CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: ESTRUTURAÇÃO, NORMATIVIDADE E INTEGRAÇÃO À GOVERNANÇA

Roberta Nunes Simonato Piccinin[1]

RESUMO: *Este trabalho analisa o controle interno na Administração Pública Municipal, com foco no Município de São Paulo. A pesquisa teórica e normativa propõe um modelo conceitual para estruturar unidades descentralizadas de controle interno, destacando sua importância na governança, prevenção de riscos e integridade. São considerados referenciais internacionais como COSO e INTOSAI, avaliando sua aplicabilidade ao contexto municipal. O estudo identifica lacunas normativas e desafios estruturais que afetam a efetividade dos controles locais. Conclui-se que a adoção gradual de frameworks internacionais, aliada aos instrumentos da Controladoria Geral, pode elevar a maturidade municipal por meio da integração entre governança, riscos e integridade.*

Palavras-chave: *Controle interno. Administração pública municipal. Governança pública. Gestão de riscos. Integridade.*

INTRODUÇÃO

De acordo com o Tribunal de Contas da União (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2014, p. 15), governança pública organizacional resulta da articulação entre liderança, estratégia e controle, permitindo às organizações públicas o direcionamento de sua atuação, bem como a avaliação e o monitoramento contínuos de seu desempenho. A gestão pública, por sua vez, é a função responsável por planejar a execução das diretrizes, implementar planos e controlar indicadores e riscos (TCU, 2014, p. 16).

Nessa perspectiva, o controle interno configura-se como um conjunto de processos, métodos e procedimentos integrados ao planejamento, à execução e ao monitoramento das atividades da gestão, voltado a assegurar o alcance de objetivos, a conformidade normativa, a transparência e a responsividade (TCU, 2017, p. 4-5). A concepção moderna amplia seu papel para além da fiscalização, incorporando funções estratégicas de melhoria de processos, gestão de riscos e fortalecimento da eficiência e da efetividade administrativa.

Considerando essa abordagem contemporânea, o tema deste trabalho é a organização do controle interno no âmbito da administração pública municipal direta. O objeto de estudo corresponde às atividades de uma unidade de controle interno de órgão desconcentrado da Prefeitura d São Paulo, responsável pela análise e monitoramento de processos e

1 Bacharela em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; especialista em Direitos Difusos e Coletivos pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e em Políticas Públicas pela Escola Superior de Gestão e Contas Públicas Conselheiro Eurípedes Sales do Tribunal de Contas do Município de São Paulo. Analista de Políticas Públicas e Gestão Governamental da Prefeitura do Município de São Paulo.

programas, acompanhamento de conformidade, elaboração de relatórios de gestão, mitigação de fragilidades e promoção de boas práticas administrativas.

Os normativos municipais e a realidade institucional evidenciam que o controle interno permanece, em grande parte, desarticulado do planejamento organizacional, o que compromete sua efetividade.

Diante disso, formula-se o problema de pesquisa nos seguintes termos: *como deve ser estruturada e organizada a unidade de controle interno nos órgãos da Administração Pública Municipal, de modo a alinhar suas atividades ao planejamento estratégico, potencializar sua atuação preventiva e integrar práticas de gestão de riscos, governança e melhoria de processos?*

A hipótese central é que a adoção de frameworks internacionais consolidados de controle e gestão de riscos, adaptados à realidade municipal, pode elevar o grau de maturidade e efetividade das unidades setoriais de controle interno.

A justificativa decorre das lacunas normativas, metodológicas e organizacionais observadas no nível municipal, que reduzem a capacidade das unidades descentralizadas de apoiar a gestão e promover a integridade institucional.

O objetivo geral consiste em propor uma estrutura normativa e conceitual de organização do controle interno em órgãos da Administração Pública Municipal. Como objetivos específicos, buscam-se: (i) identificar as principais normas e frameworks aplicáveis ao controle interno no setor público; (ii) diagnosticar os desafios enfrentados pelas unidades setoriais municipais; (iii) verificar de que forma os instrumentos instituídos pela Controladoria Geral do Município podem fortalecer a atuação das unidades de controle interno.

A monografia tem por finalidade apresentar uma proposta conceitual e normativa de organização do controle interno municipal, sem pretensão de comprovar empiricamente sua aplicação, concentrando-se no *dever-ser* de sua estruturação, com base em boas práticas e referenciais consolidados.

Trata-se de uma pesquisa de natureza teórica, normativa e exploratória, com abordagem qualitativa, fundamentada em revisão bibliográfica e documental. O trabalho adota perspectiva prescritiva, voltada à proposição de um modelo orientado por referenciais reconhecidos de controle e gestão de riscos.

A estrutura da monografia compreende três capítulos: o Capítulo 1 aborda os fundamentos teóricos e constitucionais do controle interno no setor público brasileiro; o Capítulo 2 analisa normas e padrões internacionais aplicáveis; e o Capítulo 3 examina o fundamento normativo municipal, identificando lacunas e desafios. As considerações finais apresentam síntese das conclusões e possíveis diretrizes de aprimoramento.

1. FUNDAMENTO DOS CONTROLES INTERNOS

Considerando o contexto de transformações políticas e econômicas do pós-guerra, marcado pelo avanço dos direitos e pela ampliação das demandas sociais, a Administração Pública brasileira evoluiu do intervencionismo estatal ao modelo gerencial, orientado pela busca de eficiência, controle de gastos e aprimoramento dos serviços públicos (SILVA, 2009, p. 10/11).

Contudo, a realidade brasileira ainda é marcada por graves deficiências estruturais. Os noticiários nacionais estão cheios de expressões como caos na saúde pública, ensino negligenciado, sistema penitenciário falido, insegurança, ao lado de desvios de verbas públicas, fraudes, conluios, superfaturamento e obras paralisadas (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 60). Tais ocorrências revelam que a Administração Pública permanece vulnerável a atos de corrupção, fraude, abuso e desperdício que implicam na malversação, desperdício e ineficiência na gestão dos recursos públicos, em razão da fragilidade ou da ineficácia de seus controles internos.

Embora não se possa atribuir ao controle interno a condição de panaceia, é inegável que sua inexistência ou ineficiência aumenta a probabilidade de ocorrência de eventos indesejáveis.

Nesse contexto, destaca-se o marco jurídico-constitucional de 1988. A Constituição Federal de 1988, ao instituir o Estado Democrático de Direito, consagrou a *accountability* como corolário da democracia representativa. A boa governança pública, portanto, pressupõe a existência de mecanismos de gestão de riscos e de controles internos capazes de garantir que os recursos públicos sejam aplicados de forma regular, transparente, eficaz e em conformidade com os objetivos constitucionais.

Mas o que são controles internos? E como estes contribuem para uma boa governança?

2. CONCEITOS CENTRAIS

Inicialmente, *risco* consiste em qualquer evento potencial que afete negativamente ou impeça o alcance de um objetivo, implicando – portanto - em alguma margem de incerteza ou insegurança. Nesse contexto, *controle* é, genericamente, uma medida ou conduta tomada com o objetivo de assegurar o cumprimento de alguma ação ou objetivo segundo planejamento prévio.

O controle institucional decorre dos processos de governança e é inerente à atividade organizacional. Conforme Silva (2009, p.12), o controle interno compreende as medidas destinadas a garantir que objetivos organizacionais sejam alcançados e riscos mitigados.

Controle interno compreende-se como o conjunto de políticas, regras, sistemas e procedimentos de um departamento ou de uma organização, com o escopo de mitigar riscos e aumentar a probabilidade de: *(i)* eficácia e eficiência dos programas, operações e gestão de recursos, incluindo a salvaguarda dos ativos; *(ii)* confiabilidade das informações financeiras; *(iii)* cumprimento da legislação, regulamentos e políticas; e *(iv)* redução da probabilidade de corrupção, fraude, abuso e desperdício.

> Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos. (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 4)

Controles internos também se relacionam às atividades:

> 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. Essas atividades podem ser preventivas (reduzem a ocorrência de eventos de risco) ou detectivas (possibilitam a identificação da ocorrência dos eventos de risco), implementadas de forma manual ou automatizada. As atividades de controles internos devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionadas aos objetivos de controle. São exemplos de atividades de controles internos: a) procedimentos de autorização e aprovação; b) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); c) controles de acesso a recursos e registros; d) verificações; e) conciliações; f) avaliação de desempenho operacional; g) avaliação das operações, dos processos e das atividades; e h) supervisão. (BRASIL, 2016).

Por oportuno, importante indicar sutil divergência quanto ao conceito constitucional: Controle interno *constitucional* é aquele que deriva do poder-dever de autotutela para assegurar a execução dos atos públicos de acordo com os princípios básicos dispostos no art. 37 da Constituição Federal de 1988 (CALIZTO E VELASQUEZ, 2005 *apud* MARTINS, 2020), bem como configura-se como corolário do princípio da prestação de contas, previsto no art. 70 da CF.

O sistema de controle interno constitucional é uma estrutura orgânica existente em todos os níveis federativos e Poderes, cujas atribuições são previstas no art. 74[2] da CF/88 e que auxiliam, executam e avaliam os respectivos órgãos da Federação e concentram atribuições nas seguintes áreas de atuação:

2 Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. (Brasil, 1988).

Auditoria interna; Controle; Prevenção e Combate à Corrupção; Correição Administrativa; Ouvidoria; Promoção da Transparência; Promoção da Integridade; e demais assuntos correlatos.

Nesse sentido, pode-se afirmar que o controle interno constitucional se estrutura em processos de monitoramento, avaliação de riscos, conformidade e auditoria, de modo a assegurar a efetividade da *accountability* em suas três dimensões – transparência, justificativa e responsabilização. Ao operacionalizar esse princípio, os controles internos fortalecem a governança e garantem a observância das normas, orientando a gestão para a eficiência.

3. PRINCIPAIS NORMAS E PADRÕES INTERNACIONAIS

Diante das novas concepções de controle(s) interno(s) e da (necessidade de) promoção de modelo(s) de gestão – e controle – focados nos resultados – derivadas dos modelos gerenciais -, bem como da necessidade do atingimento de objetivos estratégicos e cumprimento dos princípios éticos, de eficiência, eficácia, efetividade, de conformidade e de prestação de contas, diversas Instituições públicas e privadas de todo o mundo editaram normas e modelos para implantação de controles internos e de gestão de riscos.

3.1. FRAMEWORKS COSO

O *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission* (COSO) é uma organização americana não-governamental, fundada em 1985, com o propósito de orientar e apoiar o desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e fraude para aprimorar a performance e supervisão organizacional e reduzir a extensão de fraudes nas organizações (BARRETO E OUTROS, 2018, p. 5).

3.1.1. INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK[3] (COSO ICIF)

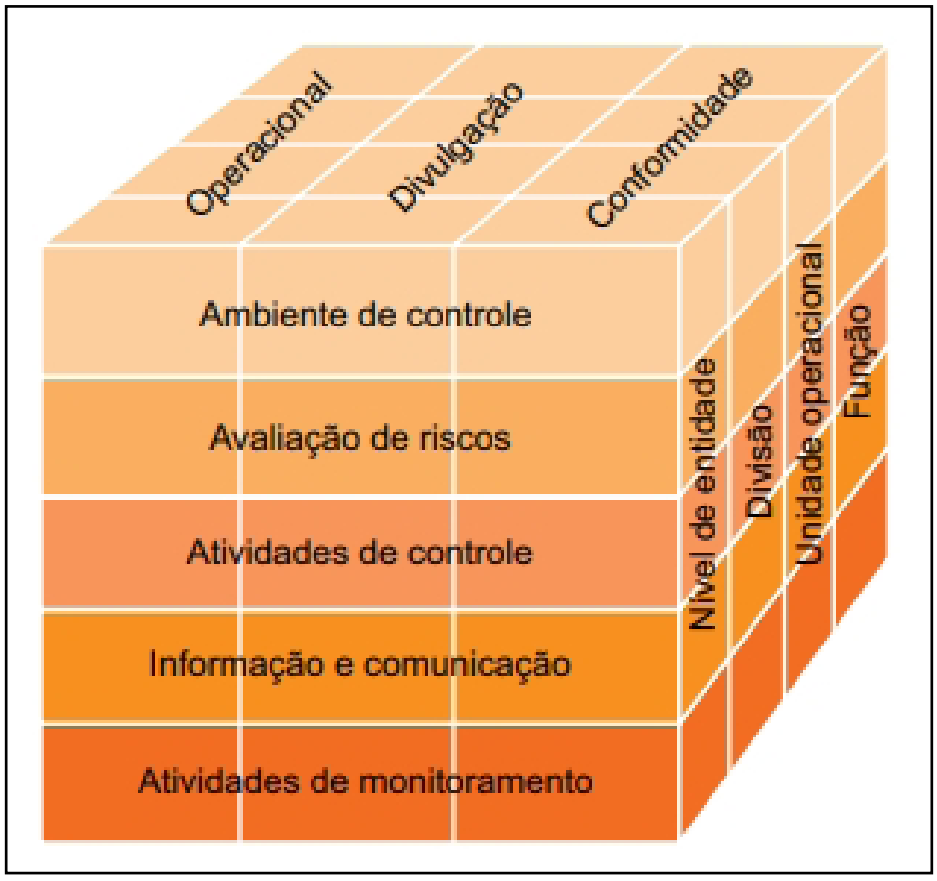
O modelo de referência COSO ICIF ou COSO I, de 1992, consiste num modelo dirigido a quaisquer organizações, para planejamento, implementação e direcionamento do controle interno, bem como avaliação de sua efetividade, tendo como escopo o desenvolvimento de sistemas de controle interno efetivos e eficazes, adaptáveis a ambientes corporativos e operacionais em constante mudança, para a redução de riscos e apoio (segurança) nos processos decisórios e de governança, a partir de mecanismos como integração dos controles internos contábeis, gestão de riscos e fomento da transparência.

3 Controle Interno – Estrutura Integrada

Nesse documento (COSO, 1992, atualizado 2013, tradução livre), controle interno é um processo, efetuado pela estrutura de governança, administração e outros funcionários de uma entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos nas seguintes categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
- confiabilidade das demonstrações financeiras
- conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Figura 1: CUBO COSO I



Fonte: COSO, 2013

No CUBO COSO I são previstos: *i) Objetivos*[4]*:* operacionais; de divulgação e de conformidade; *ii) Níveis:* divisão, unidades e funções; *iii) Componentes*.

4 De acordo com o Sumário Executivo na norma (COSO, 2013, p. 06): "A Estrutura apresenta três categorias de objetivos, o que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno: • Operacional – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos. • Divulgação – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade. • Conformidade – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita."

Em BARRETO E OUTROS (2023, p. 6), "a *Figura 1 demonstra a inter-relação dos componentes da estrutura proposta para o gerenciamento de riscos e sua integração ao processo de gestão de uma organização, tendo sua finalidade ligada ao cumprimento dos objetivos organizacionais*". Por sua vez, os componentes são:

Ambiente de Controle é a base do sistema, refletindo cultura organizacional, ética, governança e atribuição de responsabilidades.

Avaliação de Riscos consiste em um processo contínuo e dinâmico de identificação e análise dos riscos que possam comprometer os objetivos da entidade, incluindo mudanças relevantes no ambiente interno e externo.

Atividades de Controle são políticas e procedimentos instituídos para assegurar que as diretrizes da administração sejam cumpridas, mitigando riscos em diferentes níveis, processos e ambientes tecnológicos da organização.

Informação e Comunicação garante a geração, o fluxo e a qualidade das informações necessárias à tomada de decisão, apoiando a integração dos controles internos e a realização dos objetivos organizacionais.

Atividades de Monitoramento asseguram, por meio de avaliações contínuas ou independentes, que os cinco componentes do controle interno estejam presentes, atuando de forma eficaz e integrada.

Referido modelo, ao considerar a gestão dos riscos relacionados aos objetivos estratégicos (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 9),

> introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa".
>
> (...)
>
> O modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de: 1. uniformizar definições de controle interno; 2. definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado; 3. delinear papéis e responsabilidades da administração; 4. estabelecer padrões para implementação e validação; 5. criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

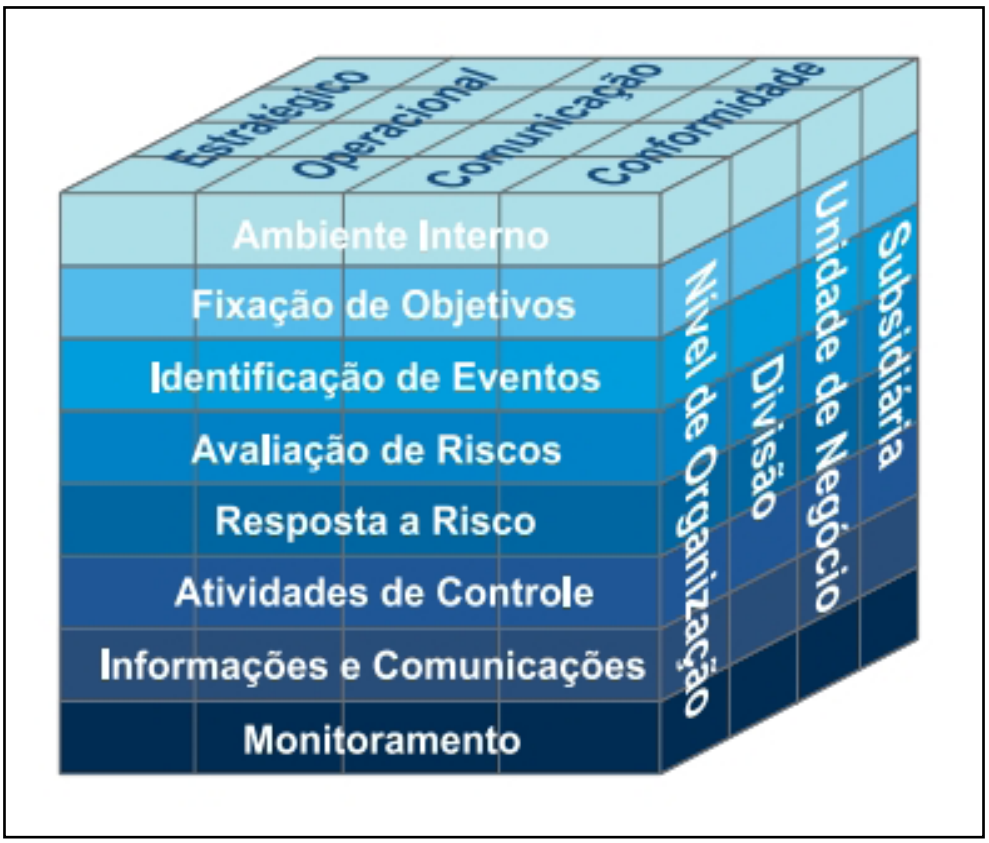
3.1.2. ENTERPRISE RISK MANAGEMENT – INTEGRATED FRAMEWORK (COSO ERM)[5]

Publicado em 2004, o modelo de referência COSO ERM ou COSO II consiste numa nova estratégia para avaliar e melhorar o gerenciamento de riscos: há uma ampliação do alcance dos controles internos – mais vigoroso e extensi-

5 Gerenciamento de Riscos Corporativos

vo -, a partir da incorporação, ao modelo COSO I, de técnicas de gerenciamento integrado de riscos - com vistas ao cumprimento dos *objetivos organizacionais* (estratégicos) -, isto é, prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos, relacionados às metas e missão da organização (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 12).

Figura 2: CUBO COSO II



Fonte: COSO, 2017

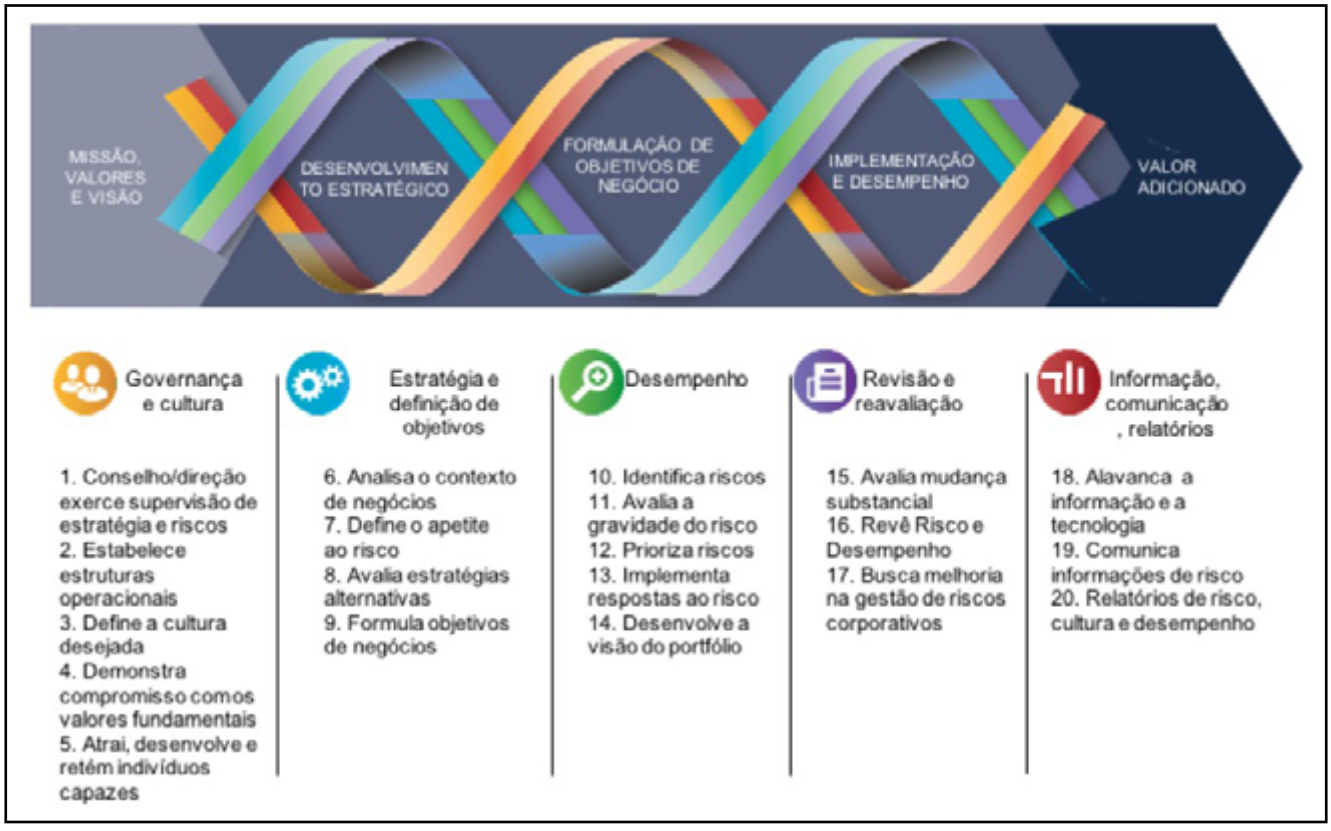
Ao modelo de referência COSO ERM, foram agregados e redefinidos os seguintes componentes (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009): *Ambiente Interno* — ampliação do antigo ambiente de controle, consistente na incorporação de aspectos ligados à cultura organizacional, valores éticos, estrutura de governança, políticas de recursos humanos, definição de responsabilidades e delimitação do apetite a riscos, elementos que condicionam a forma como as pessoas percebem e administram riscos dentro da organização; *Fixação de Objetivos* — alinhada ao planejamento estratégico e operacional; *Identificação de Eventos* — voltada ao m apeamento de incidentes internos e externos, considerando tanto ameaças quanto oportunidades; *Avaliação de Riscos* — baseada na análise de probabilidade e impacto, por meio de métricas quantitativas e qualitativas; *Resposta a Riscos* — compreendendo a adoção de estratégias de evitar, transferir, aceitar ou tratar riscos em conformidade com o apetite definido; *Informação e Comunicação*; e *Monitoramento*.

3.1.3. ENTREPRISE RISK MANAGEMENT – INTEGRATING WITH STRATEGY AND PERFORMANCE[6] (COSO ERM 2017)

O mundo contemporâneo está paulatinamente mais complexo e incerto: o cenário atual, marcado por volatilidade, complexidade e ambiguidade, exige das organizações maior adaptabilidade, transparência e responsabilidade na gestão de riscos e oportunidades, sobretudo no âmbito estratégico e decisório.

Diante dessa demanda, o COSO ERM 2017, reorganizando o *framework*, representa uma evolução do modelo COSO II (2004): A adoção do COSO ERM 2017 implica no desenvolvimento de uma gestão de riscos, mais dinâmica, incorporada à sua estratégia e desempenho, em vez de somente como função de suporte ou de controle posterior. A relação entre riscos e performance passa a ser parte integrante do planejamento e decisões estratégicos.

Figura 3: Framework COSO, Entreprise Risk Management



Fonte: COSO, 2017

No novo modelo, o gerenciamento de riscos corporativos integra tanto a definição quanto a execução da estratégia e o gerenciamento do desempenho organizacional (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2017, p. 30) e articula-se em cinco componentes inter-relacionados, sustentados por vinte princípios que

6 Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Desempenho.

direcionam como cada componente deve se manifestar em práticas concretas, de acordo como definido por cada organização.

Segundo o Sumário Executivo da Norma (COSO, 2017), o *framework* busca preparar e aliar estruturas e processos para desafios futuros, como a produção e proliferação de dados; a disrupção provocada pelo uso da inteligência artificial e automação; a administração do custo do gerenciamento de riscos e a construção de organizações mais fortes, menos vulneráveis a influências negativas e riscos.

3.2. GUIDELINES FOR INTERNAL CONTROL STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* ou Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superiores é uma organização intergovernamental formada em meados do século XX, composta por quase 200 países, que reúne os órgãos de fiscalização superior, com o objetivo de fomentar, orientar e melhorar a auditoria pública e promover a governança, por meio do estabelecimento de normas e padrões de auditoria e controle interno.

As Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI GOV 9100) são um referencial técnico elaborado pela INTOSAI, em 2004, sobre controles internos, baseado no modelo COSO ICIF e adaptado e dirigido ao setor público.

Figura 4: Framework INTOSAI GOV 9100

Fonte: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2007

A peculiaridade do Guia da INTOSAI consiste na contextualização dos conceitos e diretrizes introduzidos pelo COSO às especificidades do setor público.

Enquanto o COSO I apresenta 3 objetivos (operacionais; de conformidade; e de comunicação), a INTOSAI introduz novas categorias de objetivos: operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e efetivas e cumprimento das obrigações de *accountability*[7].

> "um ponto específico constante somente do documento da INTOSAI refere-se à inclusão dos termos "ordenada" e "ética" no objetivo relacionado às operações, considerados essenciais para o setor público que não visa apenas à eficiência e efetividade das operações, mas ao comportamento ético daqueles que administram os recursos públicos" (WASSALY, 2008, p. 36).

O Guia da INTOSAI reproduz o foco no processo de gerenciamento de riscos, que deve consistir processo de responsabilidade integrada e compartilhada entre todos os níveis, contínuo e renovável de identificação, análise, avaliação, tratamento e monitoramento de riscos, com foco nos objetivos, apetite a riscos e eventuais novas conjunturas e contexto da organização.

Assim como em COSO ICIF, a organização da estrutura e processos e controle e gestão de riscos é de responsabilidade da alta administração, devendo ser organizada a partir dos componentes: ambiente de controle; avaliação de risco; procedimentos de controle; informação e comunicação e monitoramento.

A INTOSAI reforça que controles internos eficientes e eficazes não são garantia de eliminação dos riscos, apenas de razoável segurança de realização dos objetivos estratégicos, de concretização da missão e de uma atuação ordenada e ética.

Em suma, o desenho inadequado dos controles, a falta de comprometimento dos gestores e do corpo de funcionários influenciam negativamente na eficiência e na eficácia dos controles internos (WASSALY, 2008, p. 36-37).

3.3. ISO 31000:2018 RISK MANAGEMENT – PRINCIPLES AND GUIDELINES

A *International Organization for Standardization* (ISO) ou Organização Internacional para Padronização é uma organização internacional fundada em 1947, congregada por cerca de 160 países e que desenvolve normas e padrões internacionais para produtos, serviços e processos, com o propósito de assegurar padrões mínimos de qualidade, segurança e eficiência.

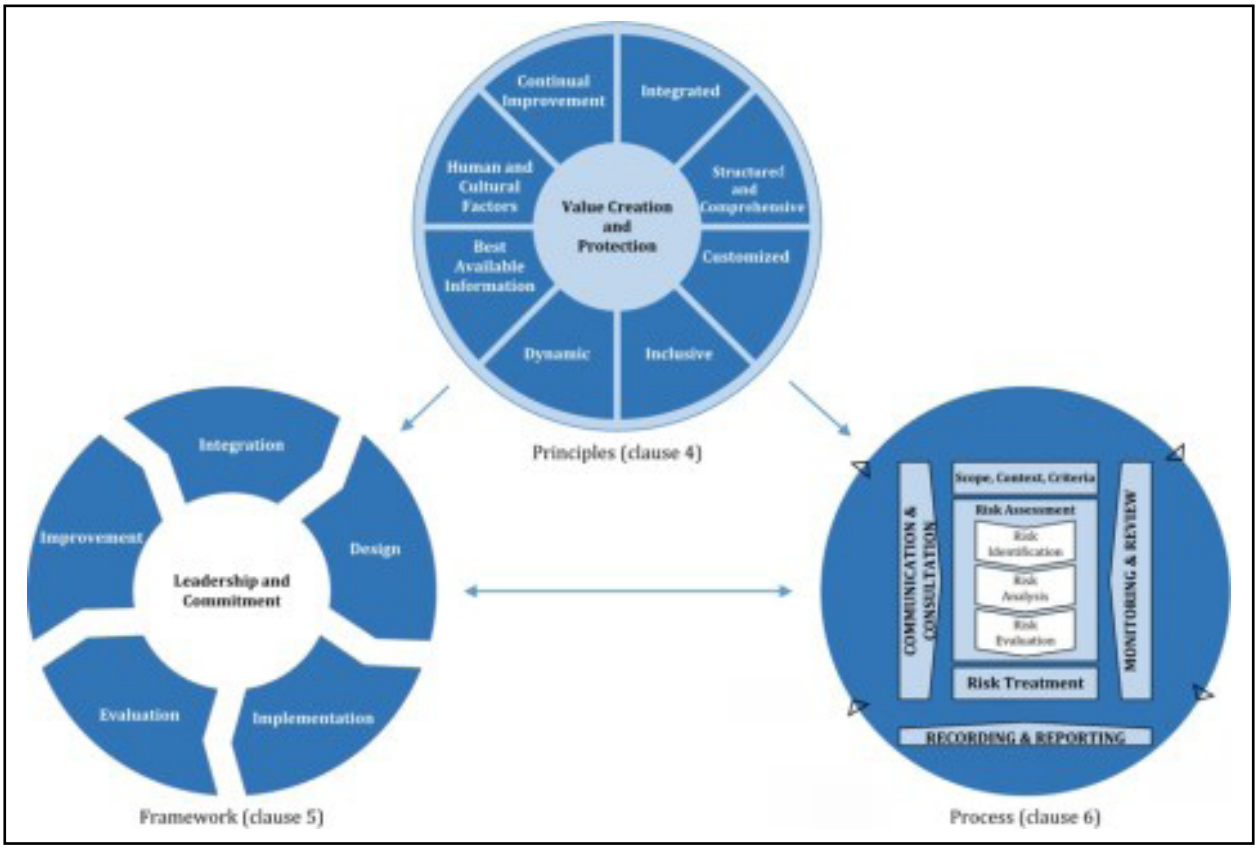
7 De acordo com a INTOSAI, "Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão institucional os seguintes objetivos gerais serão alcançados: Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; Cumprimento das obrigações de accountability; Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano." (INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, 2004. Tradução TCE-BA, 2007) (grifos nossos)

A norma 31000:2018 estabelece diretrizes universais para a gestão de riscos, com o propósito de servir de referencial aplicável a organizações de qualquer porte, setor ou natureza, capaz de criar uma base comum e consistente, para apoio à tomada de decisão, fortalecimento da governança e promoção de resiliência diante das incertezas.

Conceitua gestão de riscos como o processo coordenado de dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos, contemplando a identificação, a análise e a avaliação dos fatores que possam afetar a consecução dos objetivos (dimensão intrínseca da gestão organizacional).

Os princípios que norteiam a norma constituem elementos de caráter orientativo e valorativo: a gestão de riscos deve ser integrada, estruturada e abrangente, personalizada, inclusiva e dinâmica, deve ser baseada nas melhores informações disponíveis, considerar fatores humanos e culturais e assegurar melhoria contínua, de modo a fortalecer a criação e a proteção de valor.

Figura 5: ISO 31000 - Princípios, Estrutura e Processo



Fonte: (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS, 2018)

No tocante à estrutura, a ISO 31000 propõe um arranjo organizacional que ampare seu escopo, envolvendo o comprometimento e liderança da alta administração, integração à governança, compreensão do contexto, definição de responsabilidades, alocação de recursos, planejamento e execução, monitora-

mento e avaliação de um plano de gestão de riscos e estabelecimento de mecanismos de comunicação e reporte.

O processo de gestão de riscos, por sua vez, é descrito como um ciclo iterativo que compreende etapas integradas e contínuas: Parte-se do *estabelecimento do contexto*, em que se relacionam objetivos e condicionantes internos e externos que caracterizam o ambiente organizacional. Em seguida, procede-se à *identificação dos riscos*, contemplando fontes, eventos, causas, potenciais consequências e impactos. A *análise dos riscos* busca compreender causas, efeitos e probabilidades (risco inerente), avaliando a eficácia dos controles existentes (risco residual). A etapa de *avaliação* coteja os riscos identificados e analisados com critérios previamente definidos, definindo prioridades de tratamento. O *tratamento* envolve a proposição de medidas que modifiquem riscos seja pela criação ou pelo aprimoramento de controles, em relação à suas causas ou consequências. O *monitoramento* e a *análise crítica* asseguram a eficácia contínua dos controles, a partir de ajustes diante de mudanças contextuais ou da detecção de novos riscos. Por fim, a *comunicação e a consulta* garantem o envolvimento de partes interessadas internas e externas, assegurando clareza, legitimidade, engajamento e alinhamento em todas as fases do processo.

Quando comparada aos frameworks COSO, a norma ISO 31000 revela-se mais simples e sintética, na medida em que não adota rigidez metodológica e componentes complexos, sendo oportuna para uma pragmática, flexível e rápida institucionalização da gestão de riscos.

Por derradeiro, importante citar a existência de outros referenciais técnicos sobre controles internos e gestão de riscos ora não abrangidos pelo presente trabalho, como p.e., *The Three Lines of Defense*, desenvolvido pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA) e atualizado em 2020; o *Orange Book – Management of Risk: Principles and Concepts*, publicado em 2004 pelo *HM Treasury*, órgão do governo do Reino Unido, busca consolidar princípios e conceitos para a gestão de riscos em entidades públicas.

4. CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

4.1. FUNDAMENTOS NORMATIVOS E PROGRAMÁTICOS

No âmbito do Município de São Paulo, a Controladoria Geral do Município (CGM)[8], criada como órgão central do sistema de controle interno, exerce a

8 O Decreto Municipal nº 59.496/2020, em seu art. 1º, dispõe que a CGM tem por atribuições: (i) exercer a função de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Municipal; (ii) coordenar as atividades de auditoria interna governamental; (iii) promover a prevenção e o combate à corrupção, à improbidade administrativa e à fraude; (iv) atuar na transparência da gestão pública e no acesso à informação; (v) exercer as funções de ouvidoria e de proteção de dados pessoais; (vi) coordenar as ações de integridade, governança e gestão de riscos; e (vii) promover a defesa do usuário de serviços públicos. Essas competências, cotejadas com as do art. 74 da CF/88, revelam a simetria normativa e funcional, especialmente no que toca à avaliação de resultados, à promoção da transparência, ao apoio ao controle externo e à busca pela efetividade na gestão dos recursos públicos.

função orientadora e normativa, desempenhando competências que refletem e concretizam, no plano municipal, aquelas previstas no art. 74 da Constituição Federal de 1988.

O sistema municipal abrange a CGM e os Responsáveis pelo Controle Interno, ou ainda, unidades de controle interno de cada órgão e entidade, a quem compete: (i) acompanhar a implementação de recomendações da CGM e do Tribunal de Contas do Município; (ii) monitorar prazos e providências decorrentes de manifestações da Ouvidoria Geral; (iii) realizar atividades de prevenção à corrupção e promoção da integridade, em articulação com a CGM; (iv) promover a transparência ativa; (v) apoiar a gestão e fiscalização de contratos administrativos; (vi) acompanhar os riscos e controles das áreas de atuação; e (vii) elaborar e executar o Plano Anual de Atividades de Controle Interno, em consonância com as diretrizes estabelecidas pela CGM.

Na condição de órgão central, a CGM orienta e supervisiona a atuação das RCIs/UCIs, estabelecendo programas e parâmetros a serem implementados:

O *Programa de Integridade e Boas Práticas* (PIBP), constitui-se em um conjunto de mecanismos e procedimentos internos destinados a prevenir e detectar fraudes, irregularidades e desvios de conduta. Estruturado em eixos - Comprometimento e Apoio da Alta Administração, Cultura de Integridade, Gestão da Transparência, Gestão de Riscos para a Integridade e Gestão da Integridade Pública —, o programa busca consolidar práticas de ética, transparência e governança em ciclos semestrais de implementação e monitoramento, cujos resultados são avaliados por meio do Indicador de Maturidade do PIBP (IM-PIBP), que integra o Índice de Governança e Integridade (IGI).

O *Índice de Governança e Integridade* (IGI), instituído pela CGM como ferramenta de monitoramento, visa avaliar de forma sistemática o desempenho dos órgãos e entidades da Administração Direta Municipal nas temáticas de transparência, atendimento ao cidadão, conformidade e boas práticas de gestão, a partir dos seguintes indicadores: Transparência Ativa e Passiva; Reclamações Atendidas; Dados Abertos; Maturidade do PIBP; Contratos Emergenciais; Tratamento de Denúncias; Ações em Privacidade e Proteção de Dados; Conclusão de Recomendações de Auditoria. O IGI se presta à mensuração do grau de maturidade institucional em matéria de governança e integridade, permitindo o acompanhamento da evolução dos órgãos e fomentando a adoção e padronização de práticas administrativas de promoção da integridade e prestação de contas.

O *Programa de Governança e Proteção de Dados*, fundamentado na Lei Geral de Proteção de Dados (Lei nº 13.709/2018), encontra-se estruturado como um conjunto de diretrizes e instrumentos voltados à implementação de práticas de governança e segurança da informação no âmbito da Administração Municipal, com o objetivo de promover a conformidade normativa; a proteção dos direitos dos titulares de dados e a gestão de riscos decorrentes de eventuais falhas na

gestão de informações pessoais. A estruturação envolve a definição de políticas, fluxos de tratamento e mecanismos de monitoramento de conformidade, enquanto as ações esperadas concentram-se na prevenção de incidentes, na mitigação de riscos e na consolidação de uma cultura organizacional voltada à responsabilidade no uso de dados.

Por fim, o *Manual Interno de Gestão de Riscos*, publicado pela CGM em novembro de 2023, foi desenvolvido com base nas melhores práticas de governança e em referenciais normativos internacionalmente reconhecidos, como a ISO 31000:2018 e o COSO ERM. Seu escopo é servir como guia metodológico e referencial para a estruturação de processos de gestão de riscos, estabelecendo princípios, etapas e instrumentos que orientam a identificação, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos relacionados à atuação administrativa. Embora não seja de observância obrigatória para os órgãos e entidades municipais, o manual tem por objetivo estimular a adoção voluntária de boas práticas, funcionando como parâmetro normativo e técnico de apoio à governança.

4.2. PROBLEMÁTICAS E LACUNAS DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

Não obstante os avanços normativos e institucionais, o sistema de controle interno municipal ainda enfrenta problemáticas estruturais que limitam a sua efetividade. Em primeiro lugar, persiste uma visão tradicional que o reduz a aspectos meramente administrativos, financeiros, contábeis ou ainda o associa a uma função de caráter inquisitivo e sancionatório, deixando em segundo plano sua função contemporânea como instrumento de governança, integridade e gestão de riscos. Essa limitação se reflete na ausência de um planejamento estratégico consistente dos órgãos públicos: nesses, a estratégia não se mostra bem articulada, documentada ou abrangente, o que compromete a coerência das ações e a definição de objetivos estratégicos. Soma-se a isso a inexistência de programas de gestão de riscos robustos ou, quando existentes, sua aplicação de forma pontual e pouco eficaz, o que demonstra uma cultura organizacional frágil ou não voltada à prevenção e ao monitoramento sistemático de vulnerabilidades.

Outro ponto crítico diz respeito ao caráter de normas e metodologias vigentes, que frequentemente se apresentam como instrumentos esparsos, teóricos e pouco detalhados, insuficientes para orientar a prática administrativa. A falta de clareza quanto a referenciais técnicos, padrões, fluxos e processos comuns – especialmente atinentes às atividades de controles de gestão e de supervisão – compromete a consistência conceitual e metodológica, tornando a implementação dos controles internos dependente de estruturas especializadas que, em geral, inexistem nos órgãos municipais. Além disso, é recorrente a confusão entre controles internos e normativos de finanças públicas, o que obscurece a finalidade mais ampla do controle interno, e acaba por gerar mais obscuridades e conflitos conceituais do que avanços práticos.

As dificuldades também se evidenciam na limitada autonomia e capacidade dos responsáveis ou das unidades de controle interno para definir e executar planos de monitoramento e gestão de riscos, bem como na falta de definições precisas sobre a estrutura das áreas de controle — quanto às suas macro funções, competências, perfil dos servidores e limites de atuação (ausência de processos e rotinas claras). A carência de controles de gestão (ou administrativos) eficazes e a insuficiência de lideranças capazes de fomentar políticas, estratégias e capacidades demonstram a dificuldade de consolidar uma cultura de controle e governança.

Nesse contexto, a compreensão integrada do arcabouço normativo municipal revela-se complexa, dado o caráter fragmentado das normas e metodologias. A despeito dos mecanismos de certificação, reporte de deficiências e planos de ação, ainda não há modelos e padrões de controle interno consolidados e articulação integrada entre as unidades, o órgão central e demais órgãos de controle interno e externo. Ainda, o cumprimento efetivo de tais disposições, contudo, pressupõe ao menos três condições estruturantes: o alcance de um maior grau de maturidade organizacional das instituições; a existência de pressões internas, externas e sociais relevantes, capazes de induzir a conformidade e a melhoria contínua; e um sistema sancionador eficaz, que substitua a recorrente percepção de impunidade, ainda tão arraigada no contexto brasileiro.

5. CONCLUSÃO

As demandas sociais no campo público apresentam complexidade superior às demandas privadas, uma vez que não se restringem à satisfação individual do usuário, mas se projetam em dimensão coletiva, exigindo eficácia, eficiência, efetividade, economicidade e equidade sob a perspectiva da governança pública. A avaliação de serviços e políticas deve, portanto, considerar não apenas os seus destinatários diretos, mas também os efeitos supracoletivos, como ocorre, por exemplo, na educação, em que o resultado esperado ultrapassa a boa escola individual para alcançar um sistema inclusivo e robusto, capaz de atender ao interesse social em sua integralidade.

Nesse contexto, a gestão pública deve ser conduzida sob rigorosos mecanismos de *accountability* e *compliance*, não apenas pela origem pública dos recursos, mas sobretudo pela necessidade de prestar contas em uma democracia representativa. A ausência de controles adequados pode comprometer a eficiência da ação estatal e abrir espaço para riscos de desvios e malversação. Daí a relevância do controle interno, cujo objetivo é garantir a eficácia e eficiência das operações, a confiabilidade da informação financeira e gerencial, a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, além de atuar na prevenção e detecção de erros, fraude e corrupção. Conforme enfatiza Callado et al. (2018, p. 3), no setor público o controle interno deve relacionar-se intrinsecamente à governança, ao gerenciamento de riscos, à conformidade e à *accountability*.

Não obstante o consenso de que o controle interno transcende a dimensão meramente financeira e deve servir como ferramenta de gestão de riscos em sentido amplo, sua regulamentação jurídica permanece vinculada, em muitos países, às leis de finanças, orçamentos ou aos diplomas que estruturam órgãos de controle, como evidenciado pelo Tribunal de Contas da União (2009, p. 53). Tal constatação revela a importância de alinhar normas, práticas e metodologias a um modelo integrado, que induza a autogestão de riscos e controles, otimize a relação custo-benefício e fortaleça a responsabilidade administrativa na implantação e avaliação de estruturas de governança (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2009, p. 55).

No caso do Município de São Paulo, observa-se que a cultura de controles internos e gestão de riscos ainda é incipiente, sendo esta exercida de forma desconcentrada e descentralizada em relação ao órgão central, a Controladoria Geral do Município. A aplicação de metodologias modernas é ainda limitada, persistem fragilidades estruturais e ameaças relacionadas aos arranjos político-eleitorais e às expectativas de agentes políticos e grupos econômicos e de interesse que reproduzem e se beneficiam das vulnerabilidades do sistema. Essa conjuntura perpetua um ciclo de poder que desfavorece a efetividade das políticas públicas e compromete a concretização dos direitos constitucionais e da justiça social.

Fragilidades estruturais no controle interno aumentam significativamente a probabilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, como corrupção, fraudes e ineficiência administrativa. Nesse contexto, a adoção de referenciais internacionais – como os frameworks do COSO, a ISO 31000 e as diretrizes da INTOSAI – representa oportunidade de avanço. Diversas organizações já utilizam tais metodologias, mas, no setor público brasileiro, especialmente em esferas municipais, sua adoção ocorre de forma pontual e esparsa, em razão de baixa maturidade institucional e fragilidades na governança corporativa, como, p.e. no planejamento estratégico. Assim, justifica-se a aplicação gradual e adaptativa desses modelos, escolhendo os componentes mais adequados à realidade organizacional: Os instrumentos já instituídos pela Controladoria Geral do Município devem representar potencial de articulação com tais referenciais, desde que efetivamente implementados e sustentados pelo comprometimento da alta administração e dos gestores, funcionando como bases estratégicas para integrar gestão de riscos, governança e monitoramento das políticas públicas.

Em última instância, o fortalecimento do controle interno municipal exige reconhecer que ética pública constitui pré-requisito e suporte da confiança social e, como enfatizado pela INTOSAI (INTOSAI/ TCE-BA, 2007, p. 15), é a chave para um bom governo. O Poder Público, guiado pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, deve aliar eficácia e efetividade em sua ação, assegurando a correta alocação dos recursos, a proteção do interesse público e a promoção da confiança social. O debate contemporâneo associa governança, riscos e conformidade (GRC) ao alcance ético e ordenado

dos objetivos institucionais. Nesse cenário, o controle interno municipal deve ser compreendido não como formalidade burocrática, mas como instrumento essencial de governança pública, capaz de assegurar legitimidade, sustentabilidade e qualidade às políticas públicas.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR ISO 31000: Gestão de riscos — Diretrizes. 2. ed. Rio de Janeiro, 2018.

BARRETO, Kamilla Alves; CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. O controle interno sob enfoque dos componentes do Framework COSO ERM: um estudo em uma instituição de ensino superior. In: XVIII USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING – Moving Accounting Forward, São Paulo, 25 a 27 jul. 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/handle/1/33947. Acesso em: 30/09/2025.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). Gerenciamento de riscos corporativos – Estrutura integrada: Sumário executivo (versão em português). Tradução: IIA Brasil; PwC. São Paulo, 2017. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIERMExecutiveSummaryPortuguese.pdf. Acesso em: 30/09/2025

____. Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Tradução: IIA Brasil; PwC. São Paulo, 2013. Disponível em: https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf Acesso em: 30/09/2025

___. Gerenciamento de Riscos Corporativos Integrado com Estratégia e Performance: Sumário Executivo. Tradução: IIA Brasil; PwC. São Paulo, 2017. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74040/1/Coso_portugues_versao_2017.pdf. Acesso em: 30/09/2025.

CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Cartilha /PIBP 2025-2028. São Paulo, 2023.

___. Manual de Gestão de Riscos. São Paulo, 2023.

___. Manual do Índice de Governança e Integridade. São Paulo, 2023.

DECRETO MUNICIPAL Nº 59.496, de 8 de junho de 2020. Regulamenta o artigo 53 da Lei Orgânica do Município de São Paulo, bem como dispositivos das Leis nº 15.764/2013 e nº 16.974/2018, dispondo sobre o sistema de controle

interno municipal, a organização e o funcionamento da Controladoria Geral do Município, a adoção de medidas administrativas para transparência e controle e o Programa de Integridade e Boas Práticas.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Tradução: Cristina Maria Cunha Guerreiro; Delanise Costa; Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf. Acesso em: 30/09/2025.

MARTINS, Lucas Candeia. Avaliação das práticas de controle interno e gestão de risco de prefeituras brasileiras com base no modelo COSO-ERM. 2020. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2020. Orientador: Jerônimo José Libonati.

SILVA, Lia de Castro. Controles Internos e Gestão de Riscos: estudo de casos em órgãos de controle da Administração Pública brasileira. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa, TCU, Brasília, 2009. Orientador: Luciano dos Santos Danni.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Brasília, 2009.

____. Referencial Básico de Governança Organizacional. Brasília, 2014.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. Controles Internos no Setor Público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília; Universidade Federal da Paraíba; Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008. Orientador: Gileno Fernandes Marcelino.