



ORIENTAÇÃO TÉCNICA AGE Nº 01/2017

GUIA REFERENCIAL DOS CONTROLES INTERNOS DA GESTÃO

I. OBJETIVO

Apresentar o “**Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão**” (GRCI) que orienta os órgãos da Administração Pública Estadual quanto à estruturação dos controles internos e à implementação de modelo de análise e gestão de riscos.

II. REFERÊNCIAS NORMATIVAS

Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016; Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa do Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles (Janeiro/2013); Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, INTOSAI; Enterprise Risk Management Integrated Framework, www.coso.org, 2004, Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's (COSO).

III. ORIENTAÇÕES GERAIS

Para fins desta Orientação Técnica (OT) entende-se como:

1. **Controles internos da gestão**¹: 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, visando o controle dos seus processos.
2. **Sistema de Controle Interno**: conjunto de órgãos, funções e atividades, no âmbito do Poder Executivo, articulado por um órgão central e orientado para o desempenho do controle interno e o cumprimento das finalidades estabelecidas em lei, tendo como referência o modelo das Três Linhas de Defesa do Instituto dos Auditores Internos – IIA.
3. **Órgão Central do Sistema de Controle Interno**: função exercida pela Auditoria Geral do Estado (AGE), órgão da estrutura da Secretaria da Fazenda, responsável por coordenar as atividades de controle interno, exercer os controles essenciais, avaliar a eficiência e eficácia dos demais controles existentes, além de realizar auditorias para cumprir a função constitucional de fiscalização.
4. **Coordenação de Controle Interno (CCI)**: unidade setorial de controle interno, instituída pela Lei Estadual nº 13.204, de 11/12/2014, hierárquica e

¹ Adaptado da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016.





administrativamente vinculada ao órgão setorial, mas tecnicamente vinculada à AGE, conforme estabelecido no Decreto Estadual nº 16.059, de 30/04/2015. Equipara-se às CCIs, nos termos do referido decreto, as unidades correlatas existentes nos órgãos da Administração Indireta.

5. **Risco:** possibilidade de que um evento ocorra e afete negativamente o atingimento dos objetivos da organização.

6. **Gerenciamento de riscos**²: processo para identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

IV. O MODELO DAS TRÊS LINHAS DE DEFESA³

A criação das CCIs inaugura uma nova fase da estruturação do sistema de controle interno na Administração Pública do Estado da Bahia. Na prática, foi incorporado o modelo das três linhas de defesa preconizado pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA/COSO):



Fonte: IIA/COSO

1. **Primeira Linha de Defesa:** constituída pelos controles internos da gestão, formados pelo 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 do respectivo órgão, destinados a enfrentar os riscos e fornecer

² Conforme Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016.

³ Em conformidade com o documento "Declaração de Posicionamento do IIA: As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento Eficaz de Riscos e Controles; 2013".





segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, serão alcançados os objetivos de:

- a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- b) cumprimento das obrigações de *accountability*⁴;
- c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e
- d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos.

A primeira linha de defesa gerencia os riscos e tem propriedade sobre eles. É também responsável por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles. Identifica, avalia, controla e mitiga os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos e garantindo que as atividades estejam de acordo com as metas e objetivos.

2. **Segunda Linha de Defesa:** exercida pela CCI ou unidade correlata na Administração Indireta, é constituída pelas funções de inspeção, qualidade, gerenciamento de riscos, análise de conformidade, monitoramento e assessoramento interno do órgão quanto a aspectos relacionados aos seus riscos e controles internos, objetivando o aprimoramento e fortalecimento da primeira linha de defesa.

3. **Terceira Linha de Defesa:** exercida pela AGE, como Órgão Central do Sistema de Controle Interno Estadual, a qual cabe executar, de forma independente e objetiva, atividade de auditoria interna. É responsável por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha de defesa) e da supervisão da segunda linha de defesa.

4. As atividades desempenhadas nas três linhas de defesa devem ser integradas e articuladas, buscando o aprimoramento do sistema de controle, a partir das Orientações Técnicas (OTs) expedidas pelo órgão central – AGE.

V. COMPONENTES DO CONTROLE INTERNO⁵

De acordo com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016 (art. 11), o controle interno compreende cinco componentes:

1. **Ambiente de controle:** é a base de todos os controles, sendo formado pelo conjunto de regras e estrutura que determinam a qualidade dos controles internos da gestão, compreendendo, dentre outros:

- a) Integridade pessoal e profissional e valores éticos assumidos pela direção e pelo quadro de servidores, ou seja, os gestores e servidores precisam ter reputação

⁴ Conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações (IN Conjunta MP/CGU nº 01/2016).

⁵ Adaptado da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10/05/2016.



ilibada e assumir e compartilhar explicitamente a adesão a códigos de ética e integridade.

b) Comprometimento para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes, ou seja, a alta administração deve se comprometer pessoalmente com a governança da sua organização e propiciar aos servidores a devida habilitação técnica, mantendo-os permanentemente capacitados para lidarem com aspectos específicos da gestão.

c) Estrutura organizacional na qual estejam claramente atribuídas responsabilidades e delegação de autoridade para que sejam alcançados os objetivos da organização ou das políticas públicas, ou seja, impõe-se que os órgãos estejam devida e formalmente estruturados para cumprir suas atividades, com os recursos e meios adequados, principalmente em termos de equipamentos e pessoal com disponibilidade de tempo.

2. **Avaliação de risco:** é o processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização e determina a resposta apropriada ao risco.

3. **Atividades de controles internos:** são atividades materiais e formais, como políticas, procedimentos, técnicas e ferramentas, implementadas pela gestão para diminuir os riscos e assegurar o alcance de objetivos organizacionais e de políticas públicas.

4. **Informação e comunicação:** compreende a difusão entre todos os servidores de mensagens claras da alta administração sobre as responsabilidades de cada agente no que concerne aos controles internos da gestão. Inclui também o fomento de canais de informação e utilização de ouvidorias para registro e encaminhamento de manifestações e denúncias.

5. **Monitoramento:** obtido por meio de revisões específicas e contínuas, independente ou não, realizadas sobre todos os demais componentes de controles internos, com o fim de aferir sua eficiência, eficácia, efetividade, economicidade, excelência ou execução na implementação dos seus componentes e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos.

VI. ANÁLISE DE RISCOS

A análise de risco é o processo de identificação e avaliação dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade, e a implementação da resposta apropriada, ou seja, o tratamento a ser adotado para cada risco identificado.

A análise de riscos envolve as seguintes etapas: (i) mapeamento do processo; (ii) identificação e mensuração dos riscos inerentes; (iii) avaliação dos controles internos existentes; (iv) mensuração dos riscos residuais; (v) elaboração das ações a implementar e resposta aos riscos apresentados.



1. O mapeamento do processo consiste em metodologia de análise e representação de cada etapa do processo, entendendo o funcionamento do negócio, detalhando as entradas, saídas, ações e competências, no caso específico com o foco na identificação dos riscos inerentes de controle.

2. A identificação e a mensuração dos **riscos inerentes** aos processos internos são realizadas a partir de escalas de probabilidade de ocorrência e respectivos impactos.

Risco inerente é aquele a que uma organização está exposta independentemente de quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.

2.1 A **probabilidade** de ocorrência de determinado evento de risco deverá seguir escalas parametrizadas:

- 1 - muito baixa: evento extraordinário, sem histórico de ocorrência;
- 2 - baixa: evento casual e inesperado, sem histórico de ocorrência;
- 3 - média: evento esperado, de frequência reduzida, e de histórico de ocorrência parcialmente conhecido;
- 4 - alta: evento usual, com histórico de ocorrência amplamente conhecido;
- 5 - muito alta: evento repetitivo e constante.

2.2 A estimativa do **impacto** dos eventos de risco deverá também seguir escalas parametrizadas:

- 1 - muito baixo: impacto insignificante nos objetivos;
- 2 - baixo: impacto mínimo nos objetivos;
- 3 - médio: impacto mediano nos objetivos, com possibilidade de recuperação;
- 4 - alto: impacto significativo nos objetivos, com possibilidade remota de recuperação;
- 5 - muito alto: impacto máximo nos objetivos, sem possibilidade de recuperação.

2.3 A multiplicação dos valores atribuídos às escalas de **probabilidade** e de **impacto** resultará no **risco inerente** de cada evento identificado. Exemplo: probabilidade de ocorrência igual a 3 (média) x impacto igual a 2 (baixo) = risco inerente 6 (3x2).

3. Após o cálculo do risco inerente de cada evento identificado, o órgão/entidade deverá avaliar se os controles internos existentes contribuem ou não para mitigar cada risco, aplicando a seguinte escala para aferição desses controles:

- 1,00 – inexistente: ausência completa de controle;
- 0,80 – fraco: controle depositado na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo, em geral realizado de maneira manual;
- 0,60 – mediano: controle pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequados;





0,40 – satisfatório: controle normatizado e, embora passível de aperfeiçoamento, está sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente;

0,20 – forte: controle mitiga o risco associado em todos os aspectos relevantes, podendo ser enquadrado num nível de “melhor prática”.

4. Após a avaliação dos controles internos existentes calcula-se o **risco residual**, ou seja, multiplicando o valor do risco inerente pelo valor atribuído à avaliação dos controles internos existentes. O risco residual representa assim o risco a que uma organização está exposta mesmo após a implementação de ações gerenciais de controle para o seu tratamento ou mitigação.

4.1 Os riscos residuais podem ser representados em uma **Matriz de Risco**, semelhante à figura abaixo, categorizada segundo o nível de risco (numa escala que vai de baixo a extremo) e tendo em vista o apetite ao risco de cada organização.

4.2 O apetite ao risco é o nível de tolerância ao risco que a organização está disposta a assumir, que deve ser definido antes de deliberar sobre a necessidade de implementar ações em resposta aos riscos residuais identificados.

Matriz Impacto x Probabilidade

Legenda Nível de Risco		Probabilidade				
		1 Muito Baixa	2 Baixa	5 Média	8 Alta	10 Muito Alta
Impacto	10 Muito Alto	10	20	50	80	100 Extremo
	8 Alto	8	16	40	Alto 64	80
	5 Médio	5	10	Médio 25	40	50
	2 Baixo	2	4	10	16	20
	1 Muito Baixo	1	2	5	8	10

5. Após a **Matriz de Risco**, o órgão/entidade elabora suas diretrizes de resposta/tratamento para cada nível de risco. O quadro a seguir apresenta, a título de exemplo, uma proposta para a formulação de diretrizes específicas a ser adotada pelo órgão:





NÍVEL DE RISCO	DESCRIÇÃO	DIRETRIZ PARA RESPOSTA
EXTREMO	Indica um nível de risco absolutamente inaceitável, muito além do apetite a risco da organização.	Qualquer risco encontrado nessa área deve ter uma resposta imediata . Admite-se postergar o tratamento somente mediante parecer do gestor maior da unidade.
ALTO	Indica um nível de risco inaceitável, além do apetite a risco da organização.	Qualquer risco encontrado nessa área deve ter uma resposta num intervalo de tempo definido pelo gestor maior da unidade. Admite-se postergar o tratamento somente mediante parecer do gestor maior da unidade (fazer um plano de ação, p.ex).
MÉDIO	Indica um nível de risco aceitável, dentro do apetite a risco da organização.	Não se faz necessário adotar medidas especiais de tratamento, exceto manter os controles já existentes.
BAIXO	Indica um nível de risco muito baixo, de baixa ocorrência e impacto reduzido.	Apenas acompanhar para verificar eventual mudança de probabilidade e impacto, sem adotar medidas de controle adicionais.

VII. REFERENCIAL DE CONTROLE INTERNO

O trabalho de análise de risco exige um significativo esforço e conhecimentos específicos para aplicação da metodologia descrita acima. Considerando a existência de macroprocessos comuns a todos os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual e visando dotá-los de um modelo objetivo e de fácil aplicabilidade para avaliação e fortalecimento dos seus controles internos, a AGE desenvolveu estudos e elaborou o **“Guia Referencial dos Controles Internos da Gestão” (GRCI)**.

O **GRCI** apresenta uma série de referenciais de controle interno para alguns dos principais macroprocessos comuns aos diversos órgãos e ferramentas objetivas de avaliação. O trabalho desenvolvido consistiu em:

- (i) mapeamento do processo, tomando como referência o processo padrão com base nos normativos legais e no Sistema Estadual de Administração (SEA/Saeb), desconsiderando assim eventuais especificidades dos órgãos;
- (ii) análise dos riscos inerentes aos processos mais relevantes;
- (iii) mapeamento e avaliação dos principais controles adotados pelas diversas unidades, previstos ou não na legislação, a partir de entrevistas com unidades gestoras;
- (iv) proposição de práticas de controle, adequadas à realidade normativa e estrutural dos órgãos da Administração Estadual e que contemplam todos os componentes de controle preconizados pelo COSO;
- (v) elaboração de um modelo de avaliação de risco para cada macroprocesso avaliado.

Os resultados destes trabalhos são apresentados em **Orientações Técnicas (OTs)** que representam um “Referencial de Controle” aplicado a cada um dos macroprocessos analisados e indicam ferramentas objetivas de avaliação desses controles possíveis de serem aplicadas internamente nos órgãos, visando a





GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
AUDITORIA GERAL DO ESTADO

identificação dos pontos de fragilidade, a avaliação dos riscos e a estruturação de ações mitigadoras.

Além desta, compõem, inicialmente, o GRCl as seguintes OTs:

- OT 02/2017 – Referencial de Controles Internos na Gestão de Contratos.
- OT 03/2017 – Referencial de Controles Internos na Gestão de Convênios.
- OT 04/2017 – Referencial de Controles Internos na Gestão de Licitações.
- OT 05/2017 – Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Contratos.
- OT 06/2017 – Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Convênios.
- OT 07/2017 – Avaliação dos Controles Internos na Gestão de Licitações.

Os referenciais apresentados são baseados em um macroprocesso padrão, devendo ser adaptados em função de especificidades relevantes de cada órgão.

A abordagem técnica descrita de forma sumária nesta OT visa apresentar o conceitual teórico básico para o entendimento da metodologia aplicada no desenvolvimento do GRCl.

Tatiana Alves Lessa
Coordenador I

Aprovada por:

Luis Augusto Peixoto Rocha
Auditor Geral do Estado