta realizada, para se ter um dimensionamento correto da Avaliação de Riscos, a qual se vincula aos aspectos do Monitoramento, ainda faltam dados mais abrangentes para considerar que as práticas de controle interno, nesse aspecto, estão à luz de COSO I e INTOSAI. Há que considerar que a Gestão de Riscos ainda está em crescimento no Serviço Público de maneira geral.

A estrutura integrada Informação, por se tratar de assunto com possibilidade de ser sensível, demandaria não tão somente dados, pois esses tenderiam a cair num viés de sigilo. Mas, poderia, também, ser produzido como reforço ao componente de Comunicação, a fim de garantir a imagem e reputação da CGMRJ.

O COSO I e a INTOSAI não são meramente um rol de postulados teóricos, mas convergem suas teorias de maneira a proporcionar o máximo de aproveitamento das suas metodologias de controle. Assim, conciliar práticas da área privada com a área pública pode ser ao menos uma forma de poder trazer novas ideias para aprimorar as práticas de controle interno, especialmente, na área pública.

Mais uma vez frisa-se que ainda não foi realizada uma avaliação *in loco*, o que proporcionaria a confirmação dos aspectos do COSO I e da INTOSAI, que não traduziram o objetivo peculiar do trabalho. As análises se limitaram ao conteúdo disponível em internet

Esses questionamento fundaram o presente trabalho de pesquisa cujo objetivo foi levantar que uma eficaz gestão pública deve estar atrelada a um Sistema de Controle Interno embutido das mais eficazes técnicas de controle, para ampliar seu alcance ou para estabelecer alvos que envolvam qualquer tipo de recurso público demandado da população fluminense e que seja devidamente empregado e com o máximo de transparência.

Por fim, a pesquisa não se esgota neste trabalho, há um campo vasto para uma análise, tanto ampla, como pontual. Sugere-se a realização de trabalhos futuros com a inclusão de entrevistas, aplicação de questionários, e até mesmo, estudos de caso, envolvendo essa mesma avaliação. Evidentemente, utilizando-se de outros processos metodológicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria práxis**. Tese. Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

CARVALHO, J. de; JUNIOR, M. A. P.; GASPARETTO, V. **Contabilidade Gerencial: Um Estudo Bibliográfico nas Principais Revistas Internacionais de Contabilidade**. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, v.11, n.2, p.155-174, 2016.

CASTRO, D. P. de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público (6a ed.)**. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro: MAG/TCE-RJ, 2010.

CAVALCANTE, D. S.; LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; GALLON, A. V. **Características da Controladoria nas Maiores Companhias Listadas na BM&FBOVESPA**. Revista Universo Contábil. v. 8, n. 3, p. 113-134, 2012.

CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007.

_____. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary**. United States of America, 1992.

_____. CONGRESSO NACIONAL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>> . Acessado em 15 de maio de 2017.

_____. CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Portfólio de Produtos e Serviços**. Rio de Janeiro. 2014. Disponível em <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/3316341/4129774/Portfolio2014atualizacaoem2810.pdf>> Acessado em 22 de abril de 2018.

_____. CONTROLADORIA GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. **Regulamento Geral do Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública do Município do Rio de Janeiro**. Disponível em <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/7675715/4210507/RGCAFAAtualizadoDecreto4424506_02_2017.pdf> Acessado em 22 de abril de 2018.

CORBARI, E. C. **Accountability: prática de governança pública e mecanismo de controle social.** Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ), N.46, p. 12-17, 2011.

COSTA, S. R. R.; FAJARDO, J. de M. **Um Estudo Acerca do Uso da Gestão de Riscos Estratégicos da Auditoria de Gestão da Marinha do Brasil.** Revista Catarinense da Ciência Contábil, v.10, n.28, p.73-89, 2011.

DA SILVA, D. R.; BONACIM C. A. G. . **A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal na Gestão das Contas Públicas segundo A Percepção de um Contador.** Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, v.5, n.2, p.148-168, 2010.

_____. Enterprise Risk Management Framework - **COSO ERM - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. Sumário Executivo: Estrutura.** Tradução: PriceWaterhouseCoopers - Audibra. Nov. 2006.

FARIA NOVO, J. M. de; CORRÊA, V. L. de A. **Elaboração de artigos científicos a partir de inspeções e auditorias: uma experiência na administração pública brasileira.** Academia. Revista Latinoamericana de Administración, n.42, p.90-113, 2009.

FILGUEIRAS, Fernando. **Sociedade civil e accountability societal no controle da corrupção no Brasil.** XXXV ENCONTRO ANUAL DA ANPOCS. Belo Horizonte, agosto de 2011.

FINK, Roberto Carlos. **O Sistema de Controle Interno nos Municípios e as condicionantes para o seu funcionamento.** Porto Alegre, 2008. Disponível em <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/biblioteca_eletronica/monografias/gestao/O%20SISTEMA%20DE%20CONTROLE%20INTERNO%20NO%20S%20MUNICIPIOS%20E%20AS%20CONDICIONANTES%20PARA%20O%20SEU%20EFETIVO%20FUNCIONAMENTO.pdf> Acessado em 19 de maio de 2018.

FONSECA, K. de N. **O que é Controle Social.** Webartigos. 2009. Disponível em <<https://www.webartigos.com/artigos/o-que-e-controle-social/23288/>> Acessado em 12 de março de 2018.

_____. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI, **Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público.** Tradução: Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE/BA – Brasil. Séries Traduções – N.13.2007.

MARTINS, Manoel Henrique. **Gestão Pública.** Net. Disponível em <gestaopublica.net/blog/o-que-e-gestao-publica/>. Acesso em 02/06/2016.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresa.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NISYAMA, E. K.; OYADOMARI, J. C. T. **Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação**. Revista de Administração e Inovação, v.9, n.1, p.106-125, 2012.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLKOWSKI, Gustavo Ferreira. **Avaliação de Controles Internos na Administração Pública Federal. Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau e Especialista em Auditoria e Controle Governamental**. Brasília, 2011.

PELEIAS, I. R.; WAHLMANN, G. C.; PARISI, C.; ANTUNES, M. T. P. **Dez Anos de Pesquisa Científica em Controladoria no Brasil (1997–2006)**. Revista de Administração e Inovação, v.7, n.1, p.193-216, 2010.

_____. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei Nº 4.320 (Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), de 17 de março de 1964**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4320.htm>. Acessado em 22 de abril de 2018.

_____. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. **Lei Nº 8.666 (Normas Gerais para Licitações e Contratos na Administração Pública), de 21 de junho de 1993**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18666cons.htm>. Acessado em 12 de março de 2018.

_____. PROGRAMA NACIONAL DE GESTÃO PÚBLICA E DESBUROCRATIZAÇÃO - GESPÚBLICA. Disponível em < <http://www.gespublica.gov.br/content/apresentação>> Acessado em 16 de julho de 2017.

RODNISKI, C. M.; DIEHL, C. A. . **O Papel da Controladoria em Relação ao Grau de Centralização das Organizações**. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, v.7, n.1, p.7-22, 2012.

_____. SENADO FEDERAL. **Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70313/738485.pdf>>. Acessado em 22 de abril de 2018.

SILVA, Elderson Ferreira da. **Controladoria na Administração Pública: prática na implantação**. Disponível em <<http://www.cofen.gov.br/wp-content/uploads/2013/07-Controladoria-na-Administração-Pública.pptx>>. Acesso em 05 de junho de 2016.

SIMÕES, M. M., **A Importância dos Conselhos na Gestão Democrática das Políticas Públicas**. Revista do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro (TCMRJ), N.46, p. 24-30, 2011.

SOUZA, F. de P. E; BAIDYA, T. K. N.; **Governança Corporativa na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) como mecanismo de aperfeiçoar a Gestão na Agência.** Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, v.11, n.1, p.66-83, 2016.

TINOCO, J. E. do P.; ASSÊNCIO, E. W.; CLARO, J. A. C. dos S. . **Influência dos Valores Individuais no Desempenho Empresarial: Um Estudo Usando o Inventário de Swartz.** Revista Sociedade e Contabilidade e Gestão, v.6, n.2, p.139-155, 2011.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU – Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e normas disciplinadoras em diversos países.** Brasil, 17 de julho de 2009.

UTZIG, M. S.; BEUREN, I. M. **Relação do Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial com Diferentes Modelos de Gestão de Inovação.** Revista de Administração e Inovação, v.11, n.4, p.260-286, 2014.

ZENIR, S. W. **A Importância do Controle Interno na Administração Pública no Município de São Martinho – RS.** Monografia de Especialização. Universidade Federal de Santa Maria, RS. Palmeira das Missões, 19 de dezembro de 2015. Disponível em <http://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/11612/Walter_Zenir_Steffen.pdf1>. Acessado em 21 de maio de 2018.