

**M A N U A L P A R A
I M P L A N T A Ç Ã O
D E S I S T E M A S D E
C O N T R O L E I N T E R N O
N O Â M B I T O D A S
A D M I N I S T R A Ç Õ E S
P Ú B L I C A S M U N I C I P A I S E
E S T A D U A L D O E S T A D O D O
R I O D E J A N E I R O**

IDENTIDADE INSTITUCIONAL

MISSÃO

Fiscalizar e orientar a Administração Pública fluminense na gestão responsável dos recursos públicos, em benefício da sociedade.

VISÃO

Fortalecer a imagem do Tribunal de Contas do Estado como instituição essencial à fiscalização e gestão dos recursos públicos, para ampliar a transparência e estimular o controle social.

VALORES

Transparência: Dar visibilidade e prestar informações completas à sociedade, de forma a possibilitar a formação de juízos de valor a respeito dos atos de gestão pública.

Ética: Agir com integridade, honestidade e probidade para a preservação dos interesses institucionais e dos princípios que regem a Administração Pública.

Efetividade: Atingir os resultados propostos e solucionar os problemas existentes, com eficácia e eficiência, mediante ações, projetos e planos desenvolvidos para essa finalidade.

Inovação: Fomentar a introdução de novos métodos, da criatividade e de novas tecnologias para a solução dos problemas.

Qualidade: Agir em conformidade com as expectativas dos clientes internos e externos, mantendo-se alinhado às melhores práticas.

Independência: Preservar a autonomia, com base na legalidade e no interesse público.

Integração: Promover a troca de informações e experiências no âmbito interno e entre as instituições de Controle e a sociedade.

Profissionalismo: Agir de forma técnica e competente, proativa e coerente, responsável e objetiva. **Comprometimento:** Alinhar os objetivos e perspectivas individuais de cada servidor à missão institucional do TCE-RJ.

Sustentabilidade: Garantir boas práticas ambientais, contemplando aspectos sociais, econômicos e culturais.

CONSELHO DELIBERATIVO

Conselheiros

Aloysio Neves Guedes
Domingos Inácio Brazão
Jonas Lopes de Carvalho Junior
José Maurício de Lima Nolasco
José Gomes Graciosa
Marco Antonio B. de Alencar
Marianna Montebello Willeman

Conselheiros-Substitutos

Andrea Siqueira Martins
Marcelo Verdini Maia
Rodrigo Melo do Nascimento

MINISTÉRIO PÚBLICO ESPECIAL

Procurador-Geral

Sergio Paulo de Abreu Martins Teixeira

Procuradores

Aline Pires Carvalho Assuf
Henrique Cunha de Lima
Horácio Machado Medeiros
Victtorio Constantino Provenza

PROCURADORIA-GERAL

Procurador-Geral

Sergio Cavalieri Filho

Subprocurador-Geral

Juliano Oliveira Brandis

Procuradores

Daniela Calucci Speciale
Eduardo Azeredo Rodrigues
Felipe Rocha Deiab
Geórgia Campos de Almeida
Hugo Pereira Sérri de Castro
Joana Tavares da Silva Raposo
Leonardo Fiad
Rodrigo Benício Jansen Ferreira
Rodrigo França Caldas
Dennys Lopes Zimmermann Pinta

Secretário-Geral de Administração

Luciano Penatieri Meira Lima

Secretário-Geral de Controle Externo

Sérgio Ricardo do Sacramento

Secretário-Geral de Planejamento

Nestor Lima de Andrade

Secretária-Geral das Sessões

Simone Amorim Couto

Coordenador de Auditorias Temáticas e Operacionais - CTO

Talita Dourado Schwartz

Coordenadora-Geral de Comunicação Social, Imprensa e Editoração

Célia Regina Abend

Diretor-Geral de Informática

José Pinheiro Filho

Diretor-Geral da Escola de Contas e Gestão do TCE-Rj

João Paulo Menezes Lourenço

Equipe Técnica

Alexandre de Azevedo Gama
Adriana Vianna Passos Valença
Bruno Fonseca Vilas Boas
Carlos Leandro dos Santos Reginaldo
Cláudia Cordeiro Suhett Franco
Denísio Magalhães Pinto

Equipe Responsável pela elaboração

Carlos Leandro dos Santos Reginaldo
Cláudia Cordeiro Suhett Franco

Equipe de revisão

Sérgio Lino da Silva Carvalho
Talita Dourado Schwartz

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. JUSTIFICATIVA	7
3. OBJETIVO	8
4. BASE LEGAL	8
4.1. Constituição Federal	9
4.2. Constituição Estadual	9
4.3. Lei nº 4.320/1964	10
4.4. Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal	10
4.5. Lei nº 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos	10
4.6. Lei Estadual nº 287/1979	11
4.7. Lei Complementar nº 63 – Lei Orgânica do TCE-RJ	11
5. CONCEITOS FUNDAMENTAIS	12
5.1. Controle Interno	12
5.2. Objetivos Gerais de Controle Interno	12
5.3. Componentes do Controle Interno	12
5.4. Princípios Gerais do Controle Interno	14
5.5. Macro Funções do Controle Interno	16
5.7. Controle interno administrativo	16
5.8. Estrutura de Governança	18
5.9. Unidade Central de Controle Interno	18
5.10. Unidade de Controle Interno	19
5.11. Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno	21
5.12. Normas de Rotinas e de Procedimentos de Controle	22
5.13. Relacionamento entre os distintos conceitos e o papel da Auditoria Interna	22
6. ORIENTAÇÕES PARA ESTRUTURAÇÃO DE CONTROLE INTERNO	24
6.1. Forma de Instituição	25
6.2. Pessoal: Requisitos Mínimos	26
6.3. Regras de Transição após a instituição (até a realização de concurso público)	30
6.4. Orientações sobre rotinas internas e procedimentos de controle	31
6.5. Orientações sobre rotinas internas e procedimentos de controle para Câmaras Municipais	31
6.6. Relacionamento entre Controle Interno e Administração	32
6.7. Relacionamento entre a Unidade de Controle e o Órgão Central de Controle Interno	32
6.8. Relacionamento entre o Órgão Central de Controle Interno e o TCE-RJ	33
6.9. Relacionamento entre o Responsável pelo Controle Interno e o TCE-RJ	33
6.10. Apresentação de Irregularidades ou Ilegalidades ao TCE-RJ	34
7. AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PELO TCERJ	34
7.1. Avaliação de Riscos	35
8. ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO CONFORME ORIENTAÇÕES DA ATRICON	38
9. PROPOSTAS DE ATIVIDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO PARA IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	43
9.1. No Estado ou Município	43
9.2. Em cada Poder ou órgão, incluindo as administrações direta e indireta, se for o caso (Poderes Executivo e Legislativo municipal e estadual, Ministério Público, Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do Estado)	43
10. ORIENTAÇÕES PARA ELABORAÇÃO DO MANUAL DE ROTINAS INTERNAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE	44
10.1. O manual de rotinas internas e procedimentos de controle	44
11. APÊNDICES	46
11.1. Apêndice I - Modelo de Projeto de Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno da Administração Pública	46
11.2. Apêndice II - Modelo de Decreto que regulamenta a Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do estado (ou do município)	57
11.3. Apêndice III - Modelo de instrução normativa que disciplina a elaboração das demais normas	60
12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66

1. INTRODUÇÃO

O estado do Rio de Janeiro apresenta o segundo maior Produto Interno Bruto do Brasil e uma população estimada de 16.635.996 habitantes (estimativa para 2016 – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE), quantidade semelhante a de países como Holanda e Guatemala.

Essa posição de destaque que o estado ocupa na economia nacional não se reflete nos indicadores sociais: é o sexto estado mais desigual da federação e isso faz com que detenhamos a maior taxa de pobreza do Centro-Sul do país. (Dados divulgados pela Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD do IBGE referente ao exercício de 2012).

Neste cenário, os desafios a serem enfrentados pelos gestores públicos dos governos estadual e municipais demandam uma gestão responsável, efetiva e eficaz dos recursos públicos, tendo em vista a necessidade de garantir a manutenção e qualidade dos serviços públicos, o equilíbrio fiscal, à observância às normas, o desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, a melhoria da qualidade de vida da população fluminense.

Não podemos olvidar ainda o fato de que a crise financeira que atingiu o estado do Rio de Janeiro nos últimos anos comprometeu demasiadamente os serviços públicos prestados à população: hospitais públicos fechados, universidades sem aulas, escolas públicas tomadas e contratos rescindidos são exemplos dos efeitos da crise financeira cujas causas são complexas e incluem a fragilidade dos sistemas de controle interno.

Neste diapasão, as informações colhidas dos relatórios de auditorias no tema “controle interno”, realizados por este TCE nos âmbitos das administrações públicas municipais e estadual, revelaram a insipiente organização e a fragilidade da atuação dos Sistemas de Controle Interno dos órgãos jurisdicionados.

Essa fragilidade da atuação, conseqüentemente, compromete a avaliação dos resultados dos programas de governo, a elaboração e execução de políticas efetivas, a qualidade do gasto público e impede que os sistemas de controle exerçam as funções que lhes foram atribuídas pelo art. 74 da Carta Magna.

Para esta Corte de Contas, restou evidenciado em diversas oportunidades, não apenas quando da realização das citadas auditorias, mas inclusive em análise de contas de governo, que todas as conseqüências apontadas anteriormente possuem como uma das causas a frágil estruturação e atuação dos sistemas de controle interno, seja na administração estadual, seja na municipal.

Conseqüentemente, e em exercício da função pedagógica que é inerente ao controle externo exercido pelo TCERJ, foi desenvolvido o presente Manual de Implantação de Sistemas de Controle Interno.

Este Manual, em conformidade com a missão institucional desta Corte de Contas e com as diretrizes da Atricon, apresenta orientações gerais ao Gestor Público com vista à estruturação adequada dos sistemas de controle interno nas administrações públicas fluminenses, e servirá como fonte de consulta permanente para os gestores e profissionais dedicados à administração pública e também como material de apoio para os cursos e treinamentos desenvolvidos pela Escola de Contas e Gestão deste TCE.

Dessa forma, este Tribunal de Contas contribui com êxito para o aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno dos Jurisdicionados, meta prevista no Plano Estratégico do TCE-RJ para os anos 2016-2019 (Programa Estratégico 03.08).

Cabe ao Gestor Público atuar com a necessária responsabilidade na estruturação e fortalecimento de seu sistema de controle interno, a fim de obter os melhores resultados na administração pública, garantir a qualidade do gasto público e o atendimento das necessidades do cidadão fluminense.

2. JUSTIFICATIVA

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu artigo 74, estabelece a obrigatoriedade de os Poderes do Estado manterem, de forma integrada, um sistema de controle interno cujas finalidades incluem:

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

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

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

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

Para alcançar este mister, os sistemas de controle interno devem gozar de independência administrativa e gerencial, permitindo que sua atuação seja livre da influências dos gestores cujos atos serão por eles avaliados, o que se compatibiliza com as principais diretrizes e orientações para estruturação de sistemas de controle interno apontadas pela doutrina e por organismos internacionais, como The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Intosai) e Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso), e ainda positivados em normas regulamentadoras da ABNT (ISO's 31.000;31.010; 9.001).

A CF/88 outorgou aos sistemas de controle interno funções relevantes à garantia do equilíbrio e qualidade dos gastos públicos, o que contribui para o aperfeiçoamento da gestão financeira e, conseqüentemente, para a efetividade dos programas de governo. Muito embora a fiscalização financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração pública fique a cargo do Poder Legislativo, mediante o exercício do controle externo, esta fiscalização também é exercida pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder, por expressa determinação constitucional (art. 70 da CF/88).

Neste sentido, as Resoluções Atricon nº 04/2014 e nº 05/2015 apresentam ações a serem desenvolvidas pelas Cortes de Contas do país, mormente no que se refere à atuação com vistas ao fortalecimento dos sistemas de controle interno dos seus jurisdicionados.

Na Resolução Atricon nº 05/2015 são aprovadas as diretrizes de Controle Externo relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”. O documento considera os objetivos definidos no plano estratégico Atricon para o período 2012-2017, no delineamento das ações a serem implementadas no tema. Dentre esses objetivos, destacam-se:

I. o compromisso assumido pelos Tribunais de Contas de apoiar e fiscalizar a efetiva implementação do Sistema de Controle Interno por parte dos jurisdicionados, à luz dos princípios da boa governança e da prevenção de riscos, contribuindo para a melhoria da qualidade gestão pública, conforme consta da Declaração de Vitória, aprovada no XXVII Congresso dos Tribunais de Contas do Brasil, realizado no mês de dezembro de 2013, em Vitória/ES;

II. o objetivo estabelecido no Plano Estratégico Atricon 2012-2017 de “Fortalecer a instituição Tribunal de Contas como instrumento indispensável à cidadania”, bem como a correspondente meta de “incentivar a adoção dos padrões de qualidade e agilidade do controle externo instituídos pela Atricon, por 100% dos Tribunais de Contas até dezembro de 2017” e a iniciativa de **“definir padrões e apoiar a implantação ou o aprimoramento de diretrizes de controle externo (resoluções) relativas ao Sistema de Controle Interno dos Tribunais de Contas e dos fiscalizados”**; (grifa-se)

III. a necessidade de disponibilizar referencial para que os Tribunais de Contas aprimorem seus regulamentos, procedimentos e práticas de controle externo relativas ao Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados;

Além do exposto anteriormente, ressalta-se ainda que as fragilidades evidenciadas por esta Corte de Contas na forma de estruturação e atuação dos sistemas de controle interno das administrações públicas municipais e estadual são frequentemente apontadas, em diversos relatórios de auditorias, como

as causas de irregularidades e impropriedades na realização de despesas públicas, na prática de atos de gestão, de licitações e contratos administrativos e outros atos de gestão.

No âmbito dos municípios, as avaliações dos sistemas de controle interno se deram por meio de auditorias realizadas no ano de 2013, utilizando-se a sistemática do TMS (Tema de Maior Significância). No Poder Executivo Estadual, foi desenvolvida uma auditoria operacional no ano de 2015 (processo TCE nº 103.130-8/15). Em resumo, como resultado dos trabalhos, evidenciaram-se as seguintes impropriedades:

- I. O Órgão Central de Controle Interno não organiza ou executa, por iniciativa própria, programação de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como sobre a fiscalização de contratos, nas unidades administrativas sob seu controle;
 - II. A atuação do Órgão Central de Controle Interno não observa suas finalidades e objetivos, não coordenando o acompanhamento e avaliação do cumprimento de metas e a execução dos programas governamentais;
 - III. A organização dos cargos do Órgão Central de Controle Interno não observa o conceito de carreira, deixando os servidores de ocupar cargo efetivo próprio do órgão;
 - IV. As atividades do Órgão Central de Controle Interno não são regulamentadas através de ato normativo ou manual de procedimentos, com clara definição de competências e responsabilidades, procedimentos e papéis de trabalho de auditoria;
 - V. O quadro de servidores lotados no Órgão Central de Controle Interno não é preenchido majoritariamente por servidores do quadro permanente do setor;
 - VI. Inadequação na estruturação do sistema de controle interno estadual. O órgão central de controle interno está subordinado ao órgão fazendário, contrariando o princípio da segregação de funções;
 - VII. O órgão central de controle interno se insere na gestão administrativa dos órgãos de governo, praticando inclusive atos administrativos de liquidação de despesas;
 - VIII. Estrutura de comunicação deficiente, prejudicando o exercício efetivo do controle interno, externo e social;
 - IX. Inexistência de estratégias específicas de combate à corrupção e de um programa de ouvidoria eficiente.
- Destaca-se, ainda, que a auditoria realizada no âmbito estadual foi citada nas justificativas da PEC nº 25/2016, que originou a Emenda Constitucional nº 68/2016 e que alterou o artigo 77 da Constituição Federal, incluindo o inciso XXX, cuja redação é reproduzida a seguir:
- XXX - As atividades do sistema de controle interno, previstas no Art. 129, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão, em especial, as funções de ouvidoria, controladoria e auditoria governamental, e serão desempenhadas por Órgão de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreira específica, na forma de Lei.¹

Assim, a atuação desta Corte de Contas na elaboração de um manual de orientações para estruturação de sistemas de controle interno justifica-se muito além de dar cumprimento às diretrizes da Atricon nas supracitadas resoluções, mas também em virtude de contribuir para o aperfeiçoamento do controle e garantia da qualidade do gasto público e do endividamento público em um momento em que o estado do Rio de Janeiro enfrenta um momento de crise de gestão e das finanças estaduais.

3. OBJETIVO

Considerando o papel constitucional do controle interno de apoiar o controle externo em sua missão institucional (art.74, “IV”, CF/88), este manual apresenta orientações gerais para estruturação dos sistemas de controle interno no âmbito dos governos do estado do Rio de Janeiro e dos municípios, tendo por finalidade o fortalecimento do sistema de controle interno e aperfeiçoamento da rede de controle.

4. BASE LEGAL

Neste capítulo, serão apresentadas as normas jurídicas que subsidiaram a elaboração deste manual.

¹Fonte: Alerj. Disponível em: <http://alerjln.l.gov.br/constent.nsf/PageConsEst?OpenPage>

4.1. Constituição Federal

A Constituição Federal fixa atribuições ao sistema de controle interno em diversos dispositivos em que fica delineada a abrangência da atuação do Sistema de Controle Interno, quais sejam:

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.

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

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

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

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

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

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

§ 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.

4.2. Constituição Estadual

A Constituição Estadual, por sua vez, adere à Carta Magna, conforme se revela:

Art. 122 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

O § 5º do art. 123 assim dispõe:

Os responsáveis pelo sistema de controle interno previsto neste artigo, na área contábil, serão, necessariamente, contabilistas inscritos no Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. (grifa-se)

Vale destacar que este parágrafo não torna a atividade de controle interno exclusiva de profissional de contabilidade. O dispositivo exige que as unidades do sistema de controle interno com competências contábeis contem com responsáveis que sejam devidamente habilitados, ou seja, que tenham formação específica e registro no conselho de classe competente.

Como se sabe, o sistema de controle interno não possui atribuições somente contábeis. O artigo 70 da Constituição Federal lhe outorga o dever exercer a fiscalização financeira, patrimonial, operacional, contábil e orçamentária da Administração Pública. Essa fiscalização deve ser desenvolvida sob os aspectos da legalidade, legitimidade, economicidade, renúncia de receitas e aplicação de subvenções, sendo a competência para realizá-las concorrente com a exercida pelo Poder Legislativo. No âmbito municipal, é o que dispõe a Constituição Estadual em seu artigo 124 a seguir reproduzido:

Art. 124 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos Municípios, e de todas as entidades de sua administração direta e indireta e fundacional, é exercida mediante controle externo da Câmara Municipal e pelos sistemas de controle interno do respectivo Poder Executivo, na forma estabelecida em lei.

Assim, o que se recomenda é que, para garantir uma maior eficácia e efetividade das atividades desenvolvidas pelo sistema de controle interno, os servidores respectivos tenham formação multidisciplinar, com conhecimentos e competências variadas, como as contábeis, financeiras, de gestão pública, engenharia, tecnologia de informação e outras. O investimento em formação de pessoal multidisciplinar é um aspecto que deve ser considerado pelos gestores quando da definição dos sistemas de controle interno das unidades administrativas sob sua responsabilidade.

4.3. Lei nº 4.320/1964

A Lei n.º 4.320/1964 estabeleceu normas de direito financeiro e controle dos orçamentos públicos, privilegiando também o controle interno.

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; e

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

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

4.4. Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal reforçou a importância do Sistema de Controle Interno e acrescentou novas atribuições.

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

I - Chefe do Poder Executivo;

II - Presidente e demais membros da Mesa Diretora ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Legislativo;

III - Presidente de Tribunal e demais membros de Conselho de Administração ou órgão decisório equivalente, conforme regimentos internos dos órgãos do Poder Judiciário;

IV - Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados.

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

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

I - atingimento das metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias;

II - limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

III - medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite, nos termos dos arts. 22 e 23;

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

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

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

4.5. Lei nº 8.666/1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos

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

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

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

4.6. Lei Estadual nº 287/1979

A Lei Estadual nº 287/1979 dispôs, em seu Capítulo II, arts. 200 a 208, sobre o Controle Interno, dos quais se destacam:

Art. 200 - O controle interno será exercido sobre todas as unidades administrativas dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário do Estado.

Art. 201 - A auditoria, no serviço Público Estadual, é atividade de fiscalização e assessoramento e constitui etapa superior e final do controle interno, a fim de:

- I - criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo, a cargo do Tribunal de Contas do Estado e regularidade à realização da receita e despesa;
- II - acompanhar a execução dos programas de trabalho e a dos orçamentos;
- III - avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

4.7. Lei Complementar nº 63 – Lei Orgânica do TCE-RJ

A Lei Orgânica do TCE-RJ soma aos preceitos das Constituições Federal e Estadual a devida deferência ao Sistema de Controle Interno, conforme reproduzido a seguir:

Art. 53 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manter, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

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

Art. 54 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios.

Art. 55 - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

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

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

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

Art. 56 - A autoridade competente emitirá, sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Art. 57 - Aplicam-se ao Tribunal de Contas, no que couber, as disposições deste Capítulo.

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

5. CONCEITOS FUNDAMENTAIS

5.1. Controles Internos

Os controles internos são processos conduzidos pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvidos para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos gerais de controle (COSO).

A partir desta definição é possível destacar alguns conceitos fundamentais para melhor compreensão do termo. Assim, o controle interno é:

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

A definição prévia de objetivos organizacionais é fundamental à estruturação dos controles internos, isto porque estes controles internos são instituídos com vistas a garantir a efetividade e eficácia daqueles objetivos. Em outras palavras, os controles internos envolvem os processos elaborados e conduzidos pelas pessoas que direcionam as ações ao alcance dos objetivos, incluindo ainda a identificação e mitigação dos riscos que possam comprometer a sua realização.

A instituição dos controles internos é de responsabilidade da administração do órgão ou entidade: secretários estaduais e municipais, diretores e presidentes de autarquias, fundações e outras autoridades máximas do órgão ou entidade com a responsabilidade primeira de instituir e garantir que os controles internos sejam executados.

5.2. Objetivos Gerais de Controle Interno

Segundo a Atricon, os objetivos gerais de controle interno são:

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

5.3. Componentes do Controle Interno

Os componentes do Controle Interno são os elementos mínimos que devem estar presentes nos sistemas de controle interno. Nos termos do COSO I, os componentes do Controle Interno, são:

a. Ambiente de controle:

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização.

O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto evasivo sobre todo o sistema de controle interno.

b. Avaliação de riscos:

Toda entidade enfrenta vários riscos, de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos.

Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados. Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à organização. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.

c. Atividades de controle:

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e também no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.

d. Informação e comunicação:

A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

e. Atividades de Monitoramento:

Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração.

5.4. Princípios Gerais do Controle Interno

Os sistemas de controle interno devem ser orientados por princípios fundamentais, cuja observância visa a garantir com razoável segurança que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao tratar do tema, assim dispõe:

É por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.²

Os princípios gerais de controle interno, conforme dispõe o Anexo Único da Resolução Atricon nº 05/2015, são os seguintes:

a. Relação custo/benefício:

Consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar.

b. Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários:

A eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:

- a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
- b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
- c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

c. Delegação de poderes:

A delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação.

d. Definição de responsabilidades:

Neste aspecto, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

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

b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

e. Segregação de funções:

A estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.

f. Instruções devidamente formalizadas:

Para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente.

g. Controle sobre as transações:

É imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito.

h. Aderência a diretrizes e normas legais:

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

Os princípios associados aos componentes do controle interno (COSO I), que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente do controle interno, são os seguintes:

a. Ambiente de controle

- A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
- A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
- A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
- A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
- A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

b. Avaliação de riscos

- A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

- A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
- A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
- A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

c. Atividades de controle

- A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.
- A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
- A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

d. Informação e comunicação

- A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.
- A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.
- A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

e. Monitoramento

- A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.
- A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.

5.5. Macrofunções do Controle Interno

A definição das macrofunções tem por finalidade delimitar as áreas de atuação que devem estar integradas ao sistema de controle interno. São macrofunções do controle interno:

a) **Auditoria Governamental** – tem por finalidade avaliar os controles internos administrativos dos órgãos e entidades jurisdicionados, examinar a legalidade, legitimidade e avaliar os resultados da gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial quanto à economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, bem como da aplicação de recursos públicos por pessoas físicas ou jurídicas.

b) **Controladoria** – tem por finalidade orientar e acompanhar a gestão governamental, para subsidiar a tomada de decisões a partir da geração de informações, de maneira a garantir a melhoria contínua da qualidade do gasto público.

c) **Corregedoria** – tem por finalidade apurar os indícios de ilícitos praticados no âmbito da Administração Pública, e promover a responsabilização dos envolvidos por meio da instauração de processos e adoção de procedimentos, visando, inclusive, ao ressarcimento nos casos em que houver dano ao erário.

d) **Ouvidoria** – tem por finalidade fomentar o controle social e a participação popular, por meio do recebimento, registro e tratamento de denúncias e manifestações do cidadão sobre os serviços prestados à sociedade e a adequada aplicação de recursos públicos, visando à melhoria da sua

qualidade, eficiência, resolubilidade, tempestividade e equidade.

e) **Combate à corrupção** – tem por finalidade construir mecanismos de combate à malversação de recursos públicos e de garantia da impessoalidade e do interesse pública na aplicação de recursos públicos.

f) **Transparência** - tem por finalidade fomentar o controle social, definindo mecanismos que contribuam para a acessibilidade, clareza e integridade das informações e dados disponibilizados à sociedade.

5.6. Sistema de Controle Interno

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

5.7. Controle interno administrativo

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

Para tanto, deve ser definido o conjunto de políticas, ou seja, definição do que deve ser feito, dos métodos e dos procedimentos (como deve ser feito) e das regras com vistas à mitigação de erros, de prevenção de fraudes e de corrupção, a fim de garantir que os programas, as ações e os projetos governamentais sejam executados da forma como foram concebidos, conferindo segurança razoável para que as organizações alcancem seus objetivos e evitando-se desvios que distorçam sua finalidade ou que comprometam sua eficiência.

Em complemento, segundo o Coso (1992, p. 125):

O controle interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade dos relatórios financeiros; c) cumprimento das leis e regulamentações aplicáveis.

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de accountability;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

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

Em se tratando da administração pública, esses controles internos devem ser elaborados por cada gestor público, cada secretário, diretor, presidente de autarquia (...), enfim, cada responsável por órgão ou entidade pública deve se responsabilizar pelo desenvolvimento e implantação dos controles internos de sua unidade.

Exemplo:

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

5.8. Estrutura de Governança

Estrutura de governança da entidade que tem por objetivo supervisionar e estabelecer as políticas, diretrizes e expectativas sobre o desenho e o funcionamento do sistema de controle interno da organização, a ser observado pela administração da entidade.

5.9. Unidade Central de Controle Interno - UCI

A Unidade Central do Sistema de Controle Interno é a unidade administrativa legalmente criada como responsável pela direção, coordenação dos trabalhos, orientação e acompanhamento do Sistema de Controle Interno. O foco de atuação da Unidade Central de Controle Interno deve ter caráter orientador e preventivo, auxiliar a gestão e atender a todos os níveis hierárquicos da administração.

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

Para que o órgão público exerça de forma efetiva as atribuições de Unidade Central de Controle Interno, o mesmo deve estar subordinado diretamente ao Chefe do Poder Executivo, de forma a garantir a independência administrativa para o exercício de suas funções constitucionais. Desta forma, a UCI deve ser constituída com status de Secretaria, independentemente do termo adotado para designá-la (Controladoria-Geral, Secretaria-Geral de Controle Interno, Corregedoria-Geral etc).

Sugere-se que o ato normativo que definir as competência da UCI lhe confira as seguintes funções:

- a) A supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno;
- b) Coordenar e supervisionar o Sistema de Correição;
- c) Coordenar os serviços de ouvidoria do Poder Executivo, prestando a orientação normativa necessária;
- d) Realizar auditorias e inspeções de natureza financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial nas unidades da administração pública;

- e) Estabelecer o plano de capacitação dos servidores que integram o sistema de controle interno;
- f) Elaborar e fiscalizar o cumprimento do código de ética dos servidores que integram o sistema de controle interno;
- g) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;
- h) Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e do Município;
- i) Definir as estratégias para comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- j) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da do ente federativo;
- k) Definir estratégias de transparência na administração pública;
- l) Estabelecer diretrizes de combate à corrupção;
- m) Realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público;
- n) Outras atividades de controle interno definidas por ato normativo próprio ou pela legislação estadual e federal.

5.10. Unidade de Controle Interno – UC

A UC integra a estrutura administrativa de cada órgão e entidade governamental. Em outras palavras, cada órgão da administração direta e cada entidade da administração indireta devem contar com uma UC.

Muito embora a instituição dos controles internos seja de responsabilidade dos titulares dos órgãos e entidades da administração pública, é compreensível que esses gestores públicos não disponham dos conhecimentos, mecanismos ou não dominem as técnicas necessárias à instituição de controles internos contábeis, financeiros, operacionais, patrimoniais e outros. É em virtude disso que as UC's podem ser criadas: o titular do órgão ou entidade pode delegar a função de instituir os controles internos a servidores públicos designados especialmente para tanto.

A finalidade da UC é instituir os controles internos em cada unidade administrativa, órgãos e entidades governamentais, com vistas a avaliar e mitigar os riscos e criar as políticas, métodos e procedimentos aplicáveis à execução das ações de forma a garantir, com razoável segurança, que os objetivos organizacionais sejam alcançados.

A Unidade de Controle Interno deve estar administrativamente subordinada ao titular do órgão ou entidade da administração pública, que delega àquela unidade administrativa a competência para identificar riscos aos objetivos estabelecidos, avaliar o cumprimento de procedimentos e definir e implementar os controles internos administrativos.

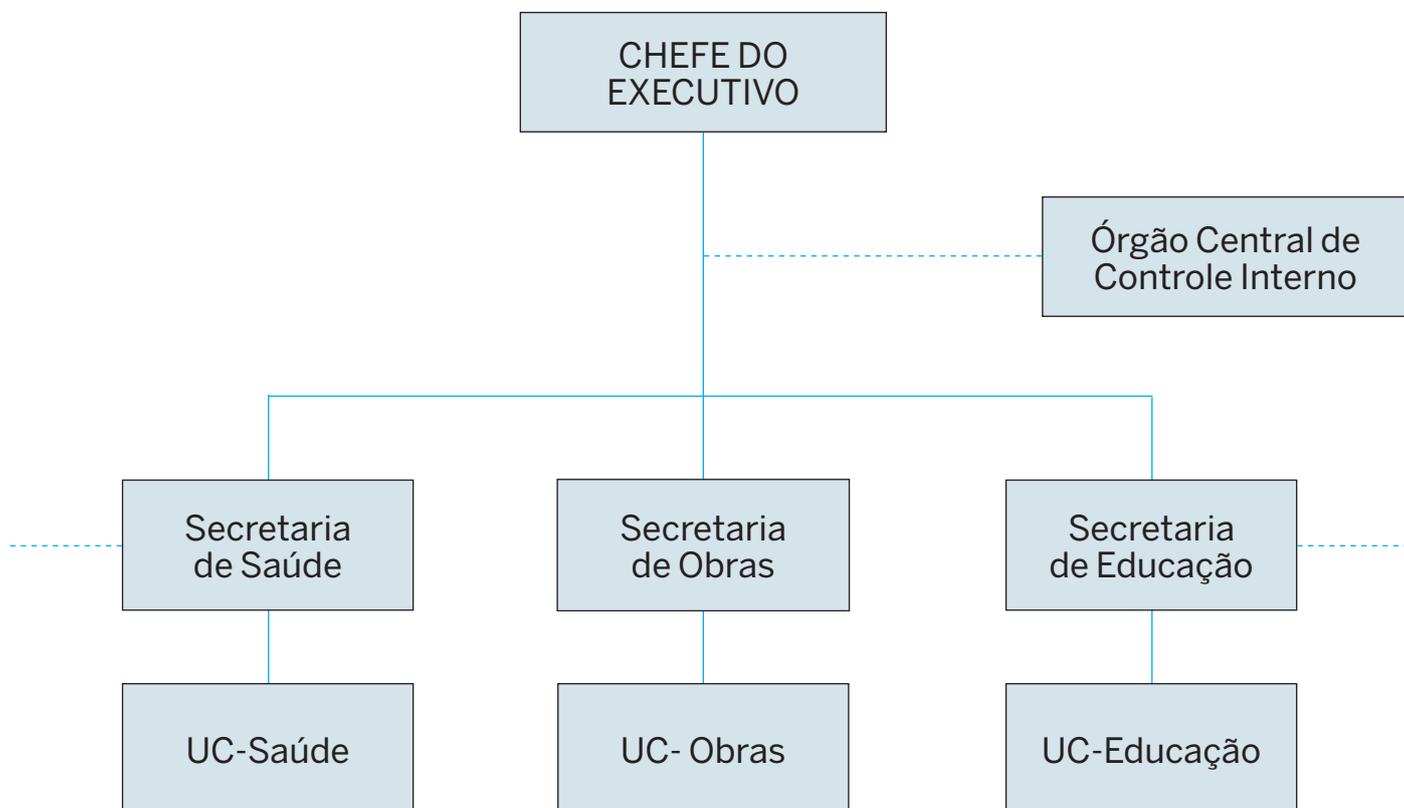
A subordinação direta ao titular da entidade ou órgão público visa a garantir a independência administrativa e gerencial para que a UC possa exercer com maior eficácia e efetividade as suas funções em todas as atividades e funções desenvolvidas pelas demais unidades administrativas que integram a estrutura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

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

A inexistência dessa unidade de controle interno concentra no titular do órgão ou entidade a competência para elaborar, formalizar e implementar os controles internos administrativos, assim como a de avaliar e identificar os riscos ao alcance dos objetivos.

A título de exemplo, a estrutura organizacional do sistema de controle interno pode ser implementada conforme modelo de organograma simplificado a seguir:

FIGURA 1



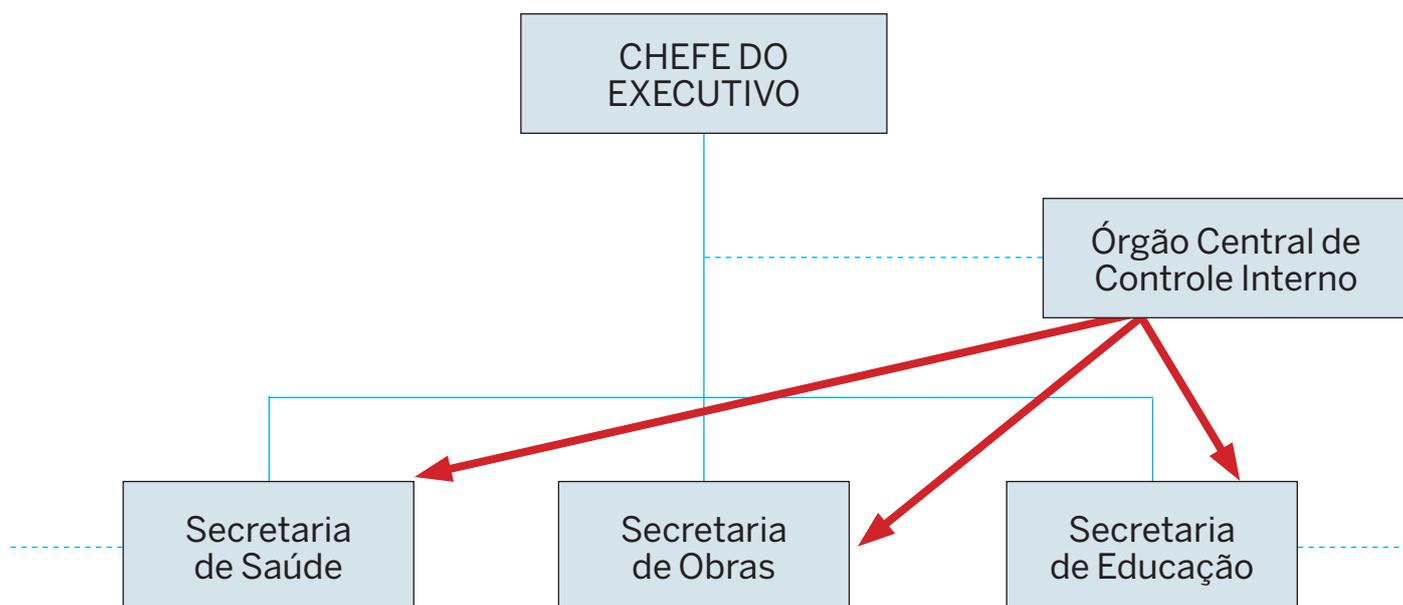
Verifica-se, assim, que as Unidades de Controle Interno (UC) não se confundem com a UCI: esta corresponde ao órgão central do sistema de controle interno e aquela é órgão setorial presente na estrutura administrativa de cada órgão e entidade da administração pública. A UCI possui status de Secretaria e está diretamente subordinada ao Chefe do Executivo. Por sua vez, a UC está subordinada administrativamente ao titular do órgão ou entidade, devendo ter status de subsecretaria ou outra de hierarquia equivalente, estando tecnicamente vinculada à UCI, a qual define as orientações e diretrizes gerais para atuação técnica da UC.

A adoção do modelo proposto, releva-se, deve observar o princípio do custo e benefício da atividade de controle: se o custo do controle superar for elevado, o município ou o estado deve adotar um estrutura de controle que seja compatível com as normas brasileiras de contabilidade, de auditoria aplicada ao setor público e ainda com os normativos indicados neste manual.

5.11. Modelo Alternativo para Municípios de menor capacidade financeira

Em virtude desta relação custo – benefício na estruturação do sistema de controle interno e com vistas a maior eficiência na estruturação dos sistemas de controles internos por municípios de menor capacidade financeira, propõe-se a adoção de uma estrutura de controle interno centralizada mas sem se olvidar da observância aos princípios anteriormente apresentados.

Esta estrutura de controle interno centralizada pode ser composta apenas pela UCI que acumulará, não apenas as funções gerenciais de órgão central, mas também as funções operacionais do sistema de controle interno próprias da UC. A estrutura alternativa proposta pode ser representada no organograma simplificado a seguir:



Neste modelo alternativo proposto, a UCI exercerá a assessoria de controle interno aos demais gestores municipais, excluindo-se, por consequência, as UC's da estrutura de controle interno do ente federativo. Neste modelo, os servidores lotados na UCI realizarão a avaliação dos controles internos existentes nos órgãos e entidades da administração pública municipal, realizarão a avaliação de riscos e proporão a instituição de controles administrativos aos gestores municipais.

A adoção do modelo alternativo exigirá a alocação de pessoal, recursos tecnológicos e orçamentários que sejam suficientes à garantia da qualidade e efetividade do controle interno instituído.

Não é redundante destacar que a responsabilidade pela estruturação do controle interno, conforme modelo alternativo proposto, quando for o caso, é exclusiva do Chefe do Poder Executivo. Cabe destacar que a estruturação inadequada, como o caso de instituição de UCI com número demasiadamente reduzido de servidores, transfere ao Chefe do Executivo a responsabilidade pelas impropriedades ou irregularidades na estruturação do sistema de controle interno.

O Modelo alternativo proposto pode ser adotado na administração direta municipal. No entanto, para entidades da administração indireta, sugere-se a instituição de uma unidade própria de controle interno, subordinada hierarquicamente ao titular da entidade e vinculada tecnicamente à UCI.

5.12. Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno

Conforme definido anteriormente, os Controles internos são processos conduzidos pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos gerais da organização pública. São as políticas administrativas, as normas, os procedimentos, as rotinas, metodologias, orientações, enfim, todas as medidas adotadas pela organização com vistas à adequada execução das ações e redução de riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos estabelecidos.

Nesse diapasão, a execução dos controles internos é de responsabilidade de todas as unidades, agentes e níveis organizacionais: alcança as unidades integrantes da estrutura organizacional responsáveis pela execução dos processos de trabalho da entidade, pela identificação e avaliação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos.

A título de exemplo, as Unidades Escolares e as Coordenadorias de Educação que integram a estrutura de uma hipotética Secretaria de Educação, por serem executoras dos processos de trabalho que visem ao alcance de objetivos previamente estabelecidos, são responsáveis pela execução dos controles internos que assegurem, com razoável segurança, o alcance desses mesmos objetivos.

5.13. Normas de Rotinas e de Procedimentos de Controle

O funcionamento eficaz do Sistema de Controle Interno das organizações públicas pressupõe a normatização das atribuições e responsabilidades, das rotinas de trabalho mais relevantes e de maior risco, dos procedimentos de controle dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho da organização.

A elaboração dessas rotinas e procedimentos de controle é de responsabilidade do titular do órgão ou entidade, mas a competência para instituí-las pode ser delegada a uma unidade administrativa específica integrante da estrutura administrativa do respectivo órgão ou entidade, ou seja, à Unidade de Controle Interno - UC. Essa delegação exige que sejam conferidas todas as condições materiais, tecnológicas, administrativas e humanas para o seu adequado exercício. A estruturação inadequada da UC transfere ao titular do órgão, ente ou entidade a responsabilidade pela eventual ineficácia da unidade de controle interno.

5.14. Relacionamento entre os distintos conceitos e o papel da Auditoria Interna

Os conceitos de “controle interno” e de “sistema de controle interno” não se confundem, muito embora o primeiro seja parte integrante do segundo. Também não se confunde o conceito de “controle interno” com o de “auditoria interna”.

O controle interno é um controle da própria gestão, cuja instituição é de responsabilidade do titular do órgão ou entidade, pois faz parte de suas atividades administrativas. Por sua vez, a auditoria interna tem por finalidade fiscalizar, avaliar o grau de confiabilidade, medir e avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos do órgão ou da entidade auditada. Em suma, a auditoria interna é uma atividade de controle interno cuja execução cabe, via de regra, à Unidade Central de Controle Interno - UCI, mas que pode ser utilizada pela UC como instrumento hábil para avaliar e aperfeiçoar os controles internos administrativos do órgão ou entidade respectiva.

A auditoria é um dos instrumentos para realização da fiscalização financeira, orçamentária, operacional, contábil e patrimonial da administração pública e que cabem ao sistema de controle interno por determinação constitucional (art. 70, caput, CF/88).

Muito embora seja comum a criação de uma unidade denominada “Auditoria Interna” na estrutura

administrativa dos órgãos e entidades públicas, sendo-lhe atribuídas as funções típicas de Unidade de Controle Interno, recomenda-se cautela na denominação da UC para que não sejam criadas confusões conceituais. A utilização de denominações tais como “Secretaria de Controle Interno” para as UCIs e “Subsecretaria de Controle Interno” ou ainda “Coordenadoria/Diretoria de Controle Interno”, para as UC’s, são mais apropriadas.

A auditoria atua sobre todas as atividades da Administração Pública, mas os controles internos são o ponto de referência para os testes de auditoria a serem aplicados. Se os controles internos são sólidos, a probabilidade de riscos elevados ao alcance dos objetivos é reduzida. Além disso, o resultado da avaliação dos controles internos subsidia a elaboração dos papéis de trabalho e definição dos tipos de testes de auditoria que serão realizados. Vale dizer que todo o planejamento da auditoria deverá levar em consideração o grau de confiabilidade do controle interno existente no órgão ou na entidade a ser auditada.

Logo, a auditoria interna não tem a função de gerenciar riscos ou estabelecer os controles internos, muito menos de elaborar estratégias para mitigação desses riscos: estas são responsabilidades do titular do órgão ou entidade, delegáveis, como já exposto anteriormente, às respectivas Unidades de Controle Interno.

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

Não é redundante destacar que, embora a auditoria interna seja uma atividade atribuída à UCI, não há impedimento para que a UC se utilize desse instrumento de fiscalização para testar os controles do órgão ou entidade que integra com vistas a aperfeiçoá-los. Quando a auditoria é realizada pela UCI, esta não pode reformular, alterar ou criar controles administrativos, pois são responsabilidades da administração do órgão ou entidade auditada.

Consoante os postulados básicos da Auditoria Pública da Intosai:

A entidade auditada, e não o auditor, é responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controle interno para proteger seus recursos. Também constitui sua obrigação garantir a existência e o funcionamento de controles para assegurar tanto o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis como a probidade e propriedade das decisões tomadas. Contudo, isto não exime o auditor de apresentar propostas e recomendações ao auditado cujos controles forem inadequados ou inexistentes.

É por este motivo que a UCI não pode participar do processo de gestão: não cabe à UCI se manifestar em processos de licitação, de liquidação de despesas e muito menos como “fiscais de contratos administrativos”. Isto porque não poderá participar da edição de um ato que, futuramente, será fiscalizado por ela mesma. Isto se depreende do princípio fundamental da segregação de funções.

Diferentemente, se a auditoria for realizada pela UC, como esta integra a estrutura do órgão ou entidade, o resultado de seus trabalhos poderá ser utilizado pelo gestor do órgão ou entidade para aperfeiçoar os controles internos instituídos. Isto porque a UC é uma unidade de assessoria ao titular do órgão ou entidade e cujas atribuições lhes foram delegadas por este último.

Assim, a auditoria interna no setor público integra o sistema de controle interno de cada Poder, mas não se confunde com a Unidade de Controle Interno dos seus respectivos órgãos ou entidades, muito menos com uma unidade administrativa sua. A auditoria interna é uma atividade de controle interno. Nesse sentido, a Lei Estadual nº 287 de 04 de dezembro de 1979, em seu artigo 201 define a auditoria como sendo **“a atividade de fiscalização e assessoramento e constitui etapa superior e final do controle interno a fim de (...)”**.

Não é redundante destacar que a Unidade de Controle Interno não deve ser inserida no processo ad-

ministrativo das atividades-meio do órgão/entidade, sob pena de se furtar a aplicação do princípio da segregação de funções. Não cabe a esta UC a função de empenhar ou liquidar despesas, de aprovar realização de despesas, de participar do processo de julgamento de propostas de licitação ou da definição de objeto de licitação, dentre outras atividades.

Ainda nesse contexto e segundo o TCU (2009):

(...) a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu staff.

Por fim, a auditoria interna é atividade de controle interno que pode ser utilizada pela UC para testar os controles internos ou avaliá-los, tendo como finalidade identificar riscos ao adequado funcionamento dos sistemas administrativos e, conseqüentemente, ao alcance dos objetivos organizacionais.

6. ORIENTAÇÕES PARA ESTRUTURAÇÃO DE CONTROLE INTERNO

A Unidade de Controle Interno (UC) de cada órgão ou entidade da administração pública estadual e municipal é órgão de assessoria técnica ao titular do respectivo órgão ou entidade. Dentre suas atribuições destacam-se as competências para:

- a) Identificar e avaliar riscos;
- b) elaborar controles internos administrativos;
- c) testar os controles internos administrativos;
- d) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do órgão ou entidade;
- e) identificar, avaliar e gerenciar riscos à adequada execução dos processos administrativos;
- f) identificar, avaliar e gerenciar fragilidades e riscos que possam comprometer o alcance dos resultados estabelecidos;
- g) outras atividades de controle interno definidas por ato normativo próprio ou pela legislação estadual e federal.

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

No âmbito do Governo do Estado do Rio de Janeiro, sugere-se que a estrutura do sistema de controle interno contemple, no mínimo, as macros funções delineadas anteriormente. No âmbito municipal, indica-se a estruturação dos sistemas de controle interno contemplando estas macros funções, considerando-se ainda a relação custo-benefício na instituição do sistema.

A instituição de um sistema de controle interno de acordo com estas macros funções deve levar em consideração, ainda, as diretrizes de estruturação e princípios do controle interno, com destaque à segregação de funções e à relação custo-benefício do sistema de controle interno.

6.1. Forma de Instituição

6.1.1. Instituição Legal

Sob a égide das disposições constitucionais apresentadas anteriormente, o estado e os municípios deverão estabelecer a forma de funcionamento do Sistema de Controle Interno mediante lei de iniciativa do Chefe do Poder Executivo. Assim, em cada ente da federação uma única lei instituirá o respectivo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

O Apêndice I deste Guia apresenta proposta de redação para orientar a elaboração da mencionada lei, devendo ser adaptada à situação do estado ou do correspondente município.

6.1.2. Estruturação Física do Controle

Neste tópico serão apresentadas orientações gerais para estruturação física dos Sistemas de Controle Interno, sob o prisma da visão contemporânea de controle interno e gestão de riscos corporativos.

À luz das orientações da INTOSAI, COSO I e II, e ainda das diretrizes do CONACI, que resultaram nas propostas de Emenda Constitucional nº 25/2016 (Constituição do Estado do Rio de Janeiro) e nº 45/2009 (Constituição da República Federativa do Brasil), seguem orientações para a estruturação física de Sistemas de Controle Internos:

6.1.2.1. Orientações Gerais

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

Por oportuno, vale aqui citar o escólio do doutrinador Jorge Ulisses Jacoby Fernandes³, que ao comentar a estruturação dos órgãos de Controle Interno assim pontificou:

Não é suficiente, porém, estatuir. Indispensável estruturar os órgãos de modo a que possam cumprir adequadamente as funções que lhes são reservadas.

Aliás, não faria sentido que o constituinte houvesse se preocupado em definir o amplo leque de atribuições e responsabilidade se, no cotidiano da Administração Pública, não fosse o mesmo dotado dos recursos necessários e suficientes à atuação requerida para o cumprimento do elevado mister.

³FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. Ética e controle. Jus Navigandi, Teresina, ano 10 n. 893, 13 dez. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id+7695>

Assim, é imprescindível garantir os recursos financeiros, materiais e humanos adequados ao desenvolvimento das atividades de controle. No aspecto dos recursos financeiros, necessário é que haja disposições em lei que assegurem que os órgãos de controle possam oportunamente dispor dos recursos financeiros que lhes possibilitem executar plenamente suas funções, da autonomia necessária para a administração desses recursos, e da autoridade competente para supervisionar adequadamente a sua gestão. Em virtude disso, a lei orçamentária deve consignar diretamente ao Órgão Central de Controle Interno – UCI as dotações orçamentárias necessárias e suficientes ao exercício de suas atividades. A UCI deve constituir uma unidade orçamentária.

Quanto às Unidades de Controle Interno – UC, sugere-se que lhes sejam atribuídas a autonomia orçamentária e financeira também necessárias e suficientes ao adequado exercício de suas funções. Se assim não for, a instituição de uma UC ou de uma UCI sem que lhe sejam asseguradas as adequadas condições para exercício das atividades, incluindo o pessoal suficiente e devidamente qualificado, transfere ao titular do órgão ou entidade a responsabilidade pela atividade de controle interno.

Outro ponto importante é garantir o desenvolvimento das atividades de controle nas quatro macro funções do controle interno: auditoria governamental, controladoria, ouvidoria e corregedoria. Sugere-se que as atividades acima estejam presentes no Órgão Central de Controle Interno, muito embora seja admissível a descentralização da atividade de ouvidoria.

6.2. Pessoal: Requisitos Mínimos

Dos conceitos já analisados neste trabalho, depreende-se que o controle interno de um estado ou de um município não é exercido por uma pessoa ou mesmo por um departamento integrante da estrutura organizacional, mas, sim, por todos aqueles que executam ou respondem pelas diversas atividades, em especial os que ocupam funções de comando.

Logo, a existência do responsável legal ou unidade de controle interno, formalmente constituída, não exime nenhum dirigente ou servidor da observância das normas constitucionais e legais aplicáveis à administração pública.

Não obstante, conforme estabelecido nas normas de auditoria da Intosai, é obrigação da entidade fiscalizada, e não do fiscalizador (seja ele auditor interno ou externo), estabelecer alguns sistemas adequados de controle interno a fim de garantir a eficácia e eficiência na aplicação dos recursos.

É também obrigação da entidade fiscalizada certificar-se de que tais controles sejam empregados e que funcionem de maneira que garanta o exato cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis, e que se adotem decisões com probidade e correção.

Nesta conjuntura, para garantir com a segurança razoável que os objetivos gerais do controle interno serão alcançados, as Unidades Centrais de Controle Interno (UCI), dentro de cada um dos Poderes, e as Unidades de Controle Interno (UC), dentro de cada órgão/entidade, no aspecto de pessoal, devem considerar os seguintes requisitos mínimos:

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

Deve-se assegurar que a estrutura seja adequada às reais necessidades de cada Poder e Órgão administrado, considerando o princípio da eficiência (relação custo/benefício).

É aconselhável a formação de uma equipe multidisciplinar e que o titular da UCI e da UC seja portador de diploma de nível superior e que tenha conhecimentos comprovados de controladoria, administração e/ou contabilidade pública. Os demais membros da equipe devem ter formação multidisciplinar em vir-

tude de suas atividades exigirem conhecimentos específicos e especializados em áreas de conhecimento distintas como engenharias, contabilidade, economia, saúde pública ou ainda tecnologia da informação, dentre outras. Em atendimento à Constituição Estadual, a presença de pelo menos um profissional de contabilidade dentre os servidores da UCI e da UC é imprescindível.

Em qualquer caso, a complexidade e a amplitude das tarefas vão exigir conhecimento, qualificação técnica adequada, postura independente, responsável e identificada com a natureza da função. Exigir-se-á ainda dos servidores a capacitação permanente: os titulares da UCI e da UC devem possibilitar aos servidores a oportunidade de se qualificarem constantemente, sugerindo-se que sejam elaborados planos de treinamento e capacitação anual nas áreas de interesses e de atuação da Unidade de Controle, não se olvidando as áreas de planejamento e orçamento público, contabilidade pública, auditoria do setor público e controle da administração pública. Sugere-se a definição de uma carga horária anual mínima de capacitação obrigatória para os servidores do controle interno e que essa capacitação seja considerada em suas avaliações de desempenho.

Em virtude de o controle interno ser “função de Estado” atribuída constitucionalmente, as Unidades de Controle Interno (UCI e UC) devem contar com pessoal efetivo e permanente, o que permite a perenidade do controle interno, a formação de memória e continuidade da atividade de controle. Para tanto, o concurso público é a melhor forma de dotar as Unidades de Controle Interno de um quadro de pessoal condizente com suas responsabilidades.

Por fim, o estabelecimento de carreira e cargos específicos para a efetivação dos agentes responsáveis pelo controle interno permite maior liberdade de opinião do auditor. A estabilidade do servidor e a estruturação adequada da carreira asseguram à sociedade de que os responsáveis pelo controle interno terão garantias para exercer suas atividades livres de pressões políticas, podendo elaborar seus relatórios e pareceres sem influências externas que comprometam a impessoalidade e independência do profissional de controle interno, neste trabalho denominado auditor.

b) Independência funcional

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

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

37 3302 – O profissional de auditoria governamental deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais, econômicos, financeiros ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência. A independência permite aos profissionais de auditoria governamental exercerem análise imparcial, isenta e sem tendenciosidade. (...)

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

3308.1 – Ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados.

38 3308.2 – Atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado.

3308.3 – Ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à administração pública.

3308.4 – Ter acesso livre, direto e irrestrito a todo e quaisquer entes jurisdicionados, organismos, locais, normas, atas, documentos, sistemas, registros, informações, demonstrativos e relatórios relativo ao desempenho de suas funções.

3308.5 – Definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria governamental, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência. 3308.5.1 – Planejar e organizar o seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência.

3308.5.2 – Executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização.

3308.5.3 – Aplicar todos os procedimentos de auditoria governamental recomendados para cada tipo de auditoria especificamente e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.

Para assegurar a independência do Sistema de Controle Interno, deve-se estruturar carreira própria dos servidores de controle interno, remunerando de forma condizente com as atribuições e responsabilidades do cargo, garantindo-lhe ainda a estabilidade na forma prevista no artigo 41 da Carta Magna. (CONACI)

c) Imparcialidade

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

d) Competência técnica

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

A elaboração de planos anuais de treinamento e capacitação é aconselhável. Estes planos devem contemplar as competências que se deseja manter, aperfeiçoar ou desenvolver, definindo os objetivos respectivos e os meios necessários a sua realização. Os municípios que contarem com estrutura e recursos reduzidos podem buscar parcerias com outros órgãos públicos para treinar e capacitar seus servidores e auditores que atuarem nas unidades de controle interno.

Em atendimento ao artigo 37, inciso II, da Constituição Federal, os concursos públicos para provimento de cargos do controle interno devem contar com disciplinas que comprovem conhecimentos específicos de acordo com a natureza e complexidade das atribuições do respectivo cargo tais como controle interno, direito administrativo, orçamentos e contabilidade pública, dentre outras.

e) Normativos que regulamentem questões de conduta dos servidores do controle interno

A Administração Pública Estadual/Municipal deve estabelecer um código de ética para nortear as atividades do agente de controle interno. Sugere-se que o código de ética seja elaborado por lei, contemplando toda Administração Pública Direta e Indireta. A instituição por lei confere maior estabilidade e segurança jurídica às normas deontológicas, princípios, sanções e outras normas que forem nele estabelecidas. Como o código de ética pode instituir normas que são relativas a regime jurídico de servidores (como sanções aplicáveis), o respectivo projeto de lei deve ser de iniciativa do Chefe do respectivo Poder Executivo, sob pena de incorrer em vício de constitucionalidade. Nesse sentido, vale transcrever a manifestação do Supremo Tribunal Federal:

Lei estadual que concede ‘anistia’ administrativa a servidores públicos estaduais que interromperam suas atividades – paralisação da prestação de serviços públicos. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que cabe ao chefe do Poder Executivo deflagrar o processo legislativo referente a lei de criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração, bem assim disponha sobre regime jurídico e provimento de cargos dos servidores públicos. Aplica-se aos Estados-membros o disposto no art. 61, § 1º, II, da CB. Precedentes. Inviável o projeto de lei de iniciativa do Poder Legislativo que disponha a propósito servidores públicos – ‘anistia’ administrativa, nesta hipótese – implicando aumento de despesas para o Poder Executivo. (ADI 341, rel. min. **Eros Grau**, julgamento em 14-4-2010, Plenário, DJE de 11-6-2010.)

Caso o Código de Ética seja instituído por ato normativo, o mesmo deve ser editado pelo Chefe do Poder Executivo, o que lhe confere maior credibilidade e coercitividade. Entretanto, a segurança jurídica fica comprometida, seja em virtude da limitação do seu alcance material, seja em virtude da flexibilidade

da alteração de seu conteúdo decorrente da própria natureza jurídica do ato.

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

Como referencial de Código de Ética, vale mencionar a ISSAI 30, da Intosai, que institui o Código de Ética da Intosai, o qual não estabelece proibições ao auditor, mas situações que podem prejudicar a independência e objetividade e, portanto, devem ser evitadas. O Código de Ética da entidade de controle deve assegurar credibilidade, confiança, integridade, segurança, independência, imparcialidade, objetividade, neutralidade política e sigilo profissional. Deve ainda inibir a ocorrência de conflitos de interesses no exercício da profissão e incentivar a competência e desenvolvimento profissionais.

f) A Segregação de Funções

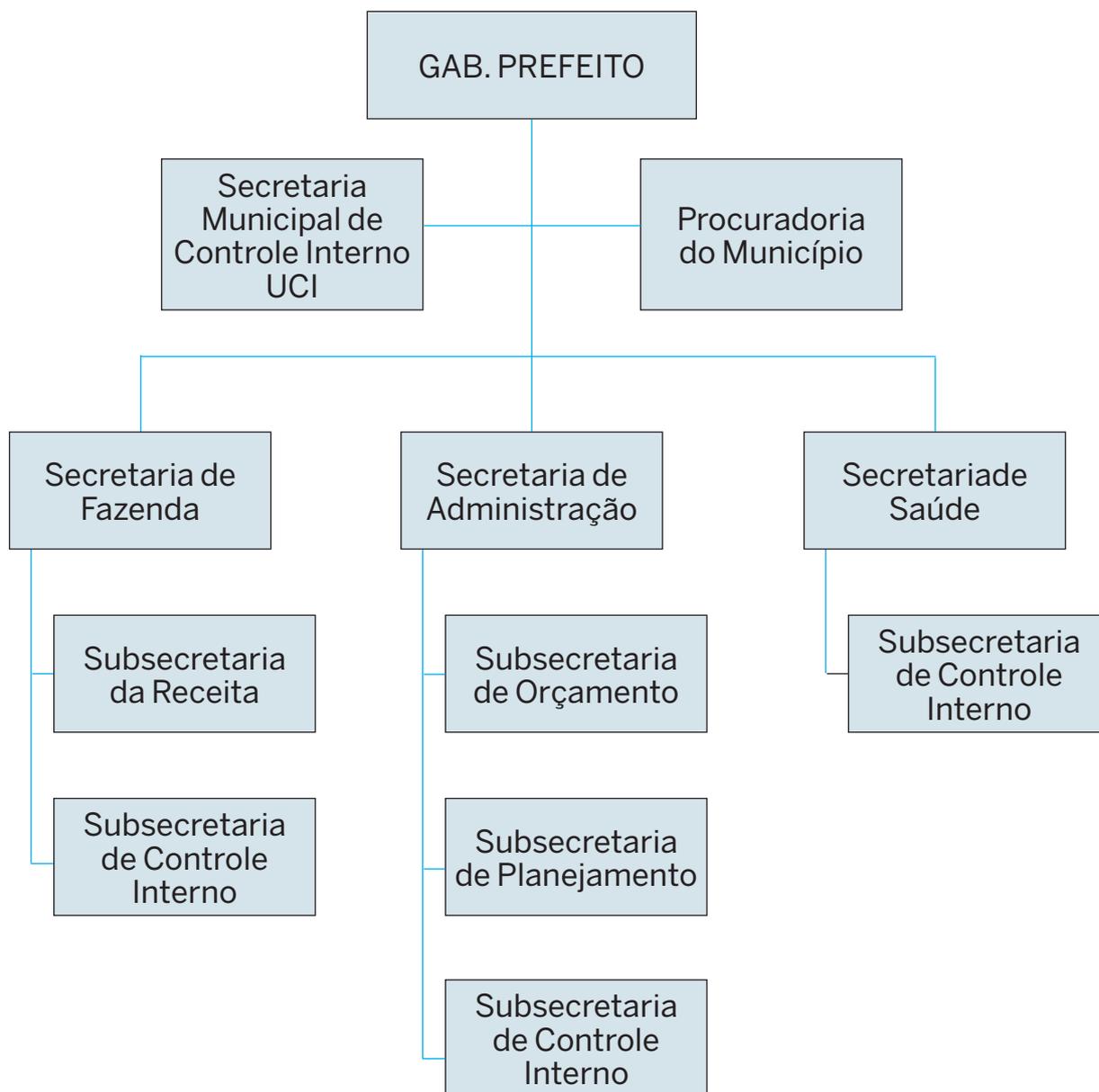
A segregação de funções constitui um dos principais mecanismos de controle interno das organizações e significa dizer que se deve fazer com que os indivíduos não realizem funções incompatíveis. Do ponto de vista de controle, funções são consideradas incompatíveis quando é possível que um indivíduo cometa um erro ou fraude e esteja em posição que lhe permita esconder o erro ou a fraude no curso normal de suas atribuições⁴.

Segundo o COSO (Anexo 7.1), as obrigações devem ser atribuídas ou divididas entre pessoas diferentes, com a finalidade de reduzir o risco de erro ou de fraude. Assim, deve-se observar a necessidade de prever a separação entre funções de autorização/aprovação, de operações, execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com o Princípio de Segregação de Funções.

O princípio da segregação de funções deve ser observado na estruturação de toda organização pública. Com isso, é incompatível com o princípio da segregação de funções atribuir somente a um órgão, sob o comando de um mesmo servidor, as funções de arrecadação, contabilidade, planejamento e controle, por exemplo. Mais adequado e legítimo seria atribuir cada uma dessas funções a um órgão distinto. O organograma simplificado abaixo permite identificar exemplo de estruturação da máquina administrativa com observância ao princípio da segregação de funções.

⁴Cf. BOYNTON e outros, 2002, p.331

FIGURA 2



Observa-se que no organograma simplificado da Figura 2 as atividades de planejamento, orçamento, arrecadação e controle estão sob a responsabilidade de diferentes servidores e alocadas em órgãos distintos, em consonância com as disposições do princípio da segregação de funções.

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

6.3. Regras de Transição após a instituição (até a realização de concurso público)

Considerando que há urgência na instituição do Sistema de Controle Interno e que as atividades deverão ser desempenhadas por servidores efetivos, é importante estabelecer regras de transição, especialmente, em razão do tempo que separa a realização de concurso público do efetivo exercício dos servidores nomeados.

A recomendação básica, para essa situação, é de que sejam recrutados servidores já pertencentes ao quadro de pessoal efetivo, desde que reúnam as qualificações necessárias ao desempenho das atribuições inerentes à unidade de controle interno.

Em virtude da urgência, deve ser elaborado um plano de estruturação do sistema de controle interno, plano este com um cronograma de atividades que inclua a elaboração do projeto de lei e a realização de concurso público para provimento de servidores, dentre outros. O plano deve contar ainda com prazo razoável para adequação do sistema de controle interno em conformidade com este manual, quando for o caso.

Destaca-se que este manual veicula orientações aos jurisdicionados, e não sua adoção de forma coercitiva, logo, não é de observância obrigatória. Porém, os gestores devem instituir seus controles internos em conformidade com os princípios gerais, com as boas práticas recomendadas neste documento e com normas constitucionais que regem a matéria.

6.4. Orientações sobre rotinas internas e procedimentos de controle

A integração entre os Poderes e órgãos referenciada no texto constitucional sobre o Sistema de Controle Interno não envolve subordinação de um ao outro, mas a harmonia e obediência a um mesmo comando legal. Isso não afasta a necessidade de elaboração de normas próprias de rotinas internas e procedimentos de controle em cada um deles, com observância aos ditames legais, bem como à sua realidade e especificidades.

Os Poderes Executivo e Legislativo estaduais e municipais, o Poder Judiciário, o Ministério Público, a Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do Estado devem estabelecer suas próprias normas de rotinas internas e procedimentos de controle, com observância à legislação aplicável a cada matéria a ser normatizada.

Tais normas orientarão a realização de todas as atividades de rotina interna e os procedimentos de controle, abrangendo a administrações Direta e Indireta, quando for o caso.

Significa dizer, por exemplo, que a norma estabelecida pelo Executivo para aquisição de bens e serviços e os respectivos procedimentos de controle deverão ser observados pelas organizações das administrações direta e indireta daquele Poder.

Na estruturação das normas e procedimentos, não se pode olvidar dos objetivos organizacionais: os controles internos são instituídos visando a garantir, com razoável segurança, que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Assim, os controles internos não podem constituir um fim em si mesmo, mas devem contribuir para que as organizações públicas alcancem resultados sólidos e coerentes tais como a melhoria dos processos, a redução do tempo de entrega aos usuários dos serviços públicos e a redução de riscos de fraudes e desvios, dentre diversos outros.

6.5. Orientações sobre rotinas internas e procedimentos de controle para Câmaras Municipais

Nas Câmaras Municipais, que funcionam exclusivamente com os repasses financeiros efetuados pelo Poder Executivo e são sujeitas a limites constitucionais e legais, poderá ser dispensável a criação de estrutura própria de controle, para evitar que o custo seja maior que o benefício. Neste caso, há duas opções de formalização do instrumento legal:

- a) subordinação às normas de rotinas e procedimentos de controle do Poder Executivo Municipal;
- b) subordinação tanto às normas de rotinas e procedimentos de controle quanto ao controle da UCI do Executivo Municipal.

A primeira alternativa dispensa a elaboração das normas próprias, devendo a atividade de controle ser desempenhada por servidor nomeado pela Câmara Municipal. A segunda dispensa tanto a criação de unidade de controle interno quanto a elaboração de normas próprias de rotinas e procedimentos, no âmbito da Câmara Municipal. Em qualquer caso, o controle abrangerá apenas as atividades administrativas, não se aplicando às funções legislativas e de controle externo.

A opção deve ser feita com base nas disponibilidades orçamentárias e financeiras e nos princípios da eficiência, da economicidade e da razoabilidade.

6.6. Relacionamento entre Controle Interno e Administração

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

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

É importante ressaltar que as prerrogativas que a lei faculta aos membros da unidade de controle não podem ser extrapoladas, sob pena de ampliar a resistência às suas ações.

O ideal é enfatizar o caráter preventivo das atividades de controle interno, mediante o apoio na implementação das rotinas internas e procedimentos, através de instruções normativas, aferindo a aderência e eficiência dos procedimentos por meio de auditoria interna.

6.7. Relacionamento entre a Unidade de Controle e o Órgão Central de Controle Interno

Ao implantar o sistema de controle interno, não é aconselhável que haja somente um único órgão de controle interno responsável por todos os órgãos e entidades do estado ou município. Isto porque a estrutura do sistema de controle interno deve respeitar a peculiaridade de cada órgão. Entretanto, em benefício do custo – benefício do controle interno, é possível a instituição de um sistema de controle interno por meio de um modelo alternativo, conforme apresentado no item 5.11 deste Manual.

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

Dessa forma, o sistema de controle interno irá proporcionar um tratamento compatível com a situação de cada administrado dentro do estado/município, em consonância com Princípio da Isonomia⁵.

Logo, é condição indispensável para a existência de um sistema de controle interno a descentralização deste controle em unidades de controle ligadas a um órgão central de controle interno.

Um sistema de controle interno bem estruturado tem definido com clareza as competências e responsabilidades do órgão central de controle interno e das unidades de controle.

Neste prisma, as unidades de controle interno determinarão a realidade de seu controle, porém, vinculados a um órgão central que ditará as regras gerais e políticas de controle do estado/prefeitura em questão⁶.

6.8. Relacionamento entre o Órgão Central de Controle Interno e o TCE-RJ

A base legal relacionada à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, dos estados e dos municípios estabelece a conjugação das ações do controle externo e do controle interno.

Por essa razão, além das disposições das Constituições Federal e Estadual e das leis federais, leis estaduais também fazem referência à atuação do controle interno nas unidades jurisdicionadas dos Tribunais de Contas. Nesse sentido, a Lei Orgânica do TCE-RJ (Lei Complementar nº 63, de 01 de agosto de 1990) dispõe sobre a atuação do sistema de controle interno. As disposições desta Lei Complementar definem as regras e a abrangência de atuação do controle interno no que tange ao seu relacionamento com o controle externo. Resumidamente, esse relacionamento é caracterizado pelas seguintes ações, de responsabilidade de cada unidade de controle interno:

6.9. Relacionamento entre o Responsável pelo Controle Interno e o TCE-RJ

Nos termos da Lei Orgânica do TCE-RJ, o relacionamento entre o controle interno e o TCE-RJ é regulamentado na forma a seguir:

Art. 54 - No apoio ao controle externo, os órgãos integrantes do sistema de controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por solicitação do Tribunal de Contas, programação trimestral de auditorias contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios. (Nova redação dada pela Lei Complementar nº 124/09 (DORJ 16.01.09).

II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer previstos no art. 11, inciso III, desta lei;

III - alertar, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de qualquer das ocorrências referidas no caput do art. 10, desta lei.

Cabe destacar que as atribuições dos incisos I e II são próprias da UCI, mas que podem ser realizadas também pelas UC de cada órgão ou entidade da Administração Pública estadual ou municipal.

No que se refere ao inciso I, o TCE-RJ poderá incluir, em seu plano anual de auditorias, inspeções e auditorias a serem realizadas pelas UCI do estado ou do município nos objetos a serem definidos pelo TCE-RJ segundo materialidade, relevância e riscos previamente definidos e cujos relatórios deverão ser remetidos ao Tribunal no prazo por ele estabelecido. As inspeções e auditorias tratadas neste tópico terão caráter de complementação ao exercício do controle externo realizado por esta Corte de Contas.

No que se refere ao inciso III, tanto o responsável pela UCI quanto os responsáveis pelas UC dos órgãos e entidades da administração pública tem a obrigação de alertar a autoridade administrativa competente para instauração das tomadas de contas especial nos termos da legislação em vigor.

⁵CASTRO. Processo Administrativo e Controle da Atividade Regulatória. P. 52

⁶CASTRO, Rodrigo P.A.. Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Editora Forum. Belo Horizonte, 2008

6.10. Apresentação de Irregularidades ou Ilegalidades ao TCE-RJ

Em observância à determinação prevista no artigo 74, § 1º da Constituição Federal, a Lei Orgânica do TCE-RJ assim dispõe sobre a apresentação de irregularidades ao TCE-RJ, irregularidades estas que chegarem ao conhecimento do responsável pelo controle interno:

Art. 55 - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

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

I - corrigir a irregularidade apurada;

II - ressarcir o eventual dano causado ao erário;

III - evitar ocorrências semelhantes.

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

Art. 56 - A autoridade competente emitirá, sobre as contas e o parecer do controle interno, expresso e indelegável pronunciamento, no qual atestará haver tomado conhecimento das conclusões nele contidas.

Como responsável pelo controle interno, considera-se o servidor designado para titularidade da UCI ou da UC do respectivo órgão ou entidade da administração pública estadual ou municipal.

Ao tomar conhecimento de irregularidades, estes responsáveis pelo controle interno devem levar ao conhecimento da autoridade competente para que sejam adotadas as medidas corretivas cabíveis e remeter os relatórios ou demais documentos ao TCE-RJ. Cabe ressaltar que o envio da documentação respectiva ao TCE-RJ independe de implementação das medidas corretivas pela autoridade competente ou de sua ciência prévia.

7. AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO PELO TCE-RJ

No exercício do controle externo, o TCE-RJ avaliará o funcionamento do controle interno. O resultado dessa avaliação será considerado na avaliação dos riscos de auditoria e determinarão a profundidade dos exames, da elaboração dos papéis de trabalho e outros procedimentos de auditoria a serem realizados pelo Tribunal, seja quando da realização de inspeções e auditorias, seja quando da análise de processo de prestação ou tomada de contas, dentre outros. Na avaliação dos sistemas de controle interno, serão consideradas:

- a) A estruturação do sistema de controle interno;
- b) A independência funcional da UCI e da UC;
- c) A eficiência e eficácia dos controles administrativos;
- d) A atuação do órgão de controle interno, mormente no que se refere à identificação e avaliação de riscos;
- e) Existência de programa de auditorias de natureza orçamentária, financeira, operacional, patrimonial e contábil.
- f) Outras avaliações pertinentes.

7.1. Avaliação de Riscos

Segundo o COSO, os riscos correspondem à probabilidade de ocorrência de eventos que possam afetar adversamente os objetivos organizacionais. O risco ainda pode ser definido como a incerteza de um resultado ou de um evento e pode referir-se tanto a uma ameaça negativa quanto a uma oportunidade que, uma vez explorada pela organização pública ou privada, pode trazer uma vantagem competitiva sobre concorrentes avessos ao risco, o que justifica a opção pela exploração da oportunidade identificada.

Entretanto, os riscos apresentam potencial probabilidade de perdas significativas ou de comprometimento de receitas, motivo pelo qual deve-se avaliar seu impacto nos resultados dos programas ou produtos dos projetos organizacionais.

A definição de riscos pressupõe a existência de objetivos previamente estabelecidos. Estes objetivos correspondem aos resultados que se pretendem alcançar e que estejam contemplados no planejamento organizacional. Os objetivos podem ser estratégicos, táticos ou operacionais, conforme se depreende do quadro a seguir:

Dimensão do objetivo	Características	Instrumentos de materialização	Exemplo de Instrumento
Estratégico	<ul style="list-style-type: none">- de longo prazo;- de alcance amplo, ou seja, para todas as áreas e setores da organização;- estabelecido a partir de uma visão macro dos negócios organizacionais;- definido pela alta administração com a participação dos níveis inferiores	Plano Estratégico	Plano Nacional de Educação
Tático	<ul style="list-style-type: none">- de médio prazo;- orientados para um setor ou área de atuação governamental;- de responsabilidade do nível intermediário (gerencial)	Plano Tático	Plano de Logística de medicamentos
Operacional	<ul style="list-style-type: none">- de curto prazo;- orienta a definição e execução das ações e programas;- de responsabilidade do nível operacional (de execução)	Plano Operacional	Lei orçamentária anual

FONTE: elaborado pela equipe do TCE-RJ

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

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

A avaliação de riscos é processo integrante do gerenciamento de riscos, sendo definida pelo COSO como:

É um processo dinâmico e iterativo para identificação e análise (avaliação) dos riscos à realização dos objetivos estabelecidos. Estes riscos de os objetivos não serem alcançados são avaliados levando-se em consideração a tolerância aos riscos estabelecidos. Assim, a avaliação de riscos subsidia o processo de análise e determinação das estratégias de gerenciamento de riscos.

O gerenciamento de riscos pressupõe a identificação de suas causas e efeitos, bem como da definição da estratégia a ser adotada para mitigá-lo ou reduzir o seu impacto nos objetivos organizacionais.

Sugere-se que as auditorias de processos de gestão de riscos seja parte integrante dos planos de auditorias elaborados pelas UC e UCI. A definição de formulários de riscos, a elaboração de planos de segurança, o monitoramento de atividades e relatórios de situação, bem como a administração e a coordenação dos processos de gestão de riscos são atividades altamente recomendadas às UC.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil- IIA, os papéis da auditoria interna, aqui tratada como Unidade de Controle Interno, no gerenciamento de riscos corporativos são apresentados na figura a:

PAPÉIS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA INTERNA EM RELAÇÃO AO GRC	Dar garantia (assurance) dos processos de gerenciamento de risco
	Dar garantia (assurance) que os riscos são corretamente estimados
	Avaliar os processos de gerenciamento de risco
	Avaliar o processo de reporte dos principais riscos
	Revisar o gerenciamento dos principais riscos
PAPÉIS LEGÍTIMOS DE AUDITORIA INTERNA COM SALVAGUARDAS	Facilitar a identificação e avaliação dos riscos
	Orientar a administração na resposta aos riscos
	Coordenar as atividades de GRC
	Reporte consolidado sobre os riscos
	Manter e desenvolver a estrutura do GRC
	Defender a implantação do GRC
	Desenvolver estratégia de RM para aprovação do conselho
PAPÉIS QUE A AUDITORIA INTERNA NÃO DEVERIA ASSUMIR	Estabelecer o apetite de risco
	Impor processos de gerenciamento de riscos
	Garantia de administração de riscos
	Tomar decisões sobre quais as respostas aos riscos
	Implantar as respostas aos riscos em nome da administração
	Responsabiliza-se pelo gerenciamento de riscos

Fonte: IIA

Para o IIA, as atividades à esquerda na Figura 1 são todas atividades de avaliação. Elas fazem parte do objetivo mais amplo de fornecer uma avaliação do gerenciamento de risco. Uma atividade de auditoria interna em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna pode, e deveria, desempenhar pelo menos algumas destas atividades (IIA, 2009).

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

Recomenda-se a adoção das NBR ISO 31.000 e ISO 31.010 como normas orientadoras na implementação da gestão e avaliação de riscos no setor público. A implantação da gestão de riscos no âmbito do ente federativo ou entidade da administração indireta deve ser precedida de ato normativo ao qual deve ser dada ampla divulgação, inclusive por meio de portal oficial do ente/entidade na internet. Este ato normativo deve regulamentar a gestão de riscos no âmbito do sistema de controle interno municipal, estadual ou ainda da entidade da administração indireta.

8. ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO CONFORME ORIENTAÇÕES DA ATRICON

A ATRICON recomenda a estruturação da entidade ou órgão por meio de sistemas administrativos, que agreguem os processos de trabalho afins da organização, com a identificação do órgão central e das unidades executoras de cada sistema.

A definição desses sistemas e dos respectivos processos de trabalho, com a indicação da unidade que atuará como órgão central de cada um dos sistemas, bem como das respectivas unidades executoras, servirá de base para o início da implementação e padronização das rotinas internas, contemplando os respectivos procedimentos de controle, que serão especificados nas normas internas da organização.

O agrupamento dos processos de trabalho deve focalizar as rotinas de forma sistêmica, considerando os riscos e relevância para o resultado da gestão, onde todas as áreas da administração atuam na busca de resultados efetivos, traduzidos em produtos ou serviços destinados a clientes internos e externos.

Sob essa ótica, os processos de trabalho afins da organização, que compõem determinado sistema administrativo, devem ser identificados, mapeados, modelados, normatizados e monitorados pela administração. A liderança desse processo de mapeamento e normatização, bem como o monitoramento permanente do funcionamento dos processos de trabalho que integram determinado sistema administrativo, visando à sua melhoria contínua, competem ao órgão central do respectivo sistema administrativo, sendo que a identificação, o mapeamento, a modelagem e a normatização dos processos de trabalho devem ser realizados pelas unidades executoras (Unidades de Controle Interno – UC) e submetidos a aprovação do dirigente máximo do poder, órgão ou entidade.

À Unidade Central de Controle Interno compete, entre outras atribuições, coordenar, orientar e opinar acerca da normatização das rotinas e dos procedimentos de controle inerentes aos processos de trabalho da organização, bem como realizar auditorias de avaliação dos controles internos dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho da entidade ou órgão, visando promover sua melhoria contínua. Para adequar seu sistema de controle interno às orientações previstas neste manual, o ente federativo poderá adotar as seguintes normas como referência:

- a. ISSAI GOV 9100 – Guia para as normas de controle interno;
- b. ISSAI GOV 9110 – Diretrizes referentes aos informes sobre a eficácia dos controles internos;
- c. ISSAI GOV 9120 – Controle interno: fornecendo uma base para a prestação de contas do governo;
- d. ISSAI GOV 9130 – Informação adicional sobre a administração de riscos da entidade;
- e. ISSAI GOV 9140 – Independência da auditoria interna no setor público;
- f. ABNT NBR ISO 31.000 – Gestão de Riscos: Princípios e Diretrizes;
- g. ABNT NBR ISO 31.010 – Processo de avaliação de riscos.

O sistema de controle interno e sua base de implantação devem estar em lei de iniciativa dos Chefes do Poder Executivo dos governos estadual e municipal, que deverão lhe conferir máxima e ampla divulgação para toda a administração pública.

Dessa forma, as normas de implantação e estruturação do sistema de controle interno devem ser de conhecimento de todos os gestores, evitando-se confusões acerca do papel e das funções atribuídas às unidades executoras e integrantes do sistema de controle interno: deve ficar claro que a UC não deve exercer atividades de gestão administrativa, tais como empenha mento de despesas, julgamento de propostas de licitantes, liquidações de despesas e outras em obediência ao princípio da segregação de funções.

Paralelamente, deve ser definida a estrutura necessária ao funcionamento da unidade de controle interno em cada órgão dos Poderes Executivo e Legislativo estaduais e municipais, Poder Judiciário, Ministério Público, Defensoria Pública e Tribunal de Contas Estadual. A definição da estrutura do sistema de controle interno pelos demais órgãos e poderes deve levar em consideração a relação custo x benefício do sistema, sem prejuízo da obrigação de criá-lo.

Ao responsável pela unidade central de controle interno (UCI) cabe liderar o processo de implementação das atividades de controle no âmbito do Poder ou órgão respectivo, iniciando pela elaboração da minuta do decreto que regulamentará a lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do estado ou município. O decreto deve, no mínimo:

- ✓ elucidar aspectos que não estão claros na lei;
- ✓ esclarecer que o controle interno será exercido sob o enfoque sistêmico;
- ✓ definir o papel e a responsabilidade da unidade de controle interno, que funcionará como órgão central do Sistema, assim como, das diversas unidades da estrutura organizacional no processo de definição dos sistemas administrativos, identificação dos pontos de controle e elaboração dos respectivos fluxogramas e instruções normativas;
- ✓ estabelecer os diversos sistemas administrativos da organização sujeitos ao controle interno (ou estabelecer prazo para aprovação posterior através de decreto específico);
- ✓ estabelecer prazo para a elaboração dos e/ou revisão dos regimentos internos das Secretarias e demais unidades do Poder Executivo, das entidades da administração indireta e ainda dos fluxogramas e descrição das rotinas (instruções normativas) para cada um dos sistemas administrativos.

O Apêndice II deste Guia apresenta proposta de redação para orientar a elaboração do mencionado decreto, devendo ser adaptado à situação do órgão.

Para a operacionalização das atividades de controle interno, é necessário estabelecer ordem de prioridades para execução das atribuições da unidade.

Os principais controles de responsabilidade da unidade de controle interno que, devido à relevância, devem ser exercidos imediatamente após a sua implantação são:

- ✓ cumprimento das metas fiscais e das prioridades e metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias e obtenção dos resultados previstos nos programas constantes do Plano Plurianual - PPA;
- ✓ verificação sistemática da observância aos limites constitucionais de aplicação nas áreas de educação e saúde;
- ✓ aplicações dos recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - Fundeb;
- ✓ observância aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Cabe destacar que a eficácia do sistema de controle interno pressupõe a existência, eficácia e efetividade do planejamento governamental que conte, no mínimo, com objetivos, diretrizes, metas, prioridades e indicadores bem definidos em cada função de governo, além da integração entre o planejamento estratégico governamental e o PPA, a LDO e a LOA do ente federativo.

Ainda neste diapasão, para desenvolver as atividades de auditoria interna em sua plenitude é necessário compor e capacitar a equipe de trabalho da unidade de controle interno, objetivando o contínuo aprimoramento dos conhecimentos técnicos e dos aspectos éticos e comportamentais.

Sugere-se que os planos de carreira desses servidores exija uma carga horária mínima anual em capacitação e treinamento em áreas de conhecimentos como auditoria governamental, avaliação e gestão de riscos, contabilidade pública, planejamento e orçamento públicos e outras vinculadas à finalidade da UC

ou UCI. Para reduzir custos com capacitação e treinamentos, o gestor pode buscar parcerias com outros órgãos e poderes, a exemplo da Escola de Contas e Gestão – ECG do TCE-RJ, a CGU, a ESAF e outras. Até que as atividades de auditoria interna passem a ser executadas regularmente, a unidade executora do Sistema de Controle Interno, sob a coordenação da unidade central, deve avaliar e identificar seus “pontos de controle”, que são as rotinas internas relevantes que necessitam de um controle mais efetivo. Este procedimento estimula o comprometimento de todas as unidades da organização no sentido de aprimorar os seus controles administrativos.

O planejamento inicial deve ser avaliado e atualizado, abrangendo cronograma de atividades mensais e anuais, além das ações a serem desenvolvidas no ano seguinte para assegurar o pleno exercício dos quatro grandes grupos de atividades.

Com o objetivo de colaborar nessa tarefa, este Guia apresenta uma proposta de cronograma das atividades inerentes à implementação do Sistema de Controle Interno, onde o planejamento e a execução das atividades de controle ocorrem de forma concomitante. Esta estratégia evita a dispersão de esforços e produz os resultados esperados, mas exige grande versatilidade do coordenador e equipe da unidade de controle interno.

Esse planejamento inicial deve ser avaliado e atualizado anualmente, gerando um documento no qual constem, além de cronogramas de atividades mensais e anuais, as ações necessárias a serem desenvolvidas no próximo ano. Sugere-se que, ao final de cada ano, seja elaborado um relatório de atividades com a avaliação e o comparativo das ações planejadas e executadas, assim como as possíveis causas de inviabilização da execução dessas ações.

O planejamento das atividades de apoio deve contemplar o relacionamento com o controle externo, inclusive definindo critérios para registro e acompanhamento dos processos relativos à administração que tramitam no Tribunal de Contas. O mesmo sistema de acompanhamento deve ainda possibilitar o monitoramento das determinações do TCE-RJ resultantes de processos administrativos do controle externo exercido pela Corte de Contas.

Também devem ser previstas horas de trabalho para:

- ✓ estudos e pesquisas sobre a legislação;
- ✓ treinamento da equipe interna e dos possíveis representantes das unidades executoras do Sistema de Controle Interno;
- ✓ orientação técnica na expedição das instruções normativas;
- ✓ promoção de reuniões e seminários internos;
- ✓ Realização de auditorias solicitadas pelo TCE-RJ; e
- ✓ assessoramento à Administração nos assuntos inerentes ao tema.

É necessário, também, definir e identificar com clareza os controles a serem executados, a frequência e fontes de informação. A escolha dos pontos de controle devem levar em consideração os critérios de materialidade, relevância e vulnerabilidade. A seguir, são apresentados os conceitos destes elementos de acordo com o disposto no Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União⁷ :

⁷BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2010. P. 17 e 18

Materialidade

32 O critério de materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos. Nem sempre benefícios das auditorias operacionais são financeiros, mas o aperfeiçoamento de processos em objetos de auditoria com alta materialidade tem grande possibilidade de gerar economia ou eliminar desperdícios.

33 O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário. Além disso, na fiscalização da área de regulação, a dimensão econômica do setor no qual se insere o objeto de auditoria deve ser levada em consideração.

Relevância

34 O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse da sociedade, que estão em debate público e são valorizadas.

35 Os seguintes meios podem ser usados para aferir a relevância do possível objeto de auditoria:

- opinião de parlamentares, de técnicos das casas legislativas ou de institutos de pesquisa, de figuras proeminentes de diversos setores da sociedade;
- declarações de prioridades nos planos e orçamentos públicos como o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a mensagem do Executivo que encaminha o orçamento ao Legislativo, os planos setoriais, a manifestação pública de priorização pelo governo;
- relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos;
- presença na mídia;

Vulnerabilidade

36 No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos (ABNT, 2009). Conforme a natureza do objeto de auditoria que esteja sendo selecionado, é necessário investigar áreas específicas referentes à operação de programas de governo, organizações públicas ou mesmo municípios a serem auditados. Nesse último caso, podem ser examinadas características relacionadas ao desenvolvimento institucional local.

A partir de então deve ser elaborado o cronograma de atividades com o respectivo calendário de execução. A seguir, um exemplo de calendário:

Atividades	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Diagnóstico do funcionamento do sistema de controle interno atual												
Elaboração / aprovação do Projeto de lei de estruturação do sistema de controle interno do Poder Executivo												
Elaboração / aprovação do Projeto de Lei de estruturação dos cargos/carreiras do controle interno												
Realização de Concurso Público												
Identificação/avaliação dos processos críticos												
Elaboração do Decreto de Gestão de Riscos Corporativos												
Regulamento da Lei / Implantação do sistema de controle interno conforme Legislação												
Aquisição dos equipamentos, material e ferramentas necessárias ao desempenho das atividades UC's e UCI												
Definição de diretrizes gerais para planejamento dos trabalhos das UC's												
Definição do plano de gestão de pessoas do controle interno, incluindo treinamentos, alocações e capacitação de servidores												
Elaboração do Plano Anual de Auditorias Interna												

Como se pode depreender do cronograma precedente, o prazo para estruturação dos sistemas de controle interno será de um ano, conforme as orientações gerais estabelecidas neste Manual..

Destaca-se que este Guia é uma referencial para estruturação de sistemas de controle interno pelo ente da Federação e não possui caráter coercitivo. Entretanto, como este Guia foi elaborado considerando as orientações da Atricon e ainda as melhores práticas e normas positivadas no ordenamento jurídico pátrio referentes ao tema “sistemas de controle interno”, será com base nestes normativos referenciais que os controles internos dos entes federativos serão avaliados.

Dessa forma, o gestor terá a liberdade para implementar os sistemas de controle interno da forma que atenda às necessidades físicas, financeiras, orçamentárias, materiais e tecnológicas e que seja compatível com sua realidade nessas dimensões. Entretanto, esta liberdade não é absoluta, pois na estruturação de seus sistemas de controle interno ele deve observar os normativos respectivos que tratem do tema.

As atividades necessárias à reestruturação do sistema de controle interno demandará a atuação de diversos setores do ente federativo. Assim, sugere-se que seja instituída uma *adhocracia*⁸, ou seja, que sejam designados servidores em número e competência bastantes para o desenvolvimento das atividades propostas no cronograma anterior.

A instituição da *adhocracia* favorecerá a implementação do sistema de controle interno conforme as orientações deste manual já que receberá o tratamento de projeto, ou seja, de empreendimento governamental com recursos, prazos e objetivos bem definidos para início e conclusão.

Assim, um dos primeiros trabalhos a ser desenvolvido, preferencialmente pela *adhocracia* ou comissão designada para esse fim e coordenada pelo titular da unidade de controle interno, é o diagnóstico do comportamento da administração em relação aos princípios do controle interno. Tal levantamento deve contemplar aspectos relevantes, tais como:

- ✓ plano de organização: adequação e clara distribuição das atribuições entre as unidades e cargos da estrutura organizacional;
- ✓ equipe de trabalho: qualificação, capacitação, grau de comprometimento e treinamento;
- ✓ delegação de poderes e determinação de responsabilidades;
- ✓ segregação de funções-chaves;
- ✓ organização da legislação municipal e existência de instruções devidamente formalizadas;
- ✓ existência de controles sobre os aspectos e operações mais relevantes;
- ✓ existência de planejamento estratégico governamental e sua integração com os instrumentos de planejamento financeiro do setor público (PPA, LDO e LOA);
- ✓ grau de aderência a diretrizes e normas legais.

A constatação de deficiências relacionadas a esses aspectos pode indicar comprometimento do controle interno, devendo ser desencadeadas urgentes medidas para sua correção.

As principais etapas de operacionalização das atividades do controle interno podem ser desenvolvidas na forma proposta no item a seguir.

⁸ Sistema temporário variável e adaptativo, organizado em torno de problemas a serem resolvidos por grupo de pessoas com habilidade e profissões diversas e complementares.

9. PROPOSTA DE ATIVIDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

9.1. No estado ou município:

- compor equipe provisória de controle interno, se for o caso;
- realizar estudos sobre o tema, abrangendo inclusive as orientações do TCE-RJ;
- realizar diagnóstico organizacional aderência dos princípios do controle interno à realidade do ente federativo;
- elaborar projeto de lei de implantação do Sistema de Controle Interno adequado às necessidades, realidades e estrutura do estado ou município, tomando por base as orientações do TCE-RJ;
- elaborar projeto de lei sobre estrutura de cargos, carreira e remuneração dos servidores da área de controle interno;
- promulgar a lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado ou Município;
- promulgar a lei sobre estrutura de cargos, carreira e remuneração dos servidores da área de controle interno;
- realizar concursos públicos para provimento dos cargos da área de controle interno;
- definir e iniciar os macrocontroles de responsabilidade da UC (quais – em que nível – frequência – fontes de informação);
- elaborar e divulgar, pela UCI, a Instrução Normativa que orienta e padroniza a elaboração das demais instruções normativas;
- promover discussões técnicas com as unidades executoras e com a unidade responsável pela coordenação do controle interno, para definir as rotinas de trabalho e identificar os pontos de controle e respectivos procedimentos de controle, objetos da Instrução Normativa a ser elaborada;
- elaborar as instruções normativas;
- consolidar as instruções normativas no Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle da Administração definir e disponibilizar os indicadores de gestão e demais informações para acompanhamento permanente da UCI;
- treinar a equipe da UC para o exercício das atividades de auditoria interna;
- elaborar o Manual de Auditoria Interna, contemplando aspectos éticos, técnicos e metodologia para planejamento e execução dos trabalhos;
- elaborar o primeiro PAAI – Plano Anual de Auditoria Interna, para uso interno da UC;
- dar início ao desenvolvimento dos primeiros trabalhos de auditoria interna, conforme programação e metodologia estabelecidas.

9.2. Em cada Poder ou órgão, incluindo as administrações direta e indireta, se for o caso (Poderes Executivo e Legislativo municipal e estadual, Ministério Público, Defensoria Pública e o Tribunal de Contas do Estado)

- compor equipe provisória de controle interno, mediante recrutamento interno, até a realização do concurso público;
- realizar estudos sobre o Sistema de Controle Interno, especialmente quanto à lei que o aprova no âmbito do estado ou município;
- realizar diagnóstico inicial, através de grupo de trabalho, sobre a situação dos controles gerais do município e orientação das ações;
- definir os sistemas administrativos, com os respectivos órgãos centrais;
- regulamentar a lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno;
- realizar concurso público para o provimento das vagas criadas para a unidade de controle interno – UC;
- desenvolver estudos e pesquisas sobre controles internos – treinamento da equipe da UC;
- realizar seminários internos para a disseminação de conceitos e forma de funcionamento do Sistema de Controle Interno;

- iniciar a operacionalização das atividades da UC quanto ao relacionamento com o controle externo;
- definir e iniciar os macrocontroles de responsabilidade da UC (quais – em que nível – frequência – fontes de informação);
- elaborar e divulgar, pela UCI, a Instrução Normativa que orienta e padroniza a elaboração das demais instruções normativas;
- promover discussões técnicas com as unidades executoras e com a unidade responsável pela coordenação do controle interno, para definir as rotinas de trabalho e identificar os pontos de controle e respectivos procedimentos de controle, objetos da Instrução Normativa a ser elaborada;
- elaborar as instruções normativas;
- consolidar as instruções normativas no Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle da Administração definir e disponibilizar os indicadores de gestão e demais informações para acompanhamento permanente da UCI;
- treinar a equipe da UC para o exercício das atividades de auditoria interna;
- elaborar o Manual de Auditoria Interna, contemplando aspectos éticos, técnicos e metodologia para planejamento e execução dos trabalhos;
- elaborar o primeiro PAAI – Plano Anual de Auditoria Interna, para uso interno da UC;
- dar início ao desenvolvimento dos primeiros trabalhos de auditoria interna, conforme programação e metodologia estabelecidas.

10. ORIENTAÇÕES PARA ELABORAÇÃO DO MANUAL DE ROTINAS INTERNAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Para todos os órgãos e entidades da administração indireta que estiverem obrigadas a instituir uma unidade de controle interno deverão conferir atenção especial à definição dos sistemas administrativos, inclusive quanto às atividades fins das fundações, autarquias e demais entidades da administração direta.

No que se refere às parcerias com entidades públicas ou privadas, como convênios, consórcios, contratos de gestão e termos de parceria, a atenção aos sistemas administrativos não pode ser menos relevante.

A segmentação dos sistemas administrativos por função, tais como controle interno, planejamento e orçamento, recursos humanos, transporte, ordem pública etc contribuirá para maior eficácia da definição dos respectivos sistemas administrativos.

Cada grupo de atividades, sob o enfoque sistêmico, contemplará todo o conjunto de atividades afins, envolvendo todas ou algumas unidades da organização que executam procedimentos coordenados e orientados pelo órgão central do respectivo sistema administrativo, concorrendo, assim, para a obtenção de resultados.

O mesmo ocorre com o Sistema de Controle Interno, que engloba o conjunto de procedimentos de controle executados na estrutura organizacional, sob a coordenação, orientação e supervisão do órgão central do sistema.

10.1. O Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle

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

Esses sistemas devem ser definidos com a indicação da unidade que atuará como órgão central. Por exemplo: no sistema de planejamento e orçamento, o órgão central será a Secretaria de Administração; no sistema financeiro, o órgão central será a Secretaria Municipal de Fazenda etc.

Assim, como as atividades de planejamento, orçamento e finanças são realizadas em todas as unidades organizacionais, a prática de atos como empenho de despesas e pagamento de fornecedores devem observar os sistemas administrativos formalizados em instruções normativas específicas, independentemente de qual seja a unidade responsável por sua execução. Nesse caso, se o órgão central de finanças for um Departamento ou Secretaria de Fazenda, cabe a esta a responsabilidade pela definição dos respectivos sistemas administrativos.

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

Outro exemplo de definição de atividade de forma sistêmica é a que contempla atividades de gestão de pessoas. Em regra essas atividades ficam concentradas em um Departamento de Recursos Humanos, porém, é inegável que a gestão de pessoas perpassa todas as unidades organizacionais. Atos como avaliações de desempenho, levantamento de necessidades de treinamento e outros como controle de ponto são exercidos em todas as unidades organizacionais.

Nesse diapasão, o “Departamento de Recursos Humanos” aqui exemplificado pode atuar como órgão central de gestão de pessoas do ente federativo, a quem cabe instituir as respectivas instruções normativas para execução das atividades típicas de gestão de pessoas por todas as demais unidades administrativas.

A partir deste raciocínio, a administração, como um todo, pode ser entendida como a conjunção dos seus vários sistemas administrativos, os quais compõem uma cadeia de procedimentos com a finalidade de produzir algum resultado.

Assim, há que se considerar a existência de uma interdependência entre os diversos sistemas administrativos existentes na organização de tal forma que, caso um deles apresente uma deficiência grave, toda a eficácia do sistema de controle interno fica comprometida.

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

Com isso, é fundamental a definição de mecanismos de controle das operações e a definição de rotinas e procedimentos através de fluxogramas que serão traduzidos em instruções normativas.

A Unidade Central de Controle Interno terá um papel fundamental na definição dos sistemas administrativos propostos neste Guia: cabe à UCI coordenar a definição dos sistemas administrativos, com ênfase na identificação dos pontos de controle, tarefa esta que deverá ser desenvolvida com a participação direta de todas as unidades da estrutura organizacional, pois são elas que detêm o conhecimento sobre as atividades que executam e que respondem diretamente pelos resultados obtidos, assim como, sobre os controles internos que se fazem necessários.

Para cada um dos sistemas administrativos definidos deverão ser identificados os assuntos que serão objeto de normatização através de instrução normativa. À UCI também cabe definir e orientar os procedimentos a serem observados pelas unidades por ocasião da estruturação e detalhamento das instruções

normativas, visando a assegurar a padronização e facilitar a interpretação dos seus conteúdos.

Isso deve ocorrer por meio da primeira instrução normativa - norma das normas - cujo modelo é apresentado no Apêndice III deste Guia. Na elaboração das diversas normas deve-se reafirmar o entendimento de que as atividades da organização devem ser distribuídas sob o enfoque sistêmico. Inicialmente serão definidos os sistemas administrativos, com os respectivos órgãos centrais e assuntos a eles vinculados.

Como a falta de priorização no assunto acaba gerando dificuldades para as unidades jurisdicionadas em implementarem o Sistema de Controle Interno, este Guia inclui, no próximo item, proposta de estrutura do “Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle”, que deve ser adaptada à realidade da administração, trazendo a definição dos prováveis sistemas administrativos e respectivos órgãos centrais.

Após adequar essa proposta à realidade da organização e à legislação própria que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno, o passo seguinte será a elaboração da síntese das Instruções Normativas, com a participação de todas as unidades.

11. APÊNDICES

Os modelos a seguir foram elaborados tendo como referência os definidos no “Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública” do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso – TCE-MT, com as devidas adaptações.

11.1 Apêndice I - Modelo de Projeto de Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno da Administração Pública

A seguir, com o propósito de servir como referencial será apresentado um modelo de projeto de lei pertinente ao Sistema de Controle Interno. Entretanto, deve-se salientar que a elaboração do projeto de lei, quando se referir aos Poderes e Órgãos que compõem o ente (estado/município), deverá considerar fatores importantes como o objetivo institucional, o porte da instituição e a natureza das atividades desenvolvidas.

ESTADO DO RIO DE JANEIRO ou MUNICÍPIO ...

PROJETO DE LEI nº....

Dispõe sobre estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno do Estado (ou Município) e dá outras providências.

A Assembleia Legislativa (ou Câmara de Vereadores) aprova e o Governador do Estado (ou Prefeito Municipal) sanciona a seguinte Lei:

Título I Das Disposições Preliminares

Art. 1º – O Sistema de Controle Interno do Estado do Rio de Janeiro (ou Município de) visa a assegurar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade na gestão dos recursos públicos e à avaliação dos resultados

obtidos pela administração, nos termos dos artigos 70 e 74 da Constituição Federal e 122 a 124 e 129 da Constituição Estadual.

Título II **Das Conceituações**

Art. 2º – O controle interno do Estado (ou Município) compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração para salvaguardar os ativos, desenvolver a eficiência nas operações, avaliar o cumprimento dos programas, objetivos, metas e orçamentos e das políticas administrativas prescritas, verificar a exatidão e a fidelidade das informações e assegurar o cumprimento da lei.

Parágrafo Único. A responsabilidade primária pela definição dos controles internos é do titular do respectivo Poder, órgão ou entidade. Essa obrigação pode ser delegada ao responsável pela Unidade de Controle Interno.

Art. 3º – Entende-se por **Sistema de Controle Interno** o conjunto de órgãos, funções e atividades de controle que devem agir de forma articulada, multidisciplinar, integrada e sob a orientação técnico-normativa de um órgão central, orientados para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição e normatizadas em cada Poder e esfera de governo, compreendendo particularmente:

I. A instituição de procedimentos administrativos na execução dos atos de gestão financeira, orçamentária, patrimonial, contábil e administrativa, inclusive de gestão de pessoas, visando garantir, com razoável segurança, o alcance dos objetivos institucionais;

II. A eficácia, transparência e segurança da aplicação, gestão, guarda e arrecadação de bens, valores e dinheiros públicos estaduais (**municipais**) ou pelos quais o município (**ou Estado**) seja responsável;

III. o controle exercido diretamente pelos diversos níveis de chefia objetivando o cumprimento dos programas, metas e orçamentos e a observância à legislação e às normas que orientam a atividade específica da unidade controlada;

IV. o controle, pelas diversas unidades da estrutura organizacional, da observância à legislação e às normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

V. o controle orçamentário e financeiro das receitas e despesas, efetuado pelos órgãos dos Sistemas de Planejamento e Orçamento e de Contabilidade e Finanças;

VI. o controle exercido pela Unidade de Controle Interno destinado a avaliar a eficiência e eficácia do Sistema de Controle Interno da administração e a assegurar a observância dos dispositivos constitucionais e dos relativos aos incisos I a VI, do artigo 59, da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Parágrafo Primeiro. O Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, no exercício de suas funções administrativas, desenvolverá mecanismos de controle interno compatíveis com as diretrizes definidas nesta Lei (**parágrafo desnecessário no caso de lei municipal**).

Parágrafo Segundo. Os Poderes e Órgãos referidos no caput deste artigo tratam-se dos respectivamente dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e ainda do Ministério Público, da Defensoria Pública e do Tribunal de Contas Estadual (no Município: dos Poderes Legislativo e Executivo Municipais) e ainda as demais unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta.

Parágrafo Terceiro – Os Poderes e Órgãos referidos no caput deste artigo deverão se submeter às disposições desta lei e às normas de padronização de procedimentos e rotinas expedidas no âmbito de cada Poder ou Órgão, incluindo as respectivas administrações Direta e Indireta, se for o caso.

Facultativo às Câmaras Municipais: Parágrafo único. O Poder Legislativo Municipal submeter-se-á às normas de padronização de procedimentos e rotinas expedidas pelo Poder Executivo Municipal.

Art. 4º. Para efeitos desta Lei, entende-se como:

I. Unidade Central de Controle Interno – UCI: o órgão do Poder Executivo dotado de autonomia financeira, orçamentária e gerencial responsável pela coordenação e definição de diretrizes gerais de controle interno, sem prejuízo das demais funções que lhes são atribuídas nesta Lei e em ato normativo próprio, observado o princípio da segregação de funções.

II. Unidade de Controle Interno – UC: a unidade ou órgão da estrutura de cada Poder, órgão da administração direta ou entidade da administração indireta diretamente subordinada ao respectivo titular do Poder, órgão ou entidade e tecnicamente vinculada à UCI, responsável pela definição e avaliação dos controles internos do respectivo Poder, órgão ou entidade e ainda pela identificação e avaliação de riscos aos objetivos organizacionais, sem prejuízo das demais funções que lhes são atribuídas por esta lei ou em ato normativo próprio, observado o princípio da segregação de funções.

III. Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno: as diversas unidades responsáveis pela execução dos processos de trabalho da entidade, pela identificação e avaliação dos riscos inerentes a esses processos e pela normatização e execução das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle destinados à mitigação dos riscos.

IV - Sistemas administrativos: conjunto de atividades integradas e vinculadas, relacionadas a funções finalísticas e de apoio, necessárias ao alcance dos objetivos organizacionais e que estejam presentes em toda administração pública, tais como planejamento, recursos humanos, finanças, contabilidade e outras, executadas sob a orientação técnica do respectivo órgão central.

V – Órgão central do sistema administrativo: unidade organizacional responsável por estabelecer as diretrizes e orientações gerais e que normatize a prática de atos de gestão para determinado sistema administrativo.

VI – Auditoria interna: atividade de controle desempenhada pela UC ou pela UCI com a finalidade de avaliar a legalidade, legitimidade, efetividade, eficiência e eficácia dos processos administrativos, programas e projetos governamentais por meio de instrumentos e técnicas próprias, identificar e avaliar riscos e subsidiar a proposição de melhorias e reformulações dos referidos sistemas.

Título III

Das Responsabilidades Unidade Central de Controle Interno - UCI

Art. 5º – São responsabilidades da Unidade de Central de Controle Interno referida no artigo 4º, além daquelas dispostas nos arts. 74 da CF e 129 da Constituição Estadual, também as seguintes:

I – Coordenar as atividades relacionadas com o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (**nos Municípios:** da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), promover a integração operacional e orientar a elaboração dos atos normativos sobre procedimentos de controle;

II – Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, supervisionando e auxiliando as unidades executoras no relacionamento com o Tribunal de Contas do Estado, quanto ao encaminhamento de documentos e informações, atendimento às equipes técnicas, recebimento de diligências, elaboração de respostas, tramitação dos processos e realização de auditorias requeridas do Tribunal de Contas, mormente no que se refere a atos e fatos de responsabilidade do Prefeito (**o Governador, no caso de Lei Estadual**);

III – Elaborar o plano anual de auditorias governamentais;

IV – Interpretar e pronunciar-se sobre a legislação concernente à execução orçamentária, financeira e patrimonial;

V – Medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno, através das atividades de auditoria interna a serem realizadas, mediante metodologia e programação próprias, nos diversos sistemas administrativos dos correspondentes Poderes e Órgãos, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (**nos Municípios**: da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), expedindo relatórios com recomendações para o aprimoramento dos controles;

VI – Avaliar o cumprimento dos programas, objetivos e metas espelhadas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Orçamento, inclusive quanto a ações descentralizadas executadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos Fiscal e de Investimentos;

VII – Exercer o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal e os estabelecidos nos demais instrumentos legais;

VIII – Estabelecer mecanismos voltados a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade na gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos correspondentes Poderes e Órgãos, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (**nos Municípios**: da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), bem como, na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

IX – Aferir a destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei de Responsabilidade Fiscal;

X – Acompanhar a divulgação dos instrumentos de transparência da gestão fiscal nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal, em especial quanto ao Relatório Resumido da Execução Orçamentária e ao Relatório de Gestão Fiscal, aferindo a consistência das informações constantes de tais documentos;

XI – Acompanhar o processo de planejamento e a elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária;

XII – Propor a melhoria ou implantação de sistemas de processamento eletrônico de dados em todas as atividades da administração pública, com o objetivo de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas e melhorar o nível das informações;

XIII – Instituir e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno;

XIV – Alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure imediatamente, sob pena de responsabilidade solidária, as ações destinadas a apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais, ilegítimos ou antieconômicos que resultem em prejuízo ao erário, praticados por agentes públicos, ou quando não forem prestadas as contas ou, ainda, quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;

XV – Representar ao TCE-RJ, sob pena de responsabilidade solidária, sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não-reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração;

XVI – Emitir parecer conclusivo sobre as contas anuais prestadas pelo Prefeito (**ou Governador**) e pelos responsáveis pelas demais unidades da administração direta municipal.

XVII – Elaborar e fiscalizar o cumprimento do Código de Ética para os servidores ocupantes de cargos da carreira de controle interno no ente federativo;

XVIII - Criar condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Município (ou Estado).

XVIII – Exercer a orientação e a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno;

XIX – Implementar, coordenar e supervisionar o Sistema de Correição;

XX - Coordenar os serviços de ouvidoria do Poder Executivo, prestando a orientação normativa necessária;

XXI – Realizar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, auditorias e inspeções de natureza financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial nas unidades da administração pública, enviado o respectivo relatório ao TCE-RJ no último caso ou na hipótese de identificação de irregularidades e ilegalidades que resultem em prejuízo ao erário público, sem prejuízo da instauração da devida tomada de contas, sob pena de responsabilidade solidária;

XXII - Definir estratégias de transparência na administração pública para fins de cumprimento da Lei de Acesso à Informação;

XXIII - Estabelecer diretrizes e estratégias de combate à corrupção;

XXIV - Estabelecer o plano de capacitação dos servidores que integram o sistema de controle interno.

Art. 6º - A Unidade Central de Controle Interno é responsável também pela função de órgão central de correição.

Art. 7º. No exercício da atividade de correição, a Unidade Central de Controle Interno poderá avocar os processos administrativos em curso, seja para apurar fatos que atentem contra os deveres e obrigações positivados no Estatuto dos Servidores Públicos Municipais (ou Estadual), seja para apurar fatos atentatórios às disposições de outras legislações ou atos normativos específicos, independentemente de dano.

Parágrafo primeiro. Caso a conduta ou fato praticado por servidor público municipal, objeto de apuração na atividade de correição de que trata este artigo, tipificar crime contra a administração pública, o responsável pela UCI deverá representar ao Ministério Público para adoção das medidas cabíveis.

Parágrafo segundo. Se a conduta ou fato apurado nas condições do parágrafo anterior implicar dano ao

erário, como extravio, perda ou ainda deterioração de bens, recursos ou dinheiros públicos ou qualquer ato que implique prejuízo ao erário, a UCI promoverá, desde logo, a tomada de contas especial, a fim de apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano, sem prejuízo das demais medidas administrativas e panais e dará imediata ciência ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, sob pena de responsabilidade solidária.

Art. 8º - No exercício da atividade de correição, a Unidade Central de Controle Interno poderá aplicar a pena de advertência ou suspensão por até quinze dias ao servidor da administração pública municipal que praticar atos atentatórios às leis e atos normativos a que se refere o art. 6º.

Parágrafo único. Quando a infração cometida pelo servidor público municipal (ou Estadual) implicar aplicação de penalidades mais graves, estas serão praticadas diretamente pelo Prefeito (**ou Governador do Estado**) ou pelas autoridades competentes, nos termos do Estatuto dos Servidores Públicos do Município (ou do Estado do Rio de Janeiro).

Título IV

Das Responsabilidades Ouvidoria Pública

Art. 9º - O Poder Executivo instituirá ouvidoria a fim de estabelecer um canal de comunicação com os usuários dos serviços públicos.

Art. 10º - As denúncias, reclamações e sugestões dos usuários processadas pela Ouvidoria Municipal serão devidamente registradas e catalogadas, de forma a subsidiar avaliações futuras e identificar fragilidades e riscos aos processos administrativos e aos objetivos organizacionais.

Art. 11º - A ouvidoria promoverá constante comunicação com as Unidades de Controle Interno e com a Unidade Central de Controle Interno, incentivando a adoção de medidas de melhoria, mas sem se olvidar de promover o feedback constante aos usuários dos serviços públicos municipais, sem prejuízo de demais atribuições definidas em ato normativo específico.

Parágrafo único. As respostas às reclamações ou dúvidas dos usuários dos serviços públicos processadas pela ouvidoria serão promovidas em tempo hábil de forma a não comprometer os seu direito fundamental à informação.

Título IV

Das Responsabilidades da Unidade de Controle Interno - UC

Art. 12º - São responsabilidades da Unidade de Controle Interno referida no artigo 4º, relativamente ao respectivo Poder, órgão ou entidade de cuja estrutura seja integrante:

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

II - Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, supervisionando e auxiliando as unidades executoras no relacionamento com o Tribunal de Contas do Estado, quanto ao encaminhamento de documentos e informações, atendimento às equipes técnicas, recebimento de diligências, elaboração de respostas e tramitação dos processos;

III - Elaborar o plano anual de auditorias governamentais da UC;

IV - Assessorar a administração nos aspectos relacionados com os controles interno e externo;

V - Medir e avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos de controle interno, através das atividades de auditoria interna a serem realizadas mediante metodologia e programação próprias nos diversos sistemas administrativos dos correspondentes Poderes e Órgãos, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (**nos Municípios:** da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), expedindo relatórios com recomendações para o aprimoramento dos controles;

VI - Avaliar o cumprimento dos programas, objetivos e metas espelhadas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e no Orçamento, inclusive quanto a ações descentralizadas executadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos Fiscal, de Seguridade Social e de Investimentos do Poder, órgão ou entidade de cuja estrutura pertença;

VII - Estabelecer mecanismos voltados a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade na gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos correspondentes Poderes e Órgãos, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos Municípios: da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), bem como, na aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

VIII - Aferir a destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos do respectivo órgão ou entidade, tendo em vista as restrições constitucionais e as da Lei de Responsabilidade Fiscal;

XIX- Acompanhar o processo de planejamento e a elaboração do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária;

X - Instituir, alimentar e manter sistema de informações para o exercício das atividades finalísticas do Sistema de Controle Interno;

XI - Identificar, avaliar e criar respostas aos riscos que comprometam a efetividade dos objetivos organizacionais;

XII - Alertar formalmente a autoridade administrativa competente para que instaure imediatamente, sob pena de responsabilidade solidária, as ações destinadas a apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais, ilegítimos ou antieconômicos que resultem em prejuízo ao erário, praticados por agentes públicos, ou quando não forem prestadas as contas ou, ainda, quando ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos;

XIII - Revisar e emitir parecer sobre os processos de Tomadas de Contas Especiais instauradas pelos correspondentes Poderes e Órgãos, incluindo a suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos municípios: pela Prefeitura Municipal, incluindo suas administrações Direta e Indireta, ou pela Câmara Municipal, conforme o caso), inclusive sobre as determinadas pelo Tribunal de Contas do Estado;

XIV - Representar ao TCE-RJ, sob pena de responsabilidade solidária, sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não-reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração;

XV – Emitir parecer sobre as contas anuais prestadas pela administração respectiva.

Título V

Das Responsabilidades das Unidades Executoras do Sistema de Controle Interno

Art. 13º – As diversas unidades componentes da estrutura organizacional do Poder ou Órgão indicado no caput do artigo 3º, incluindo as administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos Municípios: da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, e da Câmara Municipal, conforme o caso), no que tange ao controle interno, têm as seguintes responsabilidades:

I – Exercer os controles estabelecidos nos diversos sistemas administrativos afetos à sua área de atuação, no que tange a atividades específicas ou auxiliares, objetivando a observância à legislação, a salvaguarda do patrimônio e a busca da eficiência operacional;

II – Exercer o controle, em seu nível de competência, sobre o cumprimento dos objetivos e metas definidas nos Programas constantes do Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias, no Orçamento Anual e no cronograma de execução mensal de desembolso;

III – Exercer o controle sobre o uso e guarda de bens pertencentes ao Poder ou Órgão indicado no caput do artigo 3º, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos Municípios: à Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou à Câmara Municipal, conforme o caso), colocados à disposição de qualquer pessoa física ou entidade que os utilize no exercício de suas funções;

IV – Avaliar, sob o aspecto da legalidade, a execução dos contratos, convênios e instrumentos congêneres, afetos ao respectivo sistema administrativo, em que o Poder ou Órgão indicado no caput do artigo 3º, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos Municípios: a Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou a Câmara Municipal, conforme o caso) seja parte.

V – Comunicar à Unidade de Controle Interno do respectivo Poder ou Órgão indicado no caput do artigo 3º, incluindo suas administrações Direta e Indireta, se for o caso (nos Municípios: da Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, ou da Câmara Municipal, conforme o caso), qualquer irregularidade ou ilegalidade de que tenha conhecimento, sob pena de responsabilidade solidária.

Título VI

Da Organização da Função, do Provimento dos Cargos e das Nomeações

Capítulo I

DA ORGANIZAÇÃO DA FUNÇÃO

Art. 14º – Os Poderes e Órgãos indicados no caput do artigo 3º, incluindo suas Administrações Direta e Indireta, se for o caso (**nos Municípios:** A Prefeitura Municipal, abrangendo as administrações Direta e Indireta, e a Câmara Municipal) ficam autorizados a organizar a sua respectiva Unidade de Controle Interno.

Parágrafo primeiro. O órgão central de controle interno do Poder Executivo terá status de Secretaria, subordinada diretamente ao respectivo Chefe do Poder Executivo, com o suporte necessário de recursos humanos, orçamentários, financeiros e materiais para o efetivo desempenho de suas funções.

Parágrafo segundo. As Unidades de Controle Interno dos demais órgãos da administração direta municipal (ou estadual) e entidades da administração indireta deverão estar subordinadas diretamente ao titular do órgão ou entidade e vinculadas tecnicamente à Unidade Central de Controle Interno do Município (**ou Estado**).

Facultativo às Câmaras Municipais: Parágrafo terceiro. O Poder Legislativo Municipal submeter-se-á à coordenação da Unidade Central de Controle Interno do Poder Executivo Municipal, excetuando-se o controle sobre as atribuições legislativas e de controle externo.

Facultativo para o Estado do Rio de Janeiro: Parágrafo terceiro. O Poder Legislativo Estadual, incluindo o Tribunal de Contas, o Judiciário e o Ministério Público instituirão suas unidades de controle interno vinculadas ou não às orientações normativas do Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo, excetuadas as funções legislativa, jurisdicional e de controle externo.

Capítulo II

DO PROVIMENTO DOS CARGOS

Obs.: NA EXISTÊNCIA DE EQUIPE

Art. 15º – Deverá ser criado no Quadro Permanente de Pessoal de cada Poder e Órgão referidos no caput do artigo 3º (**nos Municípios:** dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais ou apenas: da Prefeitura Municipal, **quando aprovada a faculdade disposta no parágrafo único do artigo 7º**), 01 (um) cargo em comissão, de livre nomeação e exoneração, a ser preenchido por servidor ocupante de cargo de auditor público interno (ou **denominação equivalente**), o qual responderá como titular da correspondente Unidade de Controle Interno.

Parágrafo primeiro. O ocupante deste cargo deverá possuir nível de escolaridade superior e demonstrar conhecimento sobre matéria orçamentária, financeira e contábil, e respectiva legislação vigente, além de dominar os conceitos relacionados ao controle interno e à atividade de auditoria.

Art. 16º – Deverá ser criado no Quadro Permanente de cada Poder e Órgão referidos no caput do artigo 3º (**nos Municípios:** dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais ou apenas: da Prefeitura Municipal, **quando aprovada a faculdade disposta no parágrafo único do artigo 7º**) o cargo de auditor público interno (ou **denominação equivalente**), a ser ocupado por servidores que possuam escolaridade superior, em quantidade suficiente para o exercício das atribuições a eles inerentes.

Parágrafo Primeiro. Até o provimento destes cargos, mediante concurso público, os recursos humanos necessários às tarefas de competência da Unidade de Controle Interno e da Unidade Central de Controle Interno serão recrutados do quadro efetivo de pessoal do correspondente Poder ou Órgão referidos no caput do artigo 3º (**nos Municípios:** dos Poderes Executivo e Legislativo Municipais ou apenas: da Prefeitura Municipal, **quando aprovada a faculdade disposta no parágrafo único do artigo 7º**), desde que preencham as qualificações para o exercício da função.

Parágrafo Segundo. O Titular do Órgão Central de Controle Interno deve ser nomeado dentre pessoas detentoras de curso superior, integrante da carreira de auditor público interno, com experiência profissional e conhecimentos de auditoria, controle interno, orçamento público e outros que sejam necessários ao adequado exercício de suas funções.

Art. 17º - Poderão ser criados cargos de técnico de controle interno (ou **denominação equivalente**), de nível médio ou médio técnico, com atribuições de auxílio aos auditores públicos internos (**ou de-**

nominação equivalente) e outras de natureza administrativa para maior eficácia das atividades de controle interno.

Art. 18º - Aos servidores ocupantes de cargos de nível médio e superior do Quadro permanente de cada órgão e Poder a que se referem os artigos 9º e 10º, é obrigatória a realização de no mínimo 40 (quarenta) horas anuais em cursos de capacitação e treinamento em auditoria, controle interno e/ou planejamento e orçamento públicos, sem prejuízo de capacitações e treinamentos em outras áreas de conhecimentos necessárias ao adequado desempenho de suas funções.

Capítulo III DAS NOMEAÇÕES

Art. 19º - É vedada a indicação e nomeação para o exercício de função ou cargo relacionado com o Sistema de Controle Interno, de pessoas que tenham sido, nos últimos 5 (cinco) anos:

- I - Responsabilizadas por atos julgados irregulares, de forma definitiva, pelos Tribunais de Contas;
- II - Punidas, por decisão da qual não caiba recurso na esfera administrativa, em processo disciplinar, por ato lesivo ao patrimônio público, em qualquer esfera de governo;
- III - Condenadas em processo por prática de crime contra a Administração Pública, capitulado nos Títulos II e XI da Parte Especial do Código Penal Brasileiro, na Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, ou por ato de improbidade administrativa previsto na Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.
- IV - Tenham tido as contas rejeitas pelo Tribunal de Contas ou tenham praticados atos danosos ao patrimônio público e, conseqüentemente, lhes tenham sido imputado débito pela Corte de Contas.
- V - Estejam respondendo processos judiciais ou administrativos por prática de atos puníveis com demissão, ou de improbidade administrativa ou de natureza que envolvam a prática de crimes contra a administração ou contra as finanças públicas.

Capítulo IV DAS VEDAÇÕES E GARANTIAS

Art. 20º - Além dos impedimentos capitulados no Estatuto dos Servidores Públicos Estaduais (ou Municipais), é vedado aos servidores com função nas atividades de Controle Interno exercer:

- I - Atividade político-partidária;
- II - Patrocinar causa contra a Administração Pública Estadual (ou Municipal);
- III - Praticar atos que atentem contra as normas deontológicas do Código de Ética.

Art. 21º - Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos serviços de controle interno, no exercício das atribuições inerentes às atividades de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão.

Parágrafo único. O agente público que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação dos servidores das UC's e UCI que estiverem no desempenho de suas funções institucionais ficará sujeito à responsabilização administrativa, civil e penal.

Artigo 22º – O servidor que exercer funções relacionadas com o Sistema de Controle Interno deverá guardar sigilo sobre dados e informações obtidas em decorrência do exercício de suas atribuições e pertinentes aos assuntos sob a sua fiscalização, utilizando-os para elaboração de relatórios e pareceres destinados ao titular da Unidade de Controle Interno, aos Chefes dos respectivos Poderes ou Órgãos indicado no caput do artigo 3º, conforme o caso (**nos municípios: aos Chefes dos Poderes Executivo ou Legislativo Municipais, conforme o caso**), ao titular da unidade administrativa ou entidade na qual se procederam as constatações e ao Tribunal de Contas do Estado, se for o caso.

Título VI DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 23º – As despesas da Unidade de Controle Interno correrão à conta de dotações próprias, fixadas anualmente no Orçamento Fiscal do Estado (ou Município).

Art. 24º – Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Local,de de 20xx.

Governador do Estado do Rio de Janeiro

Ou

Prefeito do Município de do Rio de Janeiro.

11.2. Apêndice II - Modelo de decreto que regulamenta a Lei que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado (ou Município)

:

Decreto nº XXX de _____ de _____ de 20 _____

“Regulamenta a Lei Municipal (ou Estadual) nº XXXX de ____ de _____ de 20____, que dispõe sobre estrutura e funcionamento do sistema de controle interno do Poder Executivo Municipal (ou Estadual) e dá outras providências”

O (**Chefe do Poder ou Órgão referido no caput do artigo 3º do projeto de lei**), no uso das atribuições legais que lhe são conferidas e objetivando a operacionalização do Sistema de Controle Interno do Estado (ou Município), no âmbito deste..... (**Poder ou Órgão**)

DECRETA:

Artigo 1º – O funcionamento do Sistema de Controle Interno do..... (**Poder ou Órgão referido no caput do artigo 3º do projeto de lei**) abrangendo as Administrações Direta e Indireta, se for o caso, sujeita-se ao disposto na Lei Municipal nº, de (**Lei que dispõe sobre o SCI**), à legislação e normas regulamentares aplicáveis ao Estado (ou ao Município), ao conjunto de instruções normativas que compõem o Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle desta administração e às regras constantes deste Decreto.

Artigo 2º – Os sistemas administrativos a que se referem o inciso IV do artigo 4º da Lei nº / (**lei que institui o Sistema de Controle Interno**) e respectivas unidades que atuarão como órgão central de cada sistema são assim definidos:

SISTEMA ADMINISTRATIVO: ÓRGÃO CENTRAL

(especificar de acordo com estrutura e atribuições próprias, observando a sugestão apresentada no Guia para a elaboração do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle)

Artigo 3º – A UCI – Unidade Central de Controle Interno expedirá até ... (data) instrução normativa orientando a elaboração do manual de rotinas e procedimentos de controle nos respectivos sistemas administrativos.

§ 1º. Até o dia ... de ... de 200X, os órgãos centrais dos sistemas administrativos deverão submeter à apreciação da UCI, que encaminhará à aprovação do Chefe do ... (**Poder ou órgão, conforme o caso**) até ... de ... de 200..., a minuta do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle a ser observado em cada sistema administrativo.

Obs.: no caso do Poder Executivo:

§ 2º. Os órgãos e entidades da administração indireta (**nos municípios, também:** e o Poder Legislativo Municipal, **quando optar pela faculdade do parágrafo terceiro do artigo 7º do projeto de lei - controle da UCI do Poder Executivo**) como unidades executoras do Sistema de Controle Interno, sujeitam-se, no que couber, à observância das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle esta-

belecionados através de instruções normativas pelos órgãos centrais dos diversos sistemas administrativos, cabendo a seus gestores normatizar as demais atividades internas (finalísticas).

Artigo 4º – Na definição dos procedimentos de controle, deverão ser priorizados os controle preventivos, destinados a evitar a ocorrência de erros, desperdícios, irregularidades ou ilegalidades, sem prejuízo de controles corretivos, exercidos após a ação.

Artigo 5º – As unidades executoras do Sistema de Controle Interno a que se referem o artigo 4º da Lei nº .../... (lei que institui o Sistema de Controle Interno), deverão informar à UCI e às Unidades de Controle Interno própria (UC), para fins de cadastramento, até o dia (**prazo**), o nome do respectivo representante de cada unidade executora, comunicando de imediato as eventuais substituições.

Parágrafo único. O representante de cada unidade executora tem como missão dar suporte ao funcionamento do Sistema de Controle Interno em seu âmbito de atuação e serve de elo entre a unidade executora, a UC e a UCI, tendo como principais atribuições:

I – Prestar apoio na identificação dos “pontos de controle” inerentes ao sistema administrativo ao qual sua unidade está diretamente envolvida, assim como, no estabelecimento dos respectivos procedimentos de controle;

II – Coordenar o processo de desenvolvimento, implementação ou atualização do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle, ao quais a unidade em que está vinculado atua como órgão central do sistema administrativo;

III – Exercer o acompanhamento sobre a efetiva observância do Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle a que sua unidade esteja sujeita e propor o seu constante aprimoramento;

IV – Encaminhar à UCI, na forma documental, as situações de irregularidades ou ilegalidades que vierem a seu conhecimento mediante denúncias ou outros meios, juntamente com indícios de provas;

V – Adotar providências para as questões relacionadas ao Tribunal de Contas do Estado afetas à sua unidade;

VI – Atender às solicitações da UCI quanto as informações, providências e recomendações;

VII – Comunicar à chefia superior, com cópia para a UCI, as situações de ausência de providências para a apuração e/ou regularização de desconformidades.

Artigo 6º – As atividades de auditoria interna a que se refere o Inciso VI, do artigo 4º, da Lei nº .../... (**lei que institui o Sistema de Controle Interno**), terão como enfoque a avaliação da eficiência e eficácia dos procedimentos de controle adotados nos diversos sistemas administrativos, pelos seus órgãos central e executores, cujos resultados serão consignados em relatório contendo recomendações para o aprimoramento de tais controles.

§ 1º. À UCI caberá a elaboração do Manual de Auditoria Interna, que especificará os procedimentos e metodologia de trabalho a serem observados pela Unidade e que será submetido à aprovação do (**Chefe do Poder ou Órgão correspondente**), documento que deverá tomar como orientação as Normas Brasileiras para o Exercício das Atividades de Auditoria Interna e respectivo Código de Ética, aprovados pelo Instituto Brasileiro de Auditoria Interna – AUDIBRA.

§ 2º. Até o último dia útil de cada ano, a UCI deverá elaborar e dar ciência ao (**Chefe do Poder ou Órgão correspondente**), o Plano Anual de Auditoria Interna – PAAI para o ano seguinte, observando metodologia e critérios estabelecidos no Manual de Auditoria Interna.

§ 3º. À UCI é assegurada total autonomia para a elaboração do PAAI, podendo, no entanto, obter subsídios junto ao ... (**Chefe do Poder ou Órgão correspondente**) e demais gestores e junto às unidades executoras do Sistema de Controle Interno, objetivando maior eficácia da atividade de auditoria interna.

§ 4º. Quando da elaboração do PAAI, a UCI consolidará as propostas de auditoria interna que serão desenvolvidas pelas UC's com sua respectiva identificação, observado o princípio da eficiência do controle interno.

§ 5º O PAAI deverá ser publicado na imprensa oficial ou órgão equivalente, devendo ainda ser disponibilizado em meio digital, preferencialmente no portal do ente federativo na internet.

§ 6º. Para a realização de trabalhos de auditoria interna em áreas, programas ou situações específicas, cuja complexidade ou especialização assim justifique, a UCI poderá requerer do ... (**Chefe do Poder ou Órgão correspondente**), colaboração técnica de servidores públicos ou a contratação de terceiros.

§ 7º. O encaminhamento dos relatórios de auditoria às unidades executoras do Sistema de Controle Interno será efetuado através do _____ (**definir a autoridade competente**) correspondente, ao qual, no prazo estabelecido, também deverão ser informadas, pelas unidades que foram auditadas, as providências adotadas em relação às constatações e recomendações apresentadas pela UCI.

Artigo 7º – Qualquer servidor municipal é parte legítima para denunciar a existência de irregularidades ou ilegalidades, podendo fazê-lo diretamente à UCI ou através dos representantes das unidades executoras do Sistema de Controle Interno, sempre por escrito e com clara identificação do denunciante, da situação constatada e da(s) pessoa(s) ou unidade(s) envolvida(s), anexando, ainda, indícios de comprovação dos fatos denunciados.

Parágrafo Único – É de responsabilidade da UCI, de forma motivada, acatar ou não a denúncia, podendo efetuar averiguações para confirmar a existência da situação apontada pelo denunciante.

Artigo 8º – Para o bom desempenho de suas funções, caberá à UCI solicitar, ao responsável, o fornecimento de informações ou esclarecimentos e/ou a adoção de providências.

Artigo 9º – Se em decorrência dos trabalhos de auditoria interna, de denúncias ou de outros trabalhos ou averiguações executadas pela UCI, forem constatadas irregularidades ou ilegalidades, a esta caberá alertar formalmente a autoridade administrativa competente indicando as providências a serem adotadas.

Art. 10º – As ouvidorias públicas deverão enviar seus relatórios mensais de atividades à UCI para avaliação no que se refere às atividades de controle interno.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, o responsável pela ouvidoria dará ciência à UC ou unidade executora do sistema de controle interno das denúncias, reclamações e sugestões apresentados por usuários de serviços públicos e outros legitimados. A ouvidoria deverá acompanhar o desenvolvimento de suas comunicações às unidades relacionadas neste parágrafo e buscar informações com a finalidade de dar feedback aos interessados em prazo razoável e nunca superior a 15 dias.

Artigo 11º – Caberá à UCI prestar os esclarecimentos e orientações a respeito da aplicação dos dispositivos deste Decreto.

Artigo 12º - Às UC's competem assessorar o titular do respectivo órgão ou entidade no exercício das atividades de controle interno.

Art. 13º - As UC's terão plena autonomia para elaborar seus planos anuais de auditoria interna, conforme diretrizes definidas no Manual de Auditoria Interna e/ou outros atos normativos editados pela UCI e ainda:

I - Os planos de auditoria interna das UC's serão compatibilizados com as ações e auditorias propostas no PAAI elaborado pela UCI, com vistas a mitigação da duplicidade de esforços e promoção de maior eficácia e eficiência do controle interno.

II - A UCI consolidará os planos de auditoria elaborados pelas UC relativamente às suas respectivas unidades, observado o princípio da segregação de funções e da eficiência do controle interno.

Artigo 14º - O responsável pelo sistema de controle interno deverá representar ao TCE, sob pena de responsabilidade solidária, sobre as irregularidades e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não-reparados integralmente pelas medidas adotadas pela administração.

Artigo 15º - Caberá à UCI prestar os esclarecimentos e orientações a respeito da aplicação dos dispositivos deste Decreto.

Artigo 16º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.
....., em de de 200....

Chefe

Chefe do Poder ou Órgão correspondente

11.3 Apêndice III - MODELO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE DISCIPLINA A ELABORAÇÃO DAS DEMAIS NORMAS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SCI Nº 01/200...

Versão: 01

Aprovação em: .../.../.....

Ato de aprovação: (Instrução Normativa nº ...)

Unidade Responsável: Unidade de Coordenação do Controle Interno

I - FINALIDADE

Dispor sobre a produção de Instruções Normativas a respeito das rotinas de trabalho a serem observadas pelas diversas unidades da estrutura do Município, objetivando a implementação de procedimentos de controle ("Norma das Normas").

II - ABRANGÊNCIA

Abrange todas as unidades da estrutura organizacional, das administrações Direta e Indireta, quer como executoras de tarefas, quer como fornecedoras ou receptoras de dados e informações em meio documental ou informatizado.

III – CONCEITOS

1. INSTRUÇÃO NORMATIVA

Documento que estabelece os procedimentos a serem adotados objetivando a padronização na execução de atividades e rotinas de trabalho.

2. MANUAL DE ROTINAS INTERNAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Coletânea de Instruções Normativas.

3. FLUXOGRAMA

Demonstração gráfica das rotinas de trabalho relacionada a cada sistema administrativo, com a identificação das unidades executoras.

4. SISTEMA

Conjunto de ações que, coordenadas, concorrem para um determinado fim.

5. SISTEMA ADMINISTRATIVO

Conjunto de atividades afins, relacionadas a funções finalísticas ou de apoio, distribuídas em diversas unidades da organização e executadas sob a orientação técnica do respectivo órgão central, com o objetivo de atingir algum resultado.

6. PONTO DE CONTROLE

Aspectos relevantes em um sistema administrativo, integrantes das rotinas de trabalho ou na forma de indicadores, sobre os quais, em função de sua importância, grau de risco ou efeitos posteriores, deva haver algum procedimento de controle.

7. PROCEDIMENTOS DE CONTROLE

Procedimentos inseridos nas rotinas de trabalho com o objetivo de assegurar a conformidade das operações inerentes a cada ponto de controle, visando restringir o cometimento de irregularidades ou ilegalidades e/ou preservar o patrimônio público.

8. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Conjunto de procedimentos de controle inseridos nos diversos sistemas administrativos, executados ao longo da estrutura organizacional sob a coordenação, orientação técnica e supervisão da unidade responsável pela coordenação do controle interno.

IV – BASE LEGAL

A presente Instrução Normativa integra o conjunto de ações, de responsabilidade do Chefe do ... (Poder ou Órgão correspondente), no sentido da implementação do Sistema de Controle Interno do Estado (ou Município), sobre o qual dispõem os artigos 31 da Constituição Federal, 59 da Lei Complementar nº 101/2000 e artigos 53 a 57º da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, além da Lei Municipal

nº .../20..., que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado (ou Município)

V - ORIGEM DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

As Instruções Normativas fundamentam-se na necessidade da padronização de procedimentos e do estabelecimento de procedimentos de controle, tendo em vista as exigências legais ou regulamentares, as orientações da administração e as constatações da unidade responsável pela coordenação do controle interno no (Poder ou órgão), decorrentes de suas atividades de auditoria interna.

Cabe à unidade que atua como órgão central de cada sistema administrativo, que passa a ser identificada como “Unidade Responsável” pela Instrução Normativa, a definição e formatação das Instruções Normativas inerentes ao sistema.

As diversas unidades da estrutura organizacional que se sujeitam à observância das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle estabelecidos na Instrução Normativa passam a ser denominadas “Unidades Executoras”.

VI – RESPONSABILIDADES

1. DO ÓRGÃO CENTRAL DO SISTEMA ADMINISTRATIVO (UNIDADE RESPONSÁVEL PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA):

- Promover discussões técnicas com as unidades executoras e com a unidade responsável pela coordenação do controle interno, para definir as rotinas de trabalho e identificar os pontos de controle e respectivos procedimentos de controle, objetos da Instrução Normativa a ser elaborada;
- Obter a aprovação da Instrução Normativa, após submetê-la à apreciação da unidade de controle interno e promover sua divulgação e implementação;
- Manter atualizada, orientar as áreas executoras e supervisionar a aplicação da Instrução Normativa.

2. DAS UNIDADES EXECUTORAS:

- Atender às solicitações da unidade responsável pela Instrução Normativa na fase de sua formatação, quanto ao fornecimento de informações e à participação no processo de elaboração;
- Alertar a unidade responsável pela Instrução Normativa sobre alterações que se fizerem necessárias nas rotinas de trabalho, objetivando sua otimização, tendo em vista, principalmente, o aprimoramento dos procedimentos de controle e o aumento da eficiência operacional;
- Manter a Instrução Normativa à disposição de todos os funcionários da unidade, zelando pelo fiel cumprimento da mesma;
- Cumprir fielmente as determinações da Instrução Normativa, em especial quanto aos procedimentos de controle e quanto à padronização dos procedimentos na geração de documentos, dados e informações.

3. DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO:

- Prestar o apoio técnico na fase de elaboração das Instruções Normativas e em suas atualizações, em especial no que tange à identificação e avaliação dos pontos de controle e respectivos procedimentos de controle;
- Por meio de atividade de auditoria interna, avaliar a eficácia dos procedimentos de controle inerentes a cada sistema administrativo, propondo alterações nas Instruções Normativas para aprimoramento dos controles ou mesmo a formatação de novas Instruções Normativas;
- Organizar e manter atualizado o manual de procedimentos, em meio documental e/ou em base de dados, de forma que contenha sempre a versão vigente de cada Instrução Normativa.

VII – FORMATO E CONTEÚDO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

O formato do presente documento serve como modelo-padrão para as Instruções Normativas, que deverão conter os seguintes campos obrigatórios:

1. NA IDENTIFICAÇÃO:

Número da Instrução Normativa

A numeração deverá ser única e sequencial para cada sistema administrativo, com a identificação da sigla do sistema antes do número e aposição do ano de sua expedição.

Formato: INSTRUÇÃO NORMATIVA S..... Nº/20...

Indicação da Versão

Indica o número da versão do documento, atualizado após alterações.

Considera-se nova versão somente o documento pronto, ou seja, aquele que, após apreciado pela unidade responsável pela coordenação do controle interno, será encaminhado à aprovação.

Aprovação

A aprovação da Instrução Normativa ou suas alterações será sempre do Chefe do (**Poder ou Órgão**), salvo delegação expressa deste.

Formato da data: .../.../20...

Ato de Aprovação

Indica o tipo e número do ato que aprovou o documento original ou suas alterações.

Sempre que a Instrução Normativa motivar efeitos externos à administração, ou nas situações em que seja conveniente maior divulgação, a aprovação deverá ocorrer através de Decreto.

Unidade Responsável

Informa o nome da unidade responsável pela Instrução Normativa (Departamento, Diretoria ou denominação equivalente), que atua como órgão central do sistema administrativo a que se referem as rotinas de trabalho objeto do documento.

2. NO CONTEÚDO:

Finalidade

Especificar de forma sucinta a finalidade da Instrução Normativa, que pode ser identificada mediante uma avaliação sobre quais os motivos que levaram à conclusão da necessidade de sua elaboração.

Dentro do possível, indicar onde inicia e onde termina a rotina de trabalho a ser normatizada.

Exemplo:

Estabelecer procedimentos para aditamento (valor e prazo) de contratos de aquisição de mate-

riais e contratações de obras ou serviços, desde o pedido até a publicação do extrato do contrato.

Abrangência

Identificar o nome das unidades executoras. Quando os procedimentos estabelecidos na Instrução Normativa devem ser observados, mesmo que parcialmente, por todas as unidades da estrutura organizacional, esta condição deve ser explicitada.

Conceitos

Têm por objetivo uniformizar o entendimento sobre os aspectos mais relevantes inerentes ao assunto objeto da normatização.

Especial atenção deverá ser dedicada a esta seção nos casos da Instrução Normativa abranger a todas as unidades da estrutura organizacional.

Base legal e regulamentar

Indicar os principais instrumentos legais e regulamentares que interferem ou orientam as rotinas de trabalho e os procedimentos de controle a que se destina a Instrução Normativa.

Responsabilidades

Esta seção destina-se à especificação das responsabilidades específicas da unidade responsável pela Instrução Normativa (órgão central do respectivo sistema administrativo) e das unidades executoras, inerentes à matéria objeto da normatização.

Não se confundem com aquelas especificadas no item VI deste documento.

Procedimentos

Tratam da descrição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle.

Considerações finais

Esta seção é dedicada à inclusão de orientações ou esclarecimentos adicionais, não especificadas anteriormente, tais como:

- medidas que poderão ser adotadas e/ou conseqüências para os casos de inobservância ao que está estabelecido na Instrução Normativa;
- situações ou operações que estão dispensadas da observância total ou parcial ao que está estabelecido;
- unidade ou pessoas autorizadas a prestar esclarecimentos a respeito da aplicação da Instrução Normativa.

VIII – PROCEDIMENTOS PARA ELABORAÇÃO DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

Com base na análise preliminar das rotinas e procedimentos que vêm sendo adotados em relação ao assunto a ser normatizado, deve-se identificar, inicialmente, as diversas unidades da estrutura organizacional que têm alguma participação no processo e, para cada uma, quais as atividades desenvolvidas, para fins da elaboração do fluxograma.

Também devem ser identificados e analisados os formulários utilizados para o registro das operações e as interfaces entre os procedimentos manuais e os sistemas computadorizados (aplicativos).

A demonstração gráfica das atividades (rotinas de trabalho e procedimentos de controle) e dos documentos envolvidos no processo, na forma de fluxograma, deve ocorrer de cima para baixo e da esquerda para direita, observando-se os padrões e regras geralmente adotados neste tipo de instrumento, que identifiquem, entre outros detalhes, as seguintes ocorrências:

- Início do processo (num mesmo fluxograma pode haver mais de um ponto de início, dependendo do tipo de operação);
 - Emissão de documentos;
 - Ponto de decisão;
 - Junção de documentos;
 - Ação executada (análise, autorização, checagem de autorização, confrontação, baixa, registro, etc.).
- Além das atividades normais, inerentes ao processo, devem ser indicados os procedimentos de controle aplicáveis.

As diversas unidades envolvidas no processo deverão ser segregadas por linhas verticais, com a formação de colunas com a identificação de cada unidade ao topo. No caso de um segmento das rotinas de trabalho ter que ser observado por todas as unidades da estrutura organizacional, a identificação pode ser genérica, como por exemplo: “área requisitante”.

Se uma única folha não comportar a apresentação de todo o processo, serão abertas tantas quantas necessárias, devidamente numeradas, sendo que neste caso devem ser utilizados conectores, também numerados, para que possa ser possível a identificação da continuidade do fluxograma na folha subsequente, e vice-versa. Procedimento idêntico deverá ser adotado no caso da necessidade do detalhamento de algumas rotinas específicas em folhas auxiliares.

O fluxograma, uma vez consolidado e testado, orientará a descrição das rotinas de trabalho e dos procedimentos de controle na Instrução Normativa e dela fará parte integrante como anexo.

As rotinas de trabalho e os procedimentos de controle na Instrução Normativa deverão ser descritos de maneira objetiva e organizada, com o emprego de frases curtas e claras, de forma a não facultar dúvidas ou interpretações dúbias, com uma linguagem essencialmente didática e destituída de termos ou expressões técnicas, especificando o “como fazer” para a operacionalização das atividades, identificando os respectivos responsáveis e prazos.

Deverá conter, porém, os detalhamentos necessários para a clara compreensão de tudo que deverá ser observado no dia-a-dia, em especial quanto aos procedimentos de controle cuja especificação não consta do fluxograma. Incluem-se neste caso, por exemplo:

- Especificação dos elementos obrigatórios em cada documento;
- Destinação das vias dos documentos;
- Detalhamento das análises, confrontações e outros procedimentos de controle a serem executados em cada etapa do processo;
- Relação de documentos obrigatórios para a validação da operação;
- Aspectos legais ou regulamentares a serem observados;
- Os procedimentos de segurança em tecnologia da informação aplicáveis ao processo (controle de acesso lógico às rotinas e bases de dados dos sistemas aplicativos, crítica nos dados de entrada, geração de cópias back-up, etc.).

Quando aplicáveis, os procedimentos de controle poderão ser descritos à parte, na forma de “check list”, que passarão a ser parte integrante da Instrução Normativa como anexo. Neste caso, a norma deverá estabelecer qual a unidade responsável pela sua aplicação e em que fase do processo deverá ser adotado.

No emprego de abreviaturas ou siglas, deve-se identificar o seu significado, por extenso, na primeira vez que o termo for mencionado no documento e, a partir daí, pode ser utilizada apenas a abreviatura ou sigla, como por exemplo: Departamento de Recursos Humanos – DRH; Tribunal de Contas do Estado – TCE.

Uma vez concluída a versão final da Instrução Normativa ou de sua atualização, a minuta deve ser encaminhada à unidade responsável pela coordenação do controle interno, que aferirá a observância desta norma e avaliará os procedimentos de controle, podendo propor alterações, quando cabíveis.

Devolvida a minuta pela unidade de coordenação do controle interno à unidade responsável pela Instrução Normativa, esta a encaminhará para aprovação e, posteriormente, providenciará sua divulgação e implementação.

IX – CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Os esclarecimentos adicionais a respeito deste documento poderão ser obtidos junto à Unidade de Controle Interno que, por sua vez, através de procedimentos de auditoria interna, aferirá a fiel observância de seus dispositivos por parte das diversas unidades da estrutura organizacional.

2. Esta instrução entra em vigor a partir da data de sua publicação.

Local, ... de de 20....

12. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. O impacto do modelo gerencial na administração pública. Cadernos da ENAP, Brasília, n. 10, 1997.

AZEVEDO, Mayalú Tameirão de. A avaliação dos controles internos no âmbito das Auditorias de Natureza Operacionais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO. Monografia. Brasília: ISC- TCU, 2009. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/a-avaliacao-dos-controles-internos-no-ambito-das-auditorias-de-natureza-operacionais-realizadas-pelo-tribunal-de-contas-da-uniao-destacando-a-abordagem-dos-componentes-do-coso.htm>. Acesso em 23.08.2016.

BRASIL. Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/conteudo/sid/253> acesso em 26.10.2016.

BRASIL. Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública. Tribunal de Contas do Estado de Espírito Santos. Disponível em: <http://www.tce.es.gov.br/portais/Portals/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/TCEES%20-%20Guia%20Implanta%C3%A7%C3%A3o%20do%20Sistema%20de%20Controle%20Interno.pdf> acesso em 16.01.2017.

BRASIL. Cartilha de Orientações sobre Controle Interno. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Junho de 2012. Disponível em: https://www.tce.mg.gov.br/img_site/Cartilha_Controlo%20Interno.pdf, acesso em 08.04.2016.

BRASIL. Lei Federal nº 10.180 de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em : https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm Acesso em 07.10.2016.

CASTRO, Rodrigo P.A. Sistema de Controle Interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial. Editora Forum. Belo Horizonte, 2008.

CHIAVENATO, Idalberto. Administração Geral e Pública. Rio de Janeiro: Campus Elsevier, 2013.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission . Fraud Risk Management Guide. Executive Summary. Disponíble in: <http://www.coso.org/documents/COSO-Fraud-Risk-Management-Guide-Executive-Summary.pdf>. Acesso em 30.11.2016

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. Ed. Forense. 29ª Edição, 2016.

FREITAS, Juarez. O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008.

GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2008.

GUERRA, Evandro Martins. Os controles externos e internos da administração pública. Belo Horizonte: Ed. Forum, 2005.

MARINELA, Fernanda. Direito Administrativo. 9ª Edição, Ed. Saraiva. São Paulo, 2015.

MEDAUAR, Odete. Controle da Administração Pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.