

# **Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde\***

## *Evaluation of the effectiveness of Internal Control by Management perception and by Office of the Comptroller General (CGU) perception: The case of the Ministry of Health*

**Andreya Ferreira da Silva Mota\*\***

**José Alves Dantas\*\*\***

### **Resumo**

Este artigo analisa as percepções sobre o funcionamento dos controles internos de uma unidade por duas óticas: a dos próprios gestores e a dos auditores da CGU durante o período de 2010 a 2013, após a vigência da Portaria TCU 277/2010, a qual introduziu um questionário a ser preenchido pelas unidades jurisdicionadas baseado nos componentes do controle interno estabelecidos pelo COSO. Para tanto, foram analisados os Relatórios de Gestão das unidades jurisdicionadas do Ministério da Saúde em Brasília, que continham as autoavaliações sobre os controles internos pela perspectiva da administração, e os Relatórios de Auditoria Anual de Contas apresentados pela CGU, com os resultados das avaliações sobre os controles internos das unidades após as auditorias executadas pelo órgão de controle. Como resultado, observou-se que a percepção da administração tende a ser mais positiva que a do órgão de controle, bem como que a administração considerou que houve uma melhora nos controles internos ao longo do período avaliado, enquanto a CGU atribuiu a mesma nota para os controles internos das unidades para todo o período examinado, não considerando que houve melhoria nos controles internos como um todo.

*Palavras-chaves: Controle Interno; COSO; Administração Pública; CGU; TCU.*

### **Abstract**

This article analyses the perceptions of the internal controls functioning from one unit by two points of view: the managers and the CGU auditors. The scope covered the period between 2010 and 2013, after the arrival of the Ordinance TCU/277/2010, which had introduce a questionnaire to be completed by units based on the components of internal control established by COSO. Thus, the Management Reports of units from Ministry of

Health in Brasília were analyzed, which used to have the self-assessments on internal controls by management perspective, and the Annual Reports of Accounts Audit submitted by CGU, with the results of evaluations on internal controls of the units, after the audits performed by the control agency. As a result, it was observed that the perception of management tends to be more positive than the perception of the control agency, as well as the management considered that there was an improvement in internal controls along the studied period, while the CGU assigned the same score to the units' internal controls on the entire period examined, whereas there was no improvement in internal controls in general.

*Keywords: Internal Control; COSO; Public Administration; CGU; TCU.*

\* Artigo enviado em 14/11/2014 e aceito em 08/12/2015.

\*\* Analista de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União; Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB); Especialista em Auditoria e Contabilidade em IFRS pela UnB.

\*\*\* Professor da Universidade de Brasília (UnB); Doutor em Ciências Contábeis pela Unb.

## I. Introdução

Nos termos da Constituição Federal/88, compete ao Tribunal de Contas da União (TCU) julgar as contas dos administradores e dos demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta. Assim sendo, a Lei Orgânica do TCU dispõe que a prestação de contas dos gestores públicos deve conter elementos e demonstrativos que evidenciem a regular aplicação dos recursos públicos.

Destarte, as contas dos administradores e responsáveis pelos órgãos da administração direta e indireta serão anualmente submetidas a julgamento do Tribunal, sob forma de tomada ou prestação de contas, devendo constar, dentre outros elementos, o Relatório de Gestão, que é um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas (UJs) durante um exercício financeiro (Olkowski, 2011).

Conforme orientações expedidas pelo TCU às UJs, no que diz respeito à elaboração do Relatório de Gestão, tal documento deve conter todos os fatos relevantes da gestão no exercício, demonstrados por dados consistentes, servindo, assim, para a autorreflexão dos gestores sobre como foi o desempenho da sua gestão num determinado exercício. Esse documento, além de ser um instrumento para os órgãos de controle e de autorreflexão sobre a gestão dos administradores, representa também uma oportunidade de prestar contas à sociedade, tendo em vista a publicação dos Relatórios de Gestão na *Internet*, com acesso amplo e irrestrito, considerando que os cidadãos são os principais beneficiários dos resultados a serem gerados pela atuação dos gestores públicos (TCU, 2014).

Em 1992, o Comitê das Entidades Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations - COSO*) publicou um estudo relevante sobre controle interno, intitulado “Controles Internos - Estrutura Integrada”, para auxiliar empresas e outras organizações a avaliarem e aperfeiçoarem seus sistemas de controle interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades, visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. Tal estudo foi revisado e uma nova versão foi publicada em 2013, a qual considerou os conceitos fundamentais da estrutura original como princípios associados aos componentes anteriormente definidos.

O modelo do COSO tornou-se referência mundial para as organizações de uma forma geral, como metodologia de avaliação e aperfeiçoamento dos seus sistemas de controle interno, e posteriormente de gerenciamento de riscos, sendo também incorporado pelas entidades ligadas ao setor público.

Em um processo de adoção do modelo gerencial (ênfase no desempenho da atuação e nos resultados das ações), evidencia-se a importância de que os órgãos fortaleçam seus controles internos e passem a fazer uma avaliação de seus riscos para viabilizar a mitigação de eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos da entidade.

Nesse cenário, o TCU expediu as Decisões Normativas (DN) nº 107 e 110, de 27 de outubro de 2010 e de 1º de dezembro de 2010, respectivamente, as quais definiam a forma, os prazos e o conteúdo dos Relatórios de Gestão para o exercício de 2010. A partir de então, o funcionamento do sistema de controle interno e gestão de riscos das UJs tornaram-se informações obrigatórias de apresentação no conteúdo dos respectivos Relatórios de Gestão, contemplando os seguintes aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento. A Portaria TCU 277, de 07 de dezembro de 2010, regulamentou essas Decisões Normativas com um questionário nos moldes do COSO, o qual passou a ser preenchido pelos gestores como uma autoavaliação a partir do exercício de 2010, sendo reaplicado nos exercícios subsequentes e apresentados nos respectivos Relatórios de Gestão.

No que se refere ao sistema de controle interno da administração pública, a Constituição Federal/88, nos termos dos artigos 70 a 74, dispõe sobre o assunto.

A Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, regulamentada pelos Decretos n.º 3.591 e n.º 4.304, de 06 de setembro de 2000 e 16 de julho de 2002, respectivamente, e legislações subsequentes, estabelece as atribuições do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), que tem a Controladoria-Geral da União (CGU) como órgão central.

Entre as finalidades do SCI estão a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; e o apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, representado pelo TCU.

Nesse sentido, a CGU realiza auditorias anuais nas contas dos administradores públicos federais, de modo a analisar os atos e as condutas das respectivas gestões, com vistas a instruir os processos de prestações de contas que subsidiarão o julgamento pelo TCU.

Dessa forma, este artigo tem o objetivo de analisar a avaliação dos controles internos, por meio de duas óticas: a dos gestores de uma unidade examinada e a dos auditores da Controladoria-Geral da União, órgão de controle, executando um estudo de caso sobre as UJs que compõem o Ministério da Saúde em Brasília, considerando apenas a administração direta. Além de verificar a coerência entre essas duas percepções, este artigo busca observar a evolução de tal avaliação após a vigência da Portaria TCU 277/2010, que adotou o questionário no modelo do COSO, tendo em vista que o objeto de análise engloba os exercícios de 2010 a 2013, a fim de observar se houve melhoras nos controles internos e, conseqüentemente, uma melhor avaliação dos riscos com o objetivo de mitigar eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos propostos nas gestões observadas.

Para tanto, foram analisados os Relatórios de Gestão das Unidades Jurisdicionadas do Ministério da Saúde dos exercícios de 2010 a 2013 e os Relatórios de Auditoria Anual de Contas referentes aos exercícios de 2010 a 2013 expedidos pela CGU, correspondentes às UJs em questão.

Além dessa parte introdutória, que contextualiza o tema e define o propósito e o alcance da pesquisa, o presente estudo contempla: a revisão de literatura sobre o tema, incluindo administração pública, controle interno, *control self-assessment* e pesquisas sobre o tema (Seção 2); a descrição dos procedimentos metodológicos para a realização dos testes empíricos (Seção 3); a análise e a discussão dos resultados (Seção 4); e as considerações finais, considerando o cotejamento entre as referências teóricas e as evidências empíricas apuradas (Seção 5).

## 2. Fundamentação teórica

Nesta seção será tratada a revisão da literatura relacionada aos temas administração pública, controle interno e *control self-assessment*, além da apresentação de trabalhos que versaram sobre controle interno.

### 2.1 Administração Pública

Segundo Di Pietro (2012), a expressão administração pública deve ser analisada tomando por base dois aspectos, o subjetivo e o objetivo. No aspecto subjetivo (formal), designa os entes que exercem a atividade administrativa, compreendendo pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos aos quais compete a função administrativa. No aspecto objetivo (material), designa a atividade concreta do Estado, a própria atividade administrativa exercida, predominantemente, pelo Poder Executivo.

Para Castro (2013) é necessário distinguir os conceitos de administração pública e de governo. Enquanto administração pública representa os órgãos constituídos para a concretização dos objetivos do governo, em sentido formal, e atividade pública ou serviço público, em sentido material, governo consiste no poder de direção que preside a vida do Estado e provê as necessidades coletivas.

Conforme Meirelles (2010), a expressão governo possui mais de um sentido. No sentido formal, é o conjunto de Poderes e órgãos constitucionais. No sentido material, trata-se do complexo de funções estatais básicas. Operacionalmente se refere à condução política dos negócios públicos. Dessa forma, comparativamente, governo seria a atividade política e discricionária, enquanto administração pública corresponderia a uma atividade neutra, normalmente vinculada à lei ou à norma técnica.

No Brasil, a administração pública federal foi definida pelo Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual a dividiu entre administração direta e administração indireta. A administração direta se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, a qual abrange os três poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário. A administração indireta compreende o conjunto de entidades vinculadas aos respectivos Ministérios.

A administração pública deve atuar conforme os normativos legais e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo. Ao infringir as normas legais e os princípios básicos da administração, ultrapassar a competência ou se desviar da finalidade institucional, o agente público vicia o ato de ilegitimidade. O interesse público estabelece a verificação da eficiência do serviço ou a utilidade do ato administrativo, exigindo sua modificação ou supressão, mesmo que legítimo, mas ineficiente, inútil, inoportuno ou inconveniente à coletividade. Dessa forma, os Estados de Direito, como é o caso do Brasil, ao organizarem sua administração, delimitam a competência de seus órgãos e agentes e definem os tipos e formas de controle de toda a atuação administrativa, como mecanismo de defesa da própria administração e dos direitos dos administrados (Meirelles, 2010).

Para Meirelles (2010, p. 697), no âmbito da administração pública, controle “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”.

A Constituição de 1988, em seus artigos 70 e 71, determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Para Meirelles (2010) o controle externo é realizado por órgão estranho à administração responsável pelo ato controlado, enquanto o controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria administração.

Conforme o artigo 1º da Lei Orgânica do TCU, entre outras competências, compete ao TCU:

*Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário.*

A competência do TCU de julgar as contas dos administradores públicos, atribuída pelo inciso II do art. 71 da Constituição Federal, foi disciplinada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, pelo Decreto-Lei nº 200/67, pela Lei nº 6.223, de 14 de julho de 1975, e pela Lei Orgânica do TCU. Tal legislação dispõe sobre a atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

A Lei Orgânica do TCU dispõe que os processos de tomada e prestação de contas das unidades jurisdicionadas são formalizados pelos órgãos do sistema de controle interno, em consonância com as orientações expedidas pelo TCU, e encaminhados anualmente ao Tribunal para apreciação e julgamento.

De acordo com o Anexo II da Portaria CGU nº 650, de 28 de março de 2014, as unidades responsáveis pela organização e apresentação do processo anual de contas junto ao órgão de controle interno e posteriormente junto ao Tribunal de Contas da União (Unidades Jurisdicionadas - UJs), terão as contas julgadas pelo Tribunal de Contas da União, individualmente ou agregando/consolidando outras unidades, conforme detalhamento contido em norma anual do TCU que trata da matéria.

A CGU, como órgão central do SCl, realiza, em cumprimento ao disposto no Inciso II do Art. 74 da Constituição Federal, diversas atividades que estão relacionadas com a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal.

Entre essas atividades está a Auditoria Anual de Contas, a qual visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União. As Auditorias Anuais de Contas realizadas pela CGU são regulamentadas pelas Portarias emitidas pelo órgão, bem como pelos normativos publicados pelo Tribunal de Contas da União anualmente.

## **2.2 Controle Interno**

A obra “Controle Interno - Estrutura Integrada”, publicada pelo COSO em 1992, e atualizada em 2013, é reconhecida como um modelo para o desenvolvimento, a implementação e a condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia. Para o COSO (2013, p.6) controle interno “é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade”.

Segundo Baltaci e Yilmaz (2006) o controle interno consiste no estabelecimento de um sistema em que todas as ações sejam monitoradas de forma proativa, as irregularidades sejam corrigidas e as deficiências sejam relatadas ao topo da gestão.

A estrutura apresentada pelo COSO possui três categorias de objetivos: operacional, divulgação e conformidade. Além disso, compreende cinco componentes integrados, sendo eles: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento. A estrutura estabelece também dezessete princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente, de modo que, ao aplicá-los, uma entidade poderá ter um controle interno eficaz, além de convergir para os objetivos operacionais, de divulgação e de conformidade.

Conforme Pardini (2013), os princípios que apoiam os componentes do controle interno definidos pelo COSO estão relacionados no Quadro 1:

Quadro 1 - Princípios que apoiam os componentes do controle interno definidos pelo COSO

Componente	Definição	Princípios
Ambiente de controle	Proporciona a base para os controles internos em toda a organização. Determina os padrões de gestão e os valores éticos que orientam as boas práticas adotadas pela empresa.	1 - Comprometimento com integridade e valores éticos;
		2 - Reforço de responsabilidades de supervisão;
		3 - Estabelecimento de uma estrutura de responsabilidades e autoridade,
		4 - Demonstração de compromisso com a competência;
		5 - Reforço de responsabilidade por prestação de contas.
Avaliação de riscos	Define que a gestão deve conhecer todos os riscos que podem afetar a possibilidade da empresa alcançar os objetivos definidos para a operação, comunicação e conformidade.	6 - Especificação de objetivos relevantes;
		7 - Identificação e avaliação dos riscos;
		8 - Avaliação do risco de fraudes;
		9 - Identificação e avaliação de mudanças relevantes.
Atividades de controle	Abrange políticas e procedimentos adotados pela empresa para minimizar a ocorrência e/ou impacto dos riscos inerentes à operação.	10 - Seleção e desenvolvimento de atividades de controle;
		11 - Seleção e desenvolvimento de atividades de controle em TI;
		12 - Estabelecimento de políticas e procedimentos.
Informação e comunicação	Referente às informações necessárias para a condução das responsabilidades da gestão sobre os controles internos no alcance dos objetivos previamente definidos.	13 - Obtenção, geração ou utilização de informações relevantes;
		14 - Comunicação interna suporte para controles internos;
		15 - Comunicação externa.
Atividades de monitoramento	Avaliações realizadas para certificar se os controles internos estão presentes e efetivos.	16 - Realização de avaliações contínuas ou independentes;
		17 - Avaliação e comunicação de deficiências à alta administração.

Fonte: Pardini (2013), com adaptações

No que se refere ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que tem a CGU como órgão central, o Decreto n.º 3.591/00 define que compreende o conjunto de atividades de avaliação dos resultados de ações de programas, comprovação da legalidade dos atos de gestão e controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

Segundo Castro (2010), para atender ao que dispõe o art. 74 da Constituição Federal, o modelo de sistema de controle interno do governo federal foi sofrendo ajustes passando de controle interno administrativo para controle financeiro e foi consolidado como auditoria interna, tendo a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) como representante operacional da CGU para a realização dos trabalhos de auditoria na administração direta e indireta.



A Resolução CFC nº 986, de 21 de novembro de 2003, define que a atividade da auditoria interna, por meio de exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados, avalia a integridade, a adequação, a eficácia, a eficiência e a economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com o objetivo de assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Conforme a Instrução Normativa CGU n.º 01, de 06 de abril de 2001, à técnica de auditoria cabe, entre outras atividades, “apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal” (Controladoria-Geral da União, 2001).

Nesse contexto, observa-se que a SFC pode se utilizar da análise efetuada em relação aos controles internos das entidades auditadas para atribuir e classificar os riscos das operações realizadas por suas unidades jurisdicionadas, tendo em vista que cada vez mais têm sido demandado da Secretaria ações que visem avaliar sistemas de controle interno da administração pública, conforme exigências previstas em recentes Decisões Normativas do Tribunal de Contas da União sobre os processos de tomada e prestação de contas. Além disso, a regular identificação de fragilidades em controles internos contribui para recomendações efetivas que promovam seu aperfeiçoamento.

### **2.3 Control Self-Assessment**

Segundo a Febraban (2004), o *Control Self-Assessment* (CSA) consiste na metodologia utilizada para avaliação e revisão dos principais objetivos dos negócios da organização, dos riscos envolvidos na busca por atingir esses objetivos e dos controles internos projetados para administrar esses riscos, avaliando a sua eficácia.

Essa técnica pode ser utilizada com o intuito de avaliar aspectos relativos a controles, processos, riscos e cumprimento de objetivos, mediante reuniões, questionários ou autoanálise gerencial. Os questionários de autoavaliação são elaborados objetivando avaliar as estruturas de controle, sendo respondidos pelos próprios gestores, de modo a permitir a identificação da existência ou aderência de controles adequados. Por meio dessa ferramenta, o gestor consegue avaliar se seu processo está ou não aderente às melhores práticas de controle (Febraban, 2004).

Conforme Barragan (2005, p. 100), “a autoavaliação permite assegurar maior atenção aos controles relacionados com os objetivos do negócio, melhorar a capacidade de detecção e monitoramento dos riscos, e o entendimento das responsabilidades, reduzindo os custos e, conseqüentemente, levando todos ao autocontrole”.

De acordo com Protiviti (2006), algumas situações podem gerar preocupações e obstáculos quando da implementação do CSA, tais como:

- Pode ser complicado para ambientes descentralizados, quando ocorre mudanças rápidas, alta rotatividade ou a cultura organizacional não apoia e não valoriza a comunicação, abertura e confiança;
- Ausência de definição clara de objetivos, ou deficiência na comunicação dos objetivos; e
- Muitas organizações podem demorar a adotar novas metodologias, tal como o CSA, devido, em partes, aos custos iniciais.

Embora haja pontos fracos na aplicação do CSA, Cannavina (2014) destaca que a avaliação por meio dessa ferramenta tem grande importância na administração pública federal, mais especificamente na percepção dos gestores públicos federais quanto à estruturação dos controles internos dos órgãos federais.

Para a Febraban (2004), o sucesso do uso da metodologia do CSA depende do acultramento sobre os riscos e controles de suas atividades pelos gestores dos processos e por todos os funcionários da organização, de forma que o reporte e a identificação dos riscos não estejam associados a punições, e sim que enfatizem a melhoria dos processos e, por consequência, dos resultados da organização. Além disso, a escolha do facilitador e a definição clara do objetivo que se quer atingir com o processo também são determinantes para o bom êxito do CSA.

## 2.4 Pesquisa sobre controle interno

Nesta seção são discutidos quatro estudos científicos (Araújo, 2007; Dantas *et al*, 2010, Olkowski, 2011; e Lima, 2012) que versaram sobre o tema controle interno, destacando, resumidamente, os objetivos e os principais resultados encontrados.

Nesse sentido, Araújo (2007) apresentou um trabalho com o objetivo de identificar a percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino - IFEs vinculadas ao Ministério da Educação sobre a atuação da CGU na contribuição ao aprimoramento do SCI do Poder Executivo Federal. Como resultado, concluiu que seria necessário que a CGU efetivasse mudanças significativas com vistas a promover um controle mais focado em resultados, tendo em vista que na percepção dos auditores internos das IFEs, os procedimentos utilizados na época da realização do trabalho eram formais e não gerenciais.

No que diz respeito à avaliação do custo versus benefício da implementação de controles internos, Dantas *et al* (2010) publicaram artigo com o intuito de propor um método capaz de fazer essa análise, utilizando como referência os preceitos de gerenciamento de risco e de controle interno definidos pelo COSO. O estudo demonstrou que a utilização de procedimentos de avaliação de riscos e a construção de metodologia que relacione a importância do risco e a eficácia do controle já estabelecido são importantes para possibilitar o fortalecimento dos controles vinculados aos riscos de maior relevância; o direcionamento dos recursos às atividades que mais agregam valor; a minimização de desperdícios e os perigos do over control; e o amadurecimento do ambiente de controle.

Em outro trabalho, utilizando o questionário nos moldes do COSO aplicado pelo TCU para a composição do Relatório de Gestão das unidades jurisdicionadas, citado na Seção I, Olkowski (2011) analisou o resultado das autoavaliações dos controles internos e riscos realizadas pelos gestores da administração pública federal direta. Como resultado, foi observado que a média final das notas atribuídas a cada um dos componentes do controle interno definidos pelo COSO ficou em torno de 4, em uma escala que vai de 1 a 5, o que levou o autor a concluir que a administração pública federal Direta atende parcialmente aos requisitos de controle interno avaliados, segundo os critérios da Portaria TCU 277/2010. Além disso, foi constatada a discrepância entre as notas atribuídas na autoavaliação realizada pelas diversas Secretarias de um mesmo Ministério, o que pode indicar que o sistema de controle interno das diversas unidades de um Ministério difere entre si, embora essas UJs componham o mesmo órgão.

Por fim, o Sistema de Controle Interno Federal foi objeto de estudo de Lima (2012), o qual teve o objetivo de avaliar a efetiva contribuição desse sistema na transparência das contas públicas, partindo do princípio que o controle interno é um instrumento de *accountability*. O estudo concluiu que, embora o Brasil tenha acompanhado a modernização por meio de normativos constitucionais e infraconstitucionais para a elevação do nível de transparência governamental, é fundamental a regulamentação de uma estrutura integrada dos sistemas de controle interno nos três poderes da União.

## 3. Procedimentos metodológicos

### 3.1 Delimitação do estudo de caso

Conforme mencionado na Seção I, as unidades jurisdicionadas dos três poderes da União efetuam uma autoavaliação dos seus controles internos, constante dos respectivos Relatórios de Gestão disponíveis para consulta pública no sítio do TCU, contemplando os componentes do controle interno definidos pelo COSO. Por conseguinte, a CGU, no âmbito do Poder Executivo, ao realizar as Auditorias Anuais de Contas das UJs, avalia o funcionamento dos controles internos e registra sua percepção, como órgão de controle, nos relatórios de auditoria disponibilizados no sítio da Controladoria-Geral da União.

Tendo em vista o objetivo proposto por este estudo, que se restringe ao Ministério da Saúde, foram analisadas as percepções sobre os controles internos das seguintes UJs: Departamento de Informática do SUS (Datusus); Diretoria-Executiva do Fundo Nacional de Saúde (FNS); Secretaria de Atenção à Saúde (SAS); Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos (SCTIE); Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde (SGTES); Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa (SGEP); Secretaria de Vigilância em Saúde (SVS);

Secretaria Especial de Saúde Indígena (Sesai); e Secretaria Executiva do Ministério da Saúde (SE), consolidando as informações sobre a gestão das unidades do Ministério não relacionadas para apresentação de relatório de gestão.

Ressalta-se que as UJs examinadas abrangem toda a estrutura do Ministério da Saúde em Brasília, o qual é composto por sete secretarias (SAS, SCTIE, SGTES, SGEP, SVS, Sesai e SE). Além dessas macro unidades, compuseram também a análise as UJs Datusus e FNS, as quais estão contidas nas secretarias mencionadas.

### 3.2 Etapas e parâmetros de análise

Para atender ao objetivo deste estudo, foram adotadas as seguintes etapas de procedimentos:

a) *Extração do sítio do Tribunal de Contas da União dos Relatórios de Gestão do período de 2010 a 2013 das UJs selecionadas para o estudo de caso;*

b) *Extração do sítio da Controladoria-Geral da União dos Relatórios das Auditorias Anuais de Contas realizadas nas UJs relacionadas na Seção 3.1 pelo Órgão Central do SCl do Poder Executivo Federal no período em questão;*

c) *Tabulação dos dados constantes na autoavaliação das UJs mencionadas, as quais são atribuídas notas de 1 a 5 para cada item do componente do controle interno avaliado, de modo que quanto maior a nota atribuída, melhor é a avaliação para os itens dos componentes do controle interno, conforme o quadro a seguir:*

Quadro 2 - Escala de valores atribuídos aos componentes do controle interno das UJs

Nota	Aplicação do fundamento na UJ	Descrição da nota atribuída
1	Totalmente inválida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ;
2	Parcialmente inválida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria;
3	Neutra	Significa que não há como avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ;
4	Parcialmente válida	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria;
5	Totalmente válido	Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.

*Fonte: Portaria TCU nº 90/2014, Quadro A.2.4*

Dessa forma, considerando que as notas 3 que foram atribuídas pelos gestores durante a autoavaliação denotam que não foi possível afirmar se o item do componente do controle interno é aplicado ou não na UJ, os itens que receberam essa pontuação foram desconsiderados para a apuração da média da avaliação final,

tendo em vista que poderiam influenciar a apuração do resultado, podendo obter resultados subavaliados ou superavaliados, quando na verdade a nota 3 indica que aquele fundamento não se aplica à UJ ou não foi possível de ser avaliado.

Tendo em vista que as pontuações 1 e 2 denotam uma avaliação negativa dos controles internos da unidade examinada e que as notas 4 e 5 denotam uma avaliação positiva, foi construída uma nova escala de modo que as médias encontradas refletissem a avaliação realizada pelos gestores, considerando as avaliações negativas com notas abaixo de 0, as avaliações positivas com notas acima de 0 e as avaliações neutras com nota 0, utilizando uma escala de -2 a 2. Contudo, por se tratar de médias, as notas negativas serão representadas pelo intervalo de -2,00 a -0,50, as avaliações positivas pelo intervalo de 0,50 a 2,00 e as avaliações neutras pelas notas compreendidas entre -0,49 e 0,49, da seguinte forma:

Quadro 3 - Escala das médias encontradas nas avaliações dos componentes do controle interno realizadas

Intervalo da Média	Avaliação da aplicação do componente do controle interno na UJ	Descrição da média encontrada
-2,00 a -1,50	Inexistente	Significa que o componente do controle interno é integralmente não aplicado no contexto da UJ. Equivalente à nota 1 na escala definida pelo TCU;
-1,49 a -0,50	Ruim	Significa que o componente do controle interno é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria. Equivalente à nota 2 na escala definida pelo TCU;
-0,49 a 0,49	Razoável (Neutro)	Significa que a média dos itens avaliados resultou em uma avaliação neutra, ou seja, o componente do controle interno é razoavelmente aplicado no contexto da UJ;
0,50 a 1,49	Bom	Significa que o componente do controle interno é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria. Equivalente à nota 4 na escala definida pelo TCU;
1,50 a 2,00	Ótimo	Significa que o componente do controle interno é integralmente aplicado no contexto da UJ. Equivalente à nota 5 na escala definida pelo TCU.

Fonte: Elaboração própria

Na apuração da percepção sobre o controle interno como um todo, considerando a média dos cinco componentes de controle, foi utilizada a mesma escala demonstrada no Quadro 3.

Para os exercícios de 2012 e 2013, a SAS não trouxe a autoavaliação dos controles internos no seu Relatório de Gestão. No entanto, os Relatórios Anuais de Contas da CGU apresentaram uma comparação entre a autoavaliação da UJ, que foi obtida por questionário respondido pela administração para subsidiar os trabalhos da CGU e que possuíam os mesmos moldes do adotado pelo TCU, e a percepção dos auditores sobre os controles internos da unidade, informação que foi considerada para este estudo;

d) *Tabulação dos resultados das auditorias realizadas pela CGU no que diz respeito aos controles internos das UJs avaliadas:*

Os relatórios das Auditorias de Contas Anuais realizadas pela CGU trazem um item, que compõe a seção denominada "Análise Gerencial", o qual aborda a avaliação dos controles internos das UJs realizadas pelo órgão

de controle. Esse item é intitulado “Avaliação do Funcionamento do Sistema de Controle Interno da UJ” ou “Avaliação dos Controles Internos Administrativos”, dependendo do exercício avaliado. Somente os relatórios do exercício de 2010 não apresentaram a seção denominada “Análise Gerencial”, mas apresentaram o item citado anteriormente.

Para a tabulação dos resultados, foram consideradas somente as informações constantes no item mencionado, não sendo consideradas as avaliações apresentadas na seção intitulada “Achados da Auditoria”.

Em alguns relatórios, a CGU trouxe explicitamente a avaliação realizada com a mesma escala seguida pelos gestores, conforme apresentado no Quadro 2. Em outros casos, a avaliação foi apresentada de forma conceitual, trazendo pontos positivos e negativos para os componentes do controle em questão, de forma que, para fins deste trabalho, conforme os pontos positivos e negativos apontados para os aspectos avaliados, foi realizada a interpretação dessas informações de modo a classificar a avaliação realizada na escala apresentada no Quadro 3.

Para alguns casos, foram consultados alguns integrantes das equipes da CGU que realizaram as auditorias em questão, de modo a validar a interpretação efetuada;

*e) Comparação sobre a percepção das UJs em relação aos seus controles internos e a percepção da CGU, após os testes de auditoria realizados, sobre esses mesmos controles descritos pelas Unidades auditadas.*

Essa comparação foi realizada considerando a escala constante do Quadro 3 para ambas as percepções: das UJs e da CGU;

*f) Análise da coerência entre as duas avaliações realizadas e proposta de melhorias na ferramenta utilizada para a autoavaliação, quando detectada a necessidade; e*

*g) Identificação ou não de melhorias nos controles internos das UJs, pelas percepções das duas óticas ou de apenas uma delas, ao longo do período analisado.*

### **3.3 Índice de descarte**

A fim de computar os resultados das percepções sobre os controles internos, objeto deste estudo, nos moldes do questionário que o TCU aplica às UJs, foi considerado necessário atingir um percentual mínimo de respostas para os fundamentos de cada componente, de modo que o resultado não ficasse subavaliado ou superavaliado ao deixar de considerar certo número de fundamentos.

Dessa forma, foi estabelecido que para obter uma avaliação fidedigna de cada componente do controle interno é necessário que a unidade tenha respondido pelo menos 50% das questões referentes ao componente

avaliado, ou seja, não tenha atribuído a nota 3 (que indica a impossibilidade do gestor em avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ). Nesse mesmo contexto, ao calcular a média dos componentes para alcançar a nota geral dos controles internos, é necessário que a unidade tenha atribuído notas válidas a pelo menos três dos cinco componentes avaliados.

Os componentes do controle interno que não atingiram esse índice mínimo determinado foram desconsiderados para fins de resultados finais deste estudo, sendo atribuída a sigla NA (não avaliado) para os componentes que se enquadraram no índice de descarte.

## 4. Análise e discussão dos resultados

Os resultados encontrados a partir da análise dos dados coletados serão apresentados levando em consideração o Ministério da Saúde como um todo e as suas unidades jurisdicionadas separadamente, proporcionando o entendimento dos controles internos do órgão no geral, bem como das suas unidades que foram especificamente avaliadas.

### 4.1 Análise do conjunto do Ministério da Saúde

Este estudo analisou as UJs do Ministério da Saúde situadas em Brasília, considerando apenas a administração direta, que apresentaram prestação de contas a serem julgadas pelo TCU durante o período de 2010 a 2013. Durante esse período, algumas UJs foram contempladas em todos os exercícios examinados e outras em apenas um deles, conforme o Quadro 4.

Quadro 4 - UJs do Ministério da Saúde que prestaram contas ao TCU de 2010 a 2013

Unidades Jurisdicionadas	2010	2011	2012	2013
Datasus	X			
FNS	X	X	X	X
SAS	X		X	X
SCTIE	X			X
SE	X	X	X	X
SGEP		X		
SVS		X		
Sesai			X	
SGTES			X	

Fonte: Elaboração própria

Após a análise dos Relatórios de Gestão elaborados pelas unidades examinadas e dos Relatórios de Auditoria Anual de Contas dessas unidades apresentados pela CGU, as notas atribuídas pelas duas percepções foram consolidadas na Tabela 1, considerando o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 1 - Análise dos controles internos do conjunto do Ministério da Saúde

		Componentes do controle interno avaliados						Média aritmética
		Ambiente de Controle	Avaliação de Risco	Procedimentos de Controle	Informação e Comunicação	Monitoramento		
<b>2010</b>	Auto-avaliação	Média	0,87	-0,24	-0,38	0,59	0,33	<b>0,23</b>
		Conceito	Bom	Razoável	Razoável	Bom	Razoável	<b>Razoável</b>
CGU	Média	0,00	-0,25	-0,45	0,00	-0,45	<b>-0,23</b>	
	Conceito	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	<b>Razoável</b>	
<b>2011</b>	Auto-avaliação	Média	0,93	0,69	0,33	1,53	NA	<b>0,87</b>
		Conceito	Bom	Bom	Razoável	Ótimo	NA	<b>Bom</b>
CGU	Média	0,25	-0,38	0,00	0,25	0,00	<b>0,03</b>	
	Conceito	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	Razoável	<b>Razoável</b>	
<b>2012</b>	Auto-avaliação	Média	1,36	1,10	1,27	1,36	0,67	<b>1,15</b>
		Conceito	Bom	Bom	Bom	Bom	Bom	<b>Bom</b>
CGU	Média	0,20	-0,47	-0,87	0,40	-0,47	<b>-0,24</b>	
	Conceito	Razoável	Razoável	Ruim	Razoável	Razoável	<b>Razoável</b>	
<b>2013</b>	Auto-avaliação	Média	1,63	1,37	1,58	1,40	1,22	<b>1,44</b>
		Conceito	Ótimo	Bom	Ótimo	Bom	Bom	<b>Bom</b>
CGU	Média	0,89	-0,44	-0,33	0,89	-0,11	<b>0,18</b>	
	Conceito	Bom	Razoável	Razoável	Bom	Razoável	<b>Razoável</b>	

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliado

De acordo com a Tabela 1, no que diz respeito à avaliação dos controles internos, foi verificado que a percepção da unidade tende a ser mais positiva que a percepção da auditoria, tendo em vista que somente em 25% dos casos a UJ e a CGU apresentaram a mesma percepção (para o componente do controle interno), sendo que 60% desses casos ocorreram no exercício de 2010, para os componentes Avaliação de Risco, Procedimentos de Controle e Monitoramento, os quais foram avaliados por ambas as partes como sendo “razoáveis”. Os outros casos ocorreram para o componente Procedimento de Controle, no exercício de 2011, que foi avaliado pela unidade e pela CGU como sendo “razoável”, e o componente Informação e Comunicação, para o exercício de 2013, que foi avaliado pelas duas percepções como sendo “bom”. Para os demais casos, a percepção da administração apresentou-se mais positiva que a dos auditores.

O exercício que apresentou mais percepções divergentes foi o de 2012, visto que para nenhum dos casos a percepção da administração foi equivalente à da CGU.

Em 2011, o componente Monitoramento não obteve autoavaliação da administração, tendo em vista que das

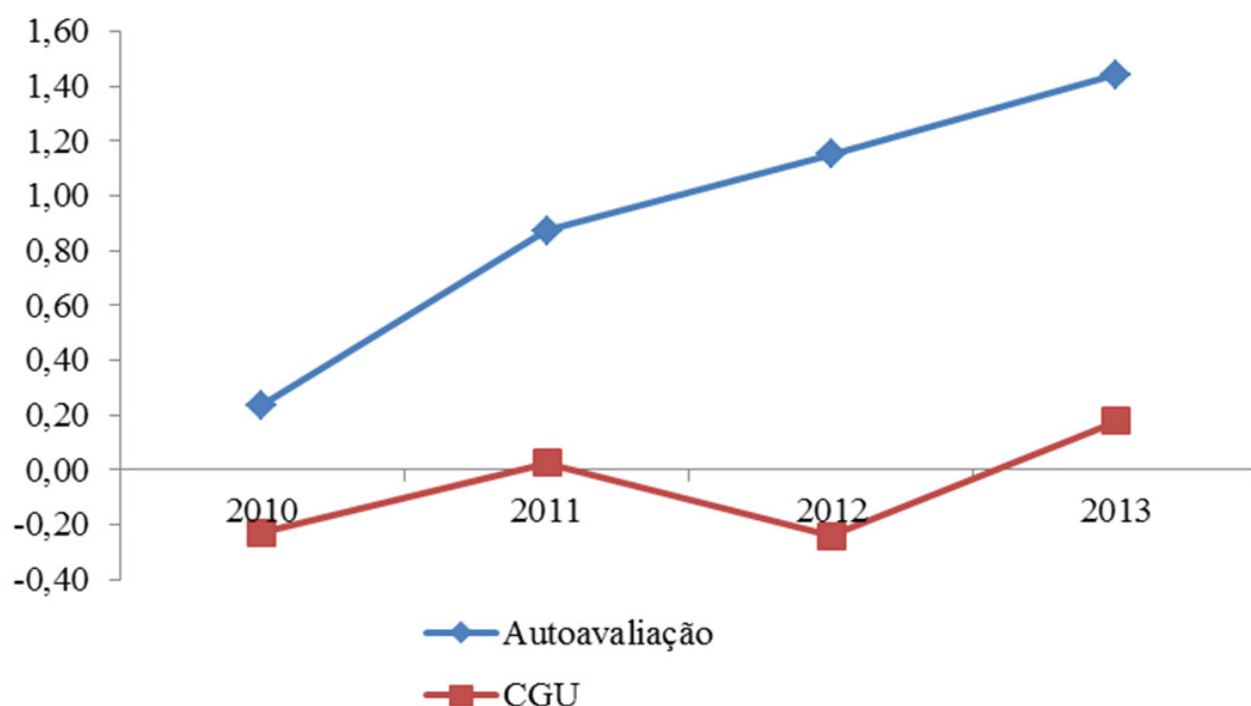


quatro Secretarias que apresentaram Relatório de Gestão para compor o processo de prestação de contas ao TCU, três delas não avaliaram o componente em questão, o que tornou inviável encontrar uma média para as quatro Secretarias baseando-se apenas na avaliação de uma delas, sendo desconsiderada para a análise final deste trabalho, enquadrando-se no índice de descarte.

Em relação aos controles internos como um todo, observou-se que a média aritmética dos cinco componentes resultou em uma autoavaliação de que os controles são “bons” e uma avaliação por parte do órgão central do SCl de que os controles são “razoáveis” para os exercícios de 2011, 2012 e 2013. Somente no exercício de 2010, ambas as percepções foram de que os controles eram “razoáveis”.

Dessa forma, pode-se dizer que a administração efetuou uma autoavaliação dos seus controles para o exercício de 2010, considerando-os “razoáveis”, e que a partir de 2011 efetuou uma avaliação positiva, afirmando que os controles eram “bons”, mantendo essa mesma percepção até 2013. No que diz respeito ao órgão de controle, a avaliação foi neutra durante todo o período avaliado, ou seja, os controles foram considerados “razoáveis”, conforme o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Avaliação dos controles internos pelas UJs e pela CGU de 2010 a 2013



Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Sendo assim, para a própria administração houve uma melhora nos controles internos de 2010 para 2011 e tal melhora se manteve até o último exercício avaliado. Já para a CGU, os controles internos permaneceram com a mesma avaliação do primeiro ao último exercício avaliado, não apresentando melhoras ao longo do período, considerando o intervalo estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

No entanto, vale ressaltar que para a apuração dos resultados encontrados foram consideradas as médias das avaliações realizadas para as UJs que apresentaram prestação de contas ao TCU, e essas UJs se alternaram durante o período examinado, tendo se repetido de 50% a 75% de um exercício para o outro. Contudo, considerando que essas UJs compõem o mesmo Ministério, bem como que o período analisado abrangeu todas as Secretarias da estrutura do órgão objeto deste estudo, foi adotada essa metodologia.

Nesse contexto, observou-se que a perspectiva da administração em relação aos seus controles internos foi mais otimista do que a perspectiva exarada pelo órgão de controle, o que pode significar uma superavaliação resultante da metodologia de autoavaliação dos controles internos, a qual pode refletir a necessidade de autoaprovação da gestão dos administradores.

## 4.2 Análise por UJ do Ministério da Saúde

### 4.2.1 Considerando o conjunto dos componentes do controle interno

No que diz respeito à análise dos controles internos por UJ separadamente, a Tabela 2 apresenta as médias das notas atribuídas pela administração e pelo órgão de controle para cada UJ avaliada, tomando como base o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 2 - Análise dos controles internos por UJ

UF	Média dos Controles			
	Autoavaliação		CGU	
	Média	Conceito	Média	Conceito
Datusus	-0,86	Ruim	-1	Ruim
FNS	1,09	Bom	0,9	Bom
SAS	1,02	Bom	-0,13	Razoável
SCTIE	-0,78	Ruim	-1	Ruim
SE	1,04	Bom	-0,37	Razoável
SGEP	0,14	Razoável	-1,2	Ruim
SVS	1,59	Ótimo	1	Bom
Sesai	1,71	Ótimo	-0,6	Ruim
SGTES	1,8	Ótimo	-0,6	Ruim

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Conforme a Tabela 2, observou-se que das nove UJs avaliadas, as que receberam as melhores autoavaliações (“bom” e “ótimo”) foram: FNS, SAS, SE, SVS, Sesai e SGTES, sendo que as três primeiras receberam pontuação equivalente a “bom” e as três últimas a “ótimo”. A SGEP foi autoavaliada como “razoável” e o Datusus e a SCTIE receberam nota correspondente a “ruim”.

Já em relação à percepção da CGU, as que receberam as melhores avaliações foram: FNS e SVS, com o conceito de “bom”. As Secretarias SAS e SE receberam o conceito de “razoável” e as demais foram avaliadas como “ruim”.

Também foi constatado que as UJs apresentam avaliações diferentes umas das outras, as quais chegam a ser bastante discrepantes, como foi o caso do Datasus e da SCTIE, que avaliaram seus controles internos como “ruins”, enquanto a SVS, a Sesai e a SGTES avaliaram seus controles internos considerando-os “ótimos”.

As UJs que apresentaram as maiores divergências entre as autoavaliações e as avaliações efetuadas pela CGU foram a SGTES e a Sesai, as quais se autoavaliaram como “ótimas” e receberam a avaliação da CGU considerando-as “ruins”. A SAS, a SE, a SGEP e a SVS obtiveram avaliações do órgão de controle com uma escala abaixo das suas autoavaliações e as demais unidades foram avaliadas com pontuações equivalentes em ambas as percepções.

Verificou-se que uma das possibilidades de diferença entre as avaliações efetuadas de modo geral, gestores e órgão de controle, pode ser resultado do objeto avaliado. As autoavaliações consideram os componentes de controle interno para todas as atividades realizadas por elas, como um todo. Já o órgão de controle, em várias situações, ao realizar a sua avaliação elege algumas ações orçamentárias ou procedimentos específicos de responsabilidade da UJ para avaliar seus controles internos.

No caso da Secretaria Executiva, as autoavaliações referem-se à UJ consolidadora, SE, com exceção para o exercício de 2011 que trouxe a avaliação pela administração da Subsecretaria de Assuntos Administrativos e do Departamento de Logística em Saúde separadamente. Já a CGU traz uma análise das unidades que compõem a SE separadamente, consolidadas, sendo elas Subsecretaria de Assuntos Administrativos (SAA), Departamento de Logística em Saúde (DLOG), Gabinete do Ministro (GM), Coordenação-Geral de Gestão de Pessoas (CGESP), Departamento de Apoio à Gestão Descentralizada (DAGD) e Departamento de Economia da Saúde, Investimentos e Desenvolvimento (DESID), variando de exercício para exercício, as quais foram encontradas as médias dessas unidades para classificar a efetividade dos controles internos da SE.

Ficou constatado que em nenhum dos casos a avaliação da CGU indicou uma pontuação maior que a da autoavaliação. Em todas as situações, a avaliação da CGU ou foi mais negativa que a da administração ou foi equivalente à autoavaliação.

Assim como na análise do conjunto do Ministério da Saúde, a análise do conjunto dos componentes do controle interno também demonstrou uma autoavaliação mais otimista do que a avaliação da CGU, reforçando o resultado superavaliado da autoavaliação. Por outro lado, esse resultado também pode indicar que a avaliação realizada pelo órgão de controle pode ter sido mais criteriosa do que a autoavaliação realizada pelos gestores.

#### 4.2.2 Considerando cada componente do controle interno

Ainda considerando o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3, efetuando uma abordagem por componente do controle interno avaliado, a Tabela 3 apresenta as médias das avaliações realizadas por ambas as percepções.

Tabela 3 - Análise dos componentes de controle por UJ

UF	Ambiente de Controle		Avaliação de Risco		Procedimentos de Controle		Informação e Comunicação		Monitoramento	
	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU	Auto-avaliação	CGU
Datasus	0,57	-1,00	-0,83	-1,00	-1,50	-1,00	-1,67	-1,00	NA	-1,00
FNS	1,05	1,25	0,99	0,50	0,85	0,50	1,25	1,25	1,33	1,00
SAS	1,41	1,00	0,42	0,00	1,50	-1,00	1,47	0,33	0,33	-1,00
SCTIE	0,00	-1,00	-0,89	-1,00	-2,00	-1,00	1,00	-1,00	-2,00	-1,00
SE	1,23	0,17	1,22	-0,79	0,92	-0,65	1,15	-0,08	0,67	-0,48
SGEP	0,43	-1,00	0,00	-2,00	0,00	-1,00	NA	-1,00	NA	-1,00
SVS	1,63	1,00	1,33	1,00	NA	1,00	1,80	1,00	NA	1,00
Sesai	1,86	-1,00	1,63	-1,00	2,00	-1,00	1,40	1,00	1,67	-1,00
SGTES	2,00	-1,00	1,33	-1,00	2,00	-1,00	2,00	1,00	1,67	-1,00
<b>Média por componente</b>	<b>1,13</b>	<b>-0,18</b>	<b>0,58</b>	<b>-0,59</b>	<b>0,47</b>	<b>-0,57</b>	<b>1,05</b>	<b>0,17</b>	<b>0,61</b>	<b>-0,49</b>

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliado

Conforme demonstra a Tabela 3, os componentes Ambiente de Controle, Avaliação de Risco, Informação e Comunicação e Monitoramento foram autoavaliados com o conceito de “bom”. Somente o componente Procedimentos de Controle foi autoavaliado com nota equivalente a “Razoável”.

Em relação à avaliação pela CGU, os componentes de controle Ambiente de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento foram avaliados como “razoáveis”, enquanto os componentes Avaliação de Risco e Procedimentos de Controle foram avaliados como “ruim”.

Vale ressaltar que as UJs Datasus, SGEP e SVS não obtiveram nota pela autoavaliação para alguns dos seus componentes, sendo atribuída a pontuação NA (não avaliado), tendo em vista que ou não avaliaram nenhum dos fundamentos estabelecidos para o componente ou se enquadraram no índice de descarte comentado na Seção 3.3.

Dessa forma, o componente que apresentou a maior diferença entre a autoavaliação e a avaliação da CGU foi o componente “Avaliação de Riscos”, o qual foi autoavaliado como “bom” e o órgão de controle o avaliou como “ruim”. Os demais componentes obtiveram avaliação do órgão de controle equivalente a uma escala abaixo da nota autoavaliada.

Seguindo a mesma tendência observada nas demais avaliações, o resultado advindo da autoavaliação dos gestores, considerando cada componente do controle interno, se mostrou mais adequado ao bom funcionamento dos controles internos do que o levantamento realizado pela CGU.

#### 4.2.3 Considerando a evolução temporal da avaliação de cada UJ

Concernente à avaliação dos controles internos das unidades ao longo do período delimitado, somente a SE, a SAS e a FNS foram avaliados em mais de um exercício, sendo a SE e a FNS nos exercícios de 2010 a 2013 e a SAS nos exercícios de 2010, 2012 e 2013. As demais UJs foram avaliadas em somente um exercício. Com exceção para a SCTIE que, durante o período abrangido por este estudo, prestou contas ao TCU nos exercícios de 2011 e 2013. No entanto, no exercício de 2013, não houve avaliação dos controles internos da UJ no Relatório de Auditoria Anual de Contas publicado pela CGU, bem como a autoavaliação realizada pela UJ, presente em seu Relatório de Gestão, se enquadrou no índice de descarte para três dos cinco componentes, ocasionando também o descarte da média dos componentes do controle examinados.

Assim, a Tabela 4 apresenta as avaliações efetuadas para as três UJs que foram examinadas ao longo do período de análise, tendo como referência o critério estabelecido no Quadro 3 da Seção 3.

Tabela 4 - Avaliação dos controles internos de 2010 a 2013

			UF		
			FNS	SAS	SE
<b>2010</b>	Auto-avaliação	Média	1,25	0,72	1,09
		Conceito	Bom	Bom	Bom
	CGU	Média	1,00	0,00	-0,10
		Conceito	Bom	Razoável	Razoável
<b>2011</b>	Auto-avaliação	Média	0,69	NA	0,97
		Conceito	Bom	NA	Bom
	CGU	Média	1,00	NA	-0,70
		Conceito	Bom	NA	Ruim
<b>2012</b>	Auto-avaliação	Média	0,72	0,60	0,93
		Conceito	Bom	Bom	Bom
	CGU	Média	0,20	-0,20	0,00
		Conceito	Razoável	Razoável	Razoável
<b>2013</b>	Auto-avaliação	Média	1,59	1,60	1,13
		Conceito	Ótimo	Ótimo	Bom
	CGU	Média	1,40	-0,20	-0,67
		Conceito	Bom	Razoável	Ruim

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). NA: Não avaliada por não ter sido contemplada a prestar contas ao TCU em 2011.

Para essas UJs observou-se que a autoavaliação se manteve com as mesmas notas ao longo dos diferentes exercícios, equivalente a “bom”, considerando-se a média dos componentes avaliados, e obteve uma melhora no exercício de 2013 para a FNS e para a SAS, correspondente a “ótimo”. Já a SE se manteve com a mesma autoavaliação nos quatro exercícios.

Em relação à avaliação realizada pela CGU, a FNS obteve a avaliação “bom” para os exercícios de 2010, 2011 e 2013, e “razoável” para o exercício de 2012. A SAS obteve a avaliação “razoável” para os três exercícios analisados. No que concerne à SE, foi obtida a avaliação “razoável” para os exercícios de 2010 e 2012, e “ruim” para 2011 e 2013.

Com isso, a percepção da administração mostrou-se mais positiva que a da CGU, tendo em vista que os controles das unidades foram considerados “bons” e “ótimos” ao longo do período, enquanto para o órgão de controle foram considerados “razoáveis”, com exceção para a FNS que teve os controles avaliados como “bons” para três dos quatro exercícios analisados.

### 4.3 Distribuição das notas da autoavaliação e da auditoria

Conforme observado nas Seções 4.1 e 4.2, a percepção da administração em relação aos seus controles internos mostrou-se mais positiva que a percepção dos auditores, de modo a demonstrar que a ferramenta da autoavaliação pode apresentar uma tendência à superavaliação dos controles internos com vistas a legitimar os procedimentos adotados pela gestão.

A Tabela 5 demonstra a proporção de notas atribuídas aos fundamentos dos controles internos avaliados, no caso da administração, e dos componentes do controle interno, por parte dos auditores da CGU, considerando os critérios do Quadro 2 da Seção 3.

Tabela 5 - Notas atribuídas de 2010 a 2013

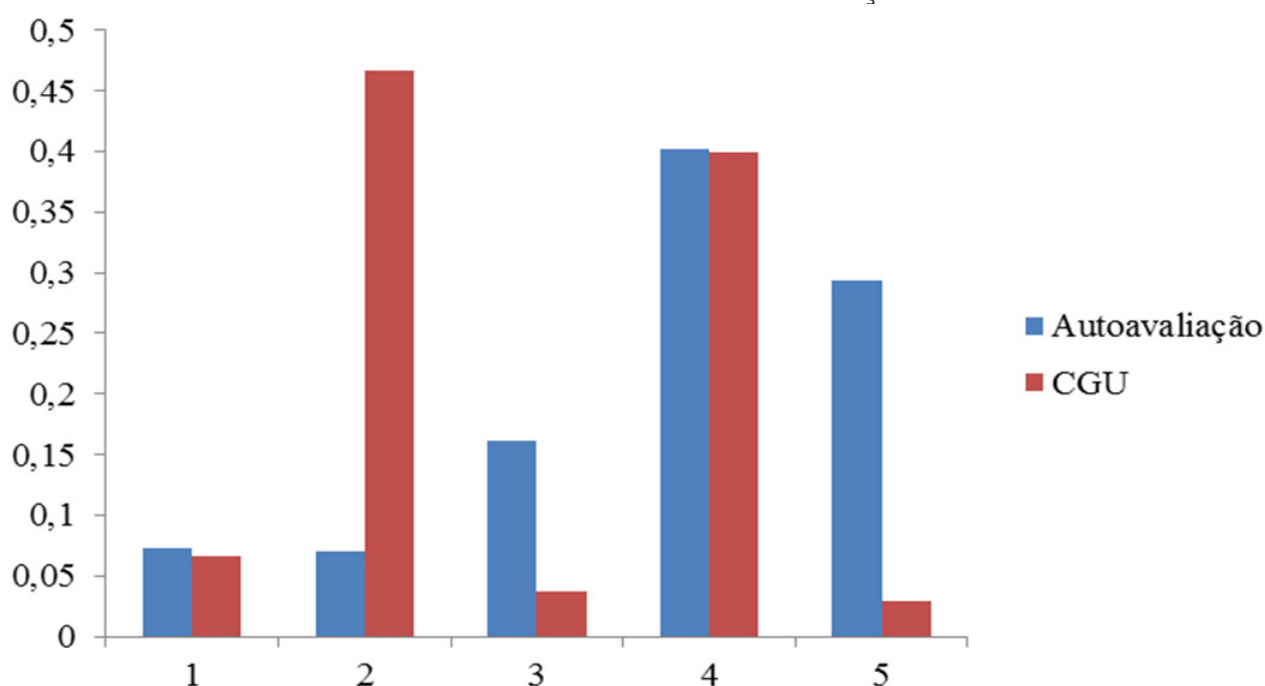
Nota Atribuída	Autoavaliação	CGU
	Quantidade de fundamentos avaliados	Quantidade de componentes avaliados
1	37	9
2	36	63
3*	82	5
4	205	54
5	150	4
<b>Total</b>	<b>510</b>	<b>135</b>

Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria). \*No caso da CGU, para todas as situações de nota 3, significa que o componente do controle interno não foi avaliado

O questionário preenchido pelas UJs para a avaliação dos seus controles internos é composto por questões relacionadas a cada um dos cinco componentes do controle interno, de forma que são subdivididos em fundamentos para possibilitar uma avaliação mais detalhada. Já no caso dos relatórios da CGU, as pontuações são expressas por componente de controle interno, sem subdivisões. Devido a isso, o total de fundamentos avaliados pela administração é diferente do total de componentes avaliados pelos auditores.

Contudo, observou-se que 70% das notas atribuídas pelos gestores consideraram os controles internos “bons” ou “ótimos”, tomando por base a equivalência entre as notas demonstradas no Quadro 3 da Seção 3, enquanto somente 14% das notas foram equivalentes a “inexistentes” ou “ruins”. Em contrapartida, os auditores realizaram uma avaliação mais equilibrada, atribuindo cerca de 53% de notas negativas, apontando que os controles internos eram “inexistentes” ou “ruins”, e 43% de notas positivas, considerando-os “bons” ou “ótimos”, conforme apresentado no Gráfico 2.

Gráfico 2 - Percentuais das notas atribuídas nas autoavaliações e nas auditorias



Fonte: Relatórios de Gestão das UJs e Relatórios de Auditorias Anuais de Contas da CGU (elaboração própria)

Ressalta-se que 70 das 135 notas relacionadas aos componentes dos controles internos avaliados pela CGU referem-se às unidades que compõem a Secretaria Executiva do Ministério da Saúde, as quais foram consideradas as médias dessas notas para encontrar o resultado final para a secretaria em questão. No entanto, ao se deixar de considerar essas notas, os percentuais resultantes são equivalentes aos percentuais apresentados, não alterando a análise.

#### **4.4 Relevância da utilização de nota “neutra” na autoavaliação**

Nas análises realizadas foi constatado percentual relevante de atribuição de nota 3, por parte das UJs examinadas, para os fundamentos dos componentes do controle interno constantes do questionário elaborado pelo TCU para que as UJs efetuem uma autoavaliação dos seus controles internos.

Conforme retratado na Tabela 5 da Seção 4.3, dos 510 fundamentos do controle interno avaliados durante o período de 2010 a 2013, 82 receberam nota 3 nas autoavaliações realizadas pelas UJs, ou seja, cerca de 16% do total. Esse percentual representa um risco à fidedignidade da avaliação realizada pelos gestores. A atribuição dessa nota significa que não há como a unidade avaliar se o conteúdo da afirmativa é ou não observado no contexto da UJ, o que não deixa claro se há a aplicação daquele fundamento na UJ, mas a administração não consegue identificar claramente, ou se não há a aplicação daquele fundamento, ou até mesmo pode ocorrer de que aquele item seja um ponto fraco dos controles internos da unidade e deixa de ser pontuado negativamente por haver essa opção subjetiva a ser atribuída.

Além disso, não necessariamente significa que aqueles fundamentos que receberam a pontuação 3 não se aplicam à unidade. Essa pontuação acaba representando uma alternativa para pontuar todos aqueles itens pelos quais a administração não se sente à vontade para avaliar.

Dessa forma, para reduzir a subjetividade da avaliação realizada pelos gestores e o risco de haver uma subavaliação ou superavaliação dos controles internos da unidade, seria importante que a escala estabelecida pelo TCU para a atribuição das notas fosse revista, de modo que haja uma maior clareza em relação à avaliação efetuada pelos administradores. Essa escala poderia abranger níveis de aplicabilidade do fundamento do componente de controle de forma que possibilite o enquadramento em opções que afirmem a existência de tal item nos controles da unidade ou descarte a utilização dele por parte da unidade e, caso o fundamento não se aplique à UJ, que seja claramente pontuado com “não se aplica”.

Na prática, a situação atual na escala de autoavaliação compromete, de certa forma, o próprio objetivo do Tribunal de Contas da União de identificar a opinião da administração sobre a efetividade do sistema de controles internos, pelo qual tem responsabilidade objetiva. A dificuldade, ou até impossibilidade, de se identificar o que a administração afirma ao atribuir a nota 3 pode comprometer a adequada avaliação dos órgãos de controle e da própria sociedade.



## **5. Considerações finais**

Este trabalho teve como objetivo efetuar uma análise sobre a avaliação dos controles internos de uma entidade por meio de duas óticas: a dos gestores da unidade examinada e a dos auditores da Controladoria-Geral da União, órgão de controle, executando um estudo de caso sobre as UJs que compõem o Ministério da Saúde, em Brasília. Foi considerada apenas a administração direta, de modo a verificar a coerência entre as duas percepções e apresentar a evolução de tal avaliação após a vigência da Portaria TCU 277/2010, a qual adotou o questionário no modelo do COSO. O objeto de análise englobou os exercícios de 2010 a 2013, a fim de observar se houve melhoras nos controles internos e conseqüentemente uma melhor avaliação dos riscos com o objetivo de mitigar eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos propostos nas gestões observadas.

Para tanto, foi definida uma escala em relação aos resultados obtidos pelas duas percepções envolvidas, que abrange os seguintes conceitos para os controles internos, do mais negativo para o mais positivo: inexistente, ruim, razoável, bom e ótimo.

Após as análises realizadas, foi constatado que, em relação aos controles internos do Ministério da Saúde como um todo, a administração efetuou uma autoavaliação neutra dos seus controles para o exercício de 2010, considerando-os “razoáveis”, e a partir de 2011 efetuou uma avaliação positiva afirmando que os controles eram “bons”, mantendo essa mesma percepção até 2013. No que diz respeito ao órgão de controle, a avaliação foi neutra durante todo o período avaliado, ou seja, os controles foram considerados “razoáveis”. Dessa forma, para a própria administração houve uma melhora nos controles internos de 2010 para 2011 e tal melhora se manteve até o último exercício avaliado. Já para a CGU, os controles internos permaneceram com a mesma avaliação do primeiro ao último exercício avaliado, não apresentando melhoras ao longo do período.

Concernente à análise dos controles internos por UJ do Ministério da Saúde separadamente, foi verificado que das nove UJs avaliadas, as que receberam as melhores autoavaliações (bom e ótimo) foram: FNS, SAS, SE, SVS, Sesai e SGTES, as três primeiras com pontuação equivalente a “bom” e as três últimas a “ótimo”. A SGEP foi autoavaliada como “razoável” e o Datasus e a SCTIE receberam nota correspondente a “ruim”. Já em relação à percepção da CGU, as que receberam as melhores avaliações foram: FNS e SVS, com o conceito de “bom”. As Secretarias SAS e SE receberam o conceito de “razoável” e as demais foram avaliadas como “ruim”.

Com isso, as unidades que apresentaram as maiores discrepâncias entre as autoavaliações e as avaliações efetuadas pela CGU foram a SGTES e a Sesai, as quais se autoavaliaram como “ótimas” e receberam a avaliação da CGU considerando-as “ruins”. A SAS, a SE, a SGEP e a SVS obtiveram avaliações do órgão de controle com uma escala abaixo das suas autoavaliações, enquanto as demais unidades foram avaliadas com pontuações equivalentes em ambas as percepções.

No que corresponde aos componentes de controle, os componentes “Ambiente de Controle”, “Avaliação de Risco”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento” foram autoavaliados com o conceito de “bom”. Somente o componente “Procedimentos de Controle” foi autoavaliado com nota equivalente a “razoável”. Em contrapartida, para a CGU os componentes de controle “Ambiente de Controle”, “Informação e Comunicação” e “Monitoramento” foram avaliados como “razoáveis”, enquanto os componentes “Avaliação de Risco” e “Procedimentos de Controle” foram avaliados como “ruim”.

Dessa forma, o componente que apresentou a maior divergência entre a autoavaliação e a avaliação da CGU foi o componente “Avaliação de Riscos”, o qual foi autoavaliado como “bom” e o órgão de controle o avaliou como “ruim”. Os demais componentes obtiveram avaliação do órgão de controle com pontuação equivalente a uma escala abaixo da nota autoavaliada.

Verificou-se que em nenhum dos casos a percepção da CGU foi mais positiva que a da administração. A percepção da administração em relação aos seus controles internos mostrou-se mais positiva que a percepção dos auditores, de modo a demonstrar que a ferramenta da autoavaliação pode apresentar uma tendência à superavaliação dos controles internos com vistas a legitimar os procedimentos adotados pela gestão.

Nesse contexto, visto que o funcionamento dos controles internos concorre para que os objetivos e metas instituídos pela unidade sejam alcançados, pode-se concluir que na perspectiva da administração os controles internos apresentaram-se adequados e suficientes para garantir o alcance do que foi pré-definido pela organização, enquanto na perspectiva da CGU os controles não foram considerados suficientemente adequados para a garantia do atingimento das finalidades traçadas pela entidade.

Foi considerada uma limitação deste trabalho a grande atribuição de nota 3, por parte das UJs examinadas, para os fundamentos dos componentes do controle interno constantes do questionário elaborado pelo TCU para que as UJs efetuem uma autoavaliação dos seus controles internos, de modo que a avaliação corre o risco de ficar subavaliada ou superavaliada. Outra limitação encontrada foi a abordagem dada pela CGU para avaliar os controles internos das UJs, tendo em vista que em vários relatórios não há a identificação clara da avaliação para cada componente do controle interno separadamente, sendo tratado de forma geral.

Por fim, sugere-se para futuras pesquisas que seja avaliado se os gestores das unidades examinadas pela CGU, podendo ser de determinada unidade específica, que receberam uma pontuação baixa para a efetividade dos seus controles internos tiveram suas contas julgadas como regulares pelo TCU ou se apresentaram problemas formais na gestão ou até mesmo problemas que tenham causado dano ao erário.

## Referências bibliográficas

ARAÚJO, F. S. **Controle Interno no poder Executivo Federal**: Um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das Instituições Federais de Ensino (IFE's) sobre a atuação da Controladoria-Geral da União (CGU). Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UnB/UFPE/UFPB/UFRN, 2007.

BALTACI, M; YILMAZ, S. **Keeping an eye on subnational governments**: internal control and audit at local levels. WBI working paper series. Washington, DC: World Bank., 2006.

BARRAGAN, L. G. **Controle interno**: diagnóstico e adaptação das técnicas existentes para as entidades do terceiro setor. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP. São Paulo, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal**. Diário Oficial da União, 1988. 08 out.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 200**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1967. 25 fev.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 3.591**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2000. 06 set.

\_\_\_\_\_. **Decreto n.º 4.304**. Altera dispositivos do Decreto no 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, 2002. 16 jul.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União,, 1964. 17 mar.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.223**. Dispõe sobre a fiscalização financeira e orçamentária da União, pelo Congresso Nacional, e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1975. 14 jul.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal nº 8.443**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Diário Oficial da União, 1992. 16 jul.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n.º 10.180**. 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. Diário Oficial da União, 2001. 06 fev.

CANNAVINA, V. C. **Os controles internos das entidades da administração pública direta do Poder Executivo Federal** - Um estudo baseado nos Relatórios de Gestão referentes à prestação de contas anual ao Tribunal de Contas da União. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2014.

CASTRO, Domingos P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor Público**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

\_\_\_\_\_. **Controle Interno** – Estrutura Integrada: Sumário Executivo, tradução livre por Pricewaterhouse-Coopers. Brasil, maio de 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 986**. Aprova a NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. 2003, 21 nov.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Instrução Normativa nº 01**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, 2001. 06 abr.

\_\_\_\_\_. **PORTARIA nº 650**. Aprova a Norma de Execução nº 01 destinada a orientar tecnicamente os órgãos e entidades sujeitos ao Controle Interno do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União, 2014. 28 mar.

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. **Custo-benefício do controle**: proposta de um método para avaliação com base no COSO. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 13, n. 2, p. 3 – 19. Brasília, mai/ago 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Z. **Direito Administrativo** [25ª ed]. São Paulo: Atlas, 2012.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS. **Análise das ferramentas de autoavaliação na gestão do risco operacional**. FEBRABAN: São Paulo, 2004.

LIMA, C. M. **Controle interno na Administração Pública**: O controle interno na Administração Pública como um instrumento de *accountability*, 2012. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

MEIRELLES, Hely L. **Direito Administrativo Brasileiro** [36ª ed]. Atualizada por Eurico Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2010.

OLKOWSKI, G. F. **Avaliação de controles internos na administração pública federal.** (Especialização em Auditoria e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, Brasília, 2011.

PARDINI, E. P. **Controles Internos:** As novidades da nova versão do COSO – Controles Internos. CrossOver Consulting & Auditing, São Paulo, 2013.

PROTIVITI INDEPENDENT RISK CONSULTING. **Control self-assessment: the future of store audits in retail stores.** 2006.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa TCU nº 107.** Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Diário Oficial da União, 2010. 27 out.

\_\_\_\_\_. **Decisão Normativa TCU nº 110.** Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2010 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Diário Oficial da União, 2010. 01 dez.

\_\_\_\_\_. **Portaria TCU nº 277.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2010, nos termos do art. 4º, § 3º da DN TCU nº 107/2010. Diário Oficial da União, 2010. 07 dez.

\_\_\_\_\_. **Portaria TCU nº 90.** Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas da União quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2014, com base na Decisão Normativa TCU nº 134, de 2013. Diário Oficial da União, 2014. 16 abr.