

Relato do uso do modelo COSO na gestão de contratos em governos

Report on the COSO framework usage for contracts management in governmental organizations

Marcus Vinicius de Azevedo Braga

Doutorando em Políticas Públicas, Estratégia e Desenvolvimento (PPED/IE/UFRJ) e Auditor Governamental

marcusbragaprofessor@gmail.com

Ana Cristina Marques Martins

Doutora em epidemiologia pela Ensp/Fiocruz e Especialista em Regulação

anamartins30211420@gmail.com

Carlos Falcão Maranhão

Mestre em Administração (PUC/RJ) e Gestor Governamental

carlosmaranhao@hotmail.com

Washington Pereira da Cunha

Mestrando em Economia e Finanças pelo IBMEC/RJ e Servidor Federal.

wpcunha@gmail.com

Rodrigo Tubarão dos Santos.

Administrador, graduado em Propaganda e Marketing. Servidor Federal.

rtubarao78@yahoo.com.br

Resumo

O relato apresenta uma experiência de auditoria na gestão de contratos de uma organização pública seguindo o modelo COSO/2013. O uso de tal modelo equilibrou o foco da auditoria, indo além da conformidade, estruturando análise também na efetividade e na divulgação, o que favorece a melhoria da *Accountability*.

Palavras-Chave: Auditoria Governamental; COSO; *Accountability*.

Abstract

This report presents an experience of evaluation of auditing contracts in a governmental organization, supported by COSO framework. The model usage balanced the auditing focus beyond the conformity analysis, and has structured also the effectiveness and transparency analysis, which could enhance Accountability.

Key-Word: *government audit; COSO; Accountability.*

Introdução

Nas últimas décadas têm ocorrido mudanças nas atividades de auditoria em todo o mundo, impulsionadas por grandes escândalos corporativos internacionais. Se antes a preocupação centrava-se na conferência de informações prestadas e na confirmação da existência dos bens e valores demonstrados, atualmente o foco passou a ser a identificação de irregularidades e fraudes, bem como no atingimento dos objetivos pela organização, e a

temática relacionada a gestão de riscos tornou-se uma tônica nas avaliações, inclusive no âmbito governamental.

A auditoria interna, como estrutura administrativa no interior das organizações, encontra-se frente a um novo paradigma, de analisar os riscos decorrentes dos processos organizacionais, além da conformidade legal e normativa de atos. Tais desafios estão alinhados com a definição atual de auditoria interna que passou a incorporar a consultoria como linha de ação, e conceitos como riscos e a governança corporativa em seu escopo, focando o trabalho da auditoria nos fatores críticos de sucesso das organizações e aos seus processos essenciais (BRASIL, 2011; CASTANHEIRA, 2007).

Na Administração Pública, com suas peculiaridades, a boa gestão de riscos e um sistema de controle interno estruturado contribuem para a sustentabilidade e para *accountability* (BRASIL, 2011; COSO, 2013). *Accountability* essa aqui entendida, no dizer de Schedler (1999), como uma prestação de contas obrigatória, de forma a demonstrar o atingimento dos objetivos das políticas públicas, de forma aderente as normas, com a previsão de sanções para os desvios. Um conceito que tem uma dimensão vertical, referente ao controle social, e uma horizontal, pela interação com a ação de órgãos específicos de controle (O'DONNELL, 1998).

O controle interno no nível federal é tratado pela Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº01/2016, e tal normativa dispõe de forma pioneira sobre controles internos, gestão de riscos e governança, e define auditoria interna como a atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

A mesma norma define controle interno como:

o conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os objetivos gerais sejam alcançados (BRASIL, 2016).

Ainda, nesse documento, o risco seria a possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da organização (BRASIL, 2016).

Nesse arcabouço conceitual, um sistema de controle interno proporcionaria a segurança razoável para realização dos objetivos, seja quanto à eficiência, eficácia (objetivos operacionais), aderência a normas e regulamentos (objetivos de conformidade), ou a geração de informações internas e externas (objetivos de divulgação), dimensões que se equilibram.

Com isso, possibilitaria analisar de forma integrada os diversos componentes do controle interno, considerando em conjunto as três categorias dos objetivos, os quais devem ser identificados e analisados como condição necessária para o prosseguimento da avaliação dos controles internos (COSO, 2013).

Ainda que a fixação de estratégias e objetivos não seja parte do processo de controle interno, e sim da governança estratégica da organização, tais objetivos orientam a avaliação de riscos e o controle subsequentes. O agrupamento de objetivos em categorias permite que tais riscos sejam identificados e avaliados em relação a operações, divulgações e conformidade (COSO, 2013).

A gestão de riscos tem assumido, nesse contexto, papel relevante no setor público brasileiro na última década, mas como qualquer ideia aplicada à gestão, pode se tornar algo pouco efetivo e não agregar valor aos processos. A adoção desse modelo é justificada pela sua relação com os diversos atores de *Accountability* (vertical e horizontal). Os objetivos vinculados aos resultados (operacional), financeiros (divulgação) e à conformidade alimentam ações corretivas na dimensão horizontal da *Accountability*, mas também interagem com aspectos verticais, subsidiando os processos de participação popular, carente de aspectos tanto técnicos quanto participativos (BRAGA, 2015).

Mas, qual dimensão dos objetivos deve ser priorizada? Existe uma tensão nesta discussão. As carreiras jurídicas defendem o foco na legalidade, os economistas os objetivos, e os cientistas políticos focam a divulgação. O ideal seria uma visão integrada dessas visões (BRAGA, GRANADO, 2017, pp.5-6), como visto no problema das “pedaladas fiscais” no segundo mandato do governo Dilma Rousseff. A prática de atraso de repasse de recursos da União para o Sistema Financeiro e para alguns órgãos, melhorava artificialmente as contas federais, uma deficiência na dimensão informacional, das demonstrações financeiras, demonstrando a importância do equilíbrio dessas dimensões.

Um corolário desse trabalho é que as dimensões dos objetivos indicados no COSO/2013 se relacionam aos tipos de auditoria: operacional, financeira e tradicional. Essa mesma tensão ocorre entre os tipos de auditoria, auditoria tradicional, voltada para a conformidade; em relação a operacional (ou de desempenho), relacionada aos produtos e seus impactos (BARZELAY, 2002); e ainda, a chamada auditoria financeira (BRASIL, 2015), preocupada com demonstrações e a sua consistência. Uma nova dimensão é a avaliação da transparência (BRAGA, 2011), que também pode ser considerada no contexto da divulgação, e já existem tentativas de uma auditoria integrada, de amplo escopo, como a canadense da *Comprehensive Audit* (SUTHERLAND, 1980), mas estas abordagens ainda são tímidas no Brasil.

De forma a trazer as discussões modernas do controle de forma integrada, o artigo discute um relato técnico da aplicação do *framework* do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO/2013, como um referencial paradigmático para a avaliação de contratos administrativos de uma entidade da Administração Pública. A experiência relatada aqui trata de uma auditoria realizada em 2016 pela equipe de Auditoria Interna de uma Autarquia Federal no Estado do Rio de Janeiro. Tal autarquia gerencia uma carteira de mais de 150 contratos administrativos, de diversos montantes e naturezas de serviços.

O COSO/2013 é entendido no presente trabalho como uma tentativa de superar essas tensões apresentadas, de objetivos e tipos de auditorias. No Cubo ou matriz tridimensional (Figura 1), no COSO ICIF 2013, as colunas da parte superior representam as Categorias de Objetivos, as linhas representam os Componentes, e a Estrutura Organizacional é representada na terceira dimensão na lateral.

No modelo, os cinco componentes e seus princípios operam de forma integrada, considerando os objetivos da instituição. O controle de conformidade, o controle de resultados, são acrescidos pelo controle de informações, representando as múltiplas dimensões da *Accountability*,

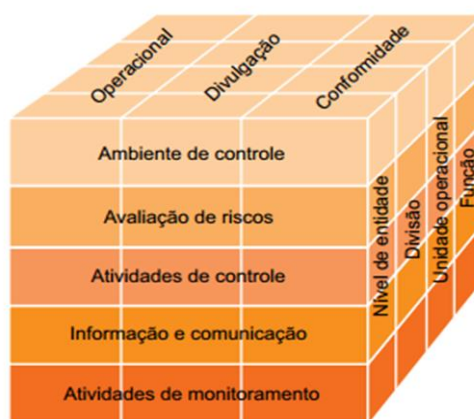


Figura 1 – Estrutura de Controle Interno proposta pelo COSO/2013

Descrição do processo

Os integrantes da equipe se qualificaram no *COSO ICIF 2013* no Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil). A auditoria em questão focou na gestão de contratos, justificada pela capilaridade de atores, um grande número de transações ao longo do tempo, e a materialidade envolvida. O objetivo traçado no programa de auditoria na área de gestão de contratos era avaliar os controles internos relacionados a execução da gestão matricial dos contratos. Com isto, pretendeu-se analisar a legalidade, a eficiência e eficácia dos processos de trabalho.

Parte-se, na avaliação, do mapeamento e condições de funcionamento dos controles existentes, assim como seus pontos fortes e fracos. Por fim, a auditoria procurou sugerir medidas que venham a fortalecê-los, incluindo a implementação de gestão de riscos na gestão de contratos, entre outras medidas.

Como uma praxe nas auditorias dessa natureza, a equipe mapeou o processo de gestão de contratos na organização, todo o seu fluxo, identificando nele os pontos críticos e seus potenciais riscos. Como exemplo, o subprocesso de liquidação de despesas, previsto na Lei nº 4.320/1964, é um dos pontos de controle do processo de gestão de contratos escolhidos. A partir desse ponto se dá a remuneração do contratado pelo serviço prestado, com os riscos latentes nos resultados, na conformidade e na produção de informações qualificadas.

Visando reduzir o escopo de avaliação a questões relevantes, foram escolhidos alguns pontos para se efetuar testes e elaborar um diagnóstico razoável da gestão. A partir da escolha dos pontos, a auditoria se debruçou sobre o *COSO/2013* como referencial de avaliação, o que em auditoria se chama tecnicamente de “critério”. A equipe então destrinchou os componentes e os seus respectivos princípios, para que eles servissem de padrão para a avaliação dos pontos escolhidos.

Os componentes do *COSO/2013* (Ambiente de controle, Avaliação de riscos, Atividades de controle, Informação e comunicação e Atividades de monitoramento) e seus princípios correlatos serviram no processo como critérios de avaliação da maturidade do arranjo adotado institucionalmente para a gestão dos contratos administrativos.

Para equilibrar o foco, como já tratado anteriormente, o modelo necessariamente deve considerar os três objetivos que balizam o processo de atribuição de valor e identificação dos riscos e os respectivos controles (PICKETT, 2006). Primeiro, objetivos operacionais que são voltados à eficiência e à eficácia das transações. Segundo, os objetivos de divulgação, que disponibilizam informações para as partes interessadas, externas e internas à organização; e terceiro, objetivos de conformidade, ligados à aderência a normas e regulamentos.

O *COSO/2013* apresenta esses objetivos como tipos ideais, que são integrados e de difícil segregação. A avaliação buscou combinar esses objetivos em suas análises, combinando características de uma avaliação operacional, de conformidade e financeira, para opinar sobre a maturidade da estrutura de gestão de contratos, pela ótica de seu sistema de controles internos.

Para avaliar o processo de gestão de contratos, observou-se para cada componente do cubo, e seus respectivos princípios, se tais componentes estavam presentes no sistema de gestão de contratos na organização, em cada ponto crítico selecionado. A partir de técnicas de auditoria de análise documental e entrevista, gerou-se Relatório de Auditoria estruturado por componentes do *COSO/2013*, sintetizando os diagnósticos da estrutura de gestão dos contratos. Colheu-se ainda a manifestação do gestor e foram realizadas recomendações para a resolução ou mitigação das situações encontradas.

Descrição dos resultados

O Quadro 1, em anexo (Quadro 1 – Componentes e Princípios avaliados), apresenta os componentes, os normativos e as questões verificadas quanto aos objetivos operacionais e de divulgação. A conformidade na gestão de contratos tem uma pesada carga normativa, legal e infralegal, bem como de orientações de órgãos de controle e jurisprudências de Tribunais. Porém, a dimensão de conformidade não foi a única a ser observada quando aplicou-se o COSO/2013 como referência, dentro do enfoque de integração já tratado.

Na dimensão operacional, a gestão de contratos tem diversas entregas no fluxo de atividades. O foco foi na qualidade dos mecanismos da estrutura de governança do processo, observando o processo chave dessas entregas, a delegação e a responsabilização dos atores envolvidos. Ainda, a capacitação técnica desses atores e como esta colabora para que sejam *accountables* (prestem contas de suas ações nas diversas etapas). Por fim, na dimensão de divulgação, como a comunicação se dá no processo de gestão de contratos e como ela contribui com os controles internos. .

Observa-se no Quadro 1 que nas diversas dimensões, aparecem como resultado o equilíbrio entre Conformidade, Resultados e Divulgação. As três dimensões decorrem da aplicação do lado esquerdo da tabela, das dimensões do COSO/2013, passando pela análise da normativa e das perguntas que focaram a avaliação dos processos. Em cada uma das células da tabela pode ser observado o que foi perguntado e verificado. Destaca-se que mesmo não existindo normativo, existe uma avaliação sendo feita em relação à divulgação e efetividade.

Comentários finais

A gestão de contratos administrativos em organizações complexas, com muitos atores distribuídos em diversas árvores decisórias, têm riscos inerentes a eles, pela assimetria informacional, pelo risco do oportunismo, pelas sucessivas delegações e pela dificuldade de desdobramento dos objetivos globais ao longo das diversas etapas. Olhar essa estrutura de gestão, de forma estratégica, com a adoção do COSO/2013, com seu caráter multidimensional, possibilitaria o desenvolvimento de um foco equilibrado, sustentável para a boa governança da organização, ampliando as salvaguardas.

A aplicação do COSO/2013 na gestão de contratos permitiu mapear lacunas e boas práticas dos modelos adotados em cada unidade administrativa, *per si*, reforçando os caminhos para o aprimoramento do processo, apontando soluções do tipo: indicação de capacitações específicas, priorização de um grupo de contratos para tratamento diferenciado, construção de indicadores, aprimoramento direcionado do processo de gestão de riscos, desenvolvimento de ferramentas de Tecnologia da Informação específicas, estabelecimento de requisitos para os produtos gerados pelos fiscais de contratos e o estabelecimento de mecanismos de alertas.

Assim, a auditoria interna, adicionalmente ao seu papel clássico de avaliação sistematizada e independente, poderia assumir um papel de consultoria com a adoção da proposta desse relato. Com uma maior sistematização dessas práticas aprimoradas de gestão de contratos e de seus riscos, estas poderiam ser replicadas, inclusive, em outras organizações públicas.

Referências

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais da OCDE. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 2, n. 53, p.5-36, abr. 2002.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência**. In: Congresso de gestão pública CONSAD. IV, Brasília, Distrito Federal. pp. 3-20, 2011.

_____. **Conselhos do Fundeb**: participação e fiscalização no controle social da educação. -1 Ed.-Curitiba: Appris, 2015.

_____; GRANADO, Gustavo Adolfo Rocha. Compliance no setor público: necessário; mas suficiente? 2017. **Portal Jurídico JOTA**, Brasília-DF. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/compliance-no-setor-publico-necessario-mas-suficiente-18042017>>. Acesso em: 23.ago. 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual Auditoria Financeira**. Brasília, 2015.

_____. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

_____. Controladoria-Geral da União; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.

CASTANHEIRA, N.M.C. **Auditoria interna baseada no risco**: estudo do caso português. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) -- Universidade do Minho, Braga, 2007. Disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>>. Acesso em: 23.ago. 2017.

COSO – COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. **Controle interno** – estrutura integrada. São Paulo: Tradução de PriceWaterHouseCoopers, 2013.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability Horizontal e Novas Poliarquias**. Lua Nova, São Paulo nº 44, 1998.

PICKETT K. H. S. **Enterprise Risk Management. Manager's Journey**. New Jersey: Ed. John Wiley & Sons, Inc., 2006.

SCHEDLER, Andreas. *Conceptualizing Accountability*. In: Schedler, A.; Diamond, L.; Plattner, M. **The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies**. Lynne Rienner Publisher, 1999. P. 13-27.

SUTHERLAND S.L. *On the audit trail of the Auditor General: Parliament's servant, 1973–1980*. **Canadian Public Administration**. v.1 - n.23 p 616-44. 1980.

Quadro 1 – Componentes e Princípios avaliados

Componente	Princípios do COSO/2013	Normativos	O que foi observado	Dimensões Analisadas
Ambiente de controle	Comprometimento com a integridade e os valores éticos.	Código de Ética (Decreto nº 1171/94 do Executivo Federal) e a Lei nº 8112.	Realização de treinamentos específicos, avaliação e punição dos desvios quando ocorrem.	Conformidade
	Independência da governança em relação aos seus executivos e se supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.	Lei nº 8666/93 e normativos internos que orientam a segregação de funções.	No que se refere processo de fiscalização exercido pelos fiscais de contrato, quais critérios, padrões e requisitos mínimos de qualidade dos relatórios ou de atuação?	Conformidade e Resultado
	Estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.	Normativos internos/ regimento e normas operacionais	A Estrutura de governança está definida em normativos com delegação de responsabilidades?	Conformidade e Resultado
	Atração, desenvolvimento e retenção de talentos competentes, em linha com seus objetivos.	Normativos internos/ regimento e normas operacionais	Há boa política de capacitação e busca de melhorias no clima organizacional?	Resultado
	Pessoas assumem responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.	IN MP CGU nº 01/2016	Há casos de não cumprimento do prazo? É possível identificar os responsáveis pelo descumprimento do prazo?	Conformidade e Resultado
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.	Art. 31 da IN nº 2 de 2008/MPOG	Possui planejamento estratégico bem estruturado e claramente definido? Foram identificados indicadores ou metas de desempenho e há incentivos formais para o alcance dos objetivos?	Conformidade e Resultado
	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.	IN MP CGU nº 01/2016	Existem controles internos nos principais procedimentos? Os riscos foram identificados e analisados, facilitando o tratamento adequado do risco a cada evento?	Conformidade e Resultado
	A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização.	Lei nº 8112/90, Lei nº 8666/93, IN nº 02/2008	Os riscos específicos de fraudes não são avaliados formalmente?	Conformidade e Resultado
	A organização identifica e avalia as mudanças que podem afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.	IN MP CGU nº 01/2016	Rotatividade da equipe. Normativos externos têm impacto sobre os procedimentos e controles internos?	Resultado

Atividades em controle	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.	IN MP CGU n° 01/2016	Foram estabelecidos controles voltados para os prazos e fiscalização de contratos?	Conformidade e Resultado
	A organização seleciona e desenvolve atividades de controle gerais sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.	IN MP CGU n° 01/2016	A área tem suporte dos sistemas estruturantes do governo federal? Recursos para gerenciamento das informações? Controles: perda de informações da planilha, entradas ou atualizações indevidas, acesso não autorizado?	Resultado e divulgação
	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	IN MP CGU n° 01/2016	Há supervisão e treinamento para os fiscais de contrato? Os procedimentos ou relatórios estão padronizados?	Conformidade, resultado e divulgação
Informação e Comunicação	A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.	IN MP CGU n° 01/2016	Há reuniões periódicas, mecanismos de transmissão e segurança da informação? Os sistemas estruturantes têm confiabilidade?	Resultado e divulgação
	A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno.	IN MP CGU n° 01/2016	Há reuniões periódicas?	Resultado e divulgação
	A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.	Lei n° 12.527/2011	Comunicação externa: informações de contratos; penalizações; relatório de gestão; publicação dos aditivos e do extrato do contrato no DOU; e, a publicação dos contratos no sítio da instituição?	Divulgação
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.	IN MP CGU n° 01/2016	A Auditoria Interna faz avaliações periódicas de forma independente na área de Licitações e Contratos? A gerência demonstra conhecimento dos controles monitorando e alertando periodicamente a equipe?	Resultado e divulgação
	A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas.	IN MP CGU n° 01/2016	Os relatórios de auditoria são comunicados aos gestores? Os fiscais de contrato emitem relatórios que apontam falhas ou deficiências?	Resultado e divulgação