

CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS: uma revisão conceitual

Aquilo que não puderes controlar, não ordenes.

Sócrates

JACQUES SALOMON C. SOARES PINTO*
Capitão de Mar e Guerra (Ref²)

SUMÁRIO

Generalidades
O uso do adjetivo “interno” para a função controle
Risco e o seu atual papel como instrumento do controle orçamentário pelo Estado
A atualidade do conceito de riscos no primeiro setor
Discussão conceitual
Uma aplicação da gestão de riscos em favor do controle interno
Considerações finais

GENERALIDADES

O trato do tema "Controle" não é novo na atividade estatal de gestão nem na nossa própria organização. E que fique claro que este artigo não trata de assuntos de controle interno. A atividade de controle vem acompanhando a huma-

nidade desde tempos imemoriais, sem, no entanto, estar ligada à atividade fiduciária ou contábil. Em princípio controle é uma função administrativa. Na verdade o Estado, *lato sensu*, vale-se do conceito de controle para estabelecer seus parâmetros conceituais no tratamento de suas questões orçamentário-jurisdicionais.

* Mestre em Administração (Políticas Públicas) e doutor em Ciências Sociais (Estudos Comparados das Américas), ambos pela Universidade de Brasília (UnB). Profissional de Projetos pelo Project Management Institute (PMI – USA) em 2013. Membro filiado ao PMI Internacional e do Chapter (Agência) do PMI do Distrito Federal.

O USO DO ADJETIVO “INTERNO” PARA A FUNÇÃO CONTROLE

Na acepção de controle do Estado sobre o erário, é possível observar esse controle no Brasil desde os idos de 1680, com a criação de Juntas das Fazendas das Capitanias e da Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal, pelo Código Pombalino de 1761 e pela Carta Régia de 1764, com a criação do Conselho de Fazenda em 1808.

Em dezembro de 1921, o Decreto nº 15.21 criou a Diretoria Central de Contabilidade Pública, que teve seu nome alterado pelo Decreto nº 4.555, de 10/8/1922, para Contadoria Central da República; finalmente, o Decreto-Lei nº 1.990, de 31/01/1940, deu-lhe nova organização e novo nome: Contadoria-Geral da República, com a atribuição principal de ser responsável pela direção-geral dos serviços contábeis da União, sendo dirigida por um contador-geral e subordinando-se diretamente ao ministro da Fazenda.

A Constituição Federal de 1946 atribuiu o controle administrativo e o controle prévio sobre atos de gestão do executivo ao Tribunal de Contas da União, ficando o controle contábil a cargo do Ministério da Fazenda.

O controle interno do Executivo Federal passou a existir como sistema desde 1967, quando foi criado pelo Decreto-Lei 200, baseado nas Secretarias de Controle Interno (Cisets)¹, dos ministérios. Esta iniciativa, entretanto, mostrou-se pouco efetiva, pois o sistema criado estruturou-se em bases muito formalistas,

concentrando-se excessivamente nos meios e nos processos, sem falar da falta de autonomia político-institucional e da incapacidade de avaliar a gestão dos programas e projetos governamentais quanto a seus resultados efetivos.

Registre-se que o Decreto nº 85.234, de 6/10/1980, aprovou o regulamento do órgão central (a Secretaria Central de Controle Interno (Secin)), dos órgãos setoriais (Cisets) e das Delegacias Regionais de Contabilidade e Finanças (Decof), sendo as siglas oficializadas.

Um pouco mais tarde, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº 92.452/86, este passa a ser o órgão central dos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, sendo extinta a Secin.

Com a Constituição de 1988, o tema "controle" na administração pública passa a ser tratado com mais assiduidade e força. Coube à STN, ter “papel econômico-financeiro, especialmente quanto ao controle das operações realizadas por conta e ordem do Tesouro Nacional, dos pagamentos relativos aos respectivos compromissos financeiros, valores mobiliários, contratação de operações de crédito externo etc.”, além do exercício da orientação normativa, supervisão técnica e a fiscalização específica dos órgãos setoriais do Sistema de Auditoria, e das atividades de auditoria, que passaram a ser feitas quase na totalidade pelas Cisets.

Foi então que o assunto passou a ter maior destaque, especificidade e profundidade, pelo estabelecimento, de forma clara, da abrangência de dois tipos de controle: o externo e o interno. O primei-

1 As Cisets estavam subordinadas aos ministros que deveriam controlar, o que tornava, na prática, o órgão controlador dependente do agente controlado. Além disso, o órgão central do sistema, a Coordenação de Auditoria (Coaudi), tinha uma posição institucional fraca (era uma Coordenação dentro da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda), ou seja, um órgão de terceiro escalão que tinha a função de coordenar a atuação de órgãos de primeiro escalão.

ro exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU), e o segundo com coordenação e orientação materializada hoje pela Controladoria-Geral da União (CGU). Ressalte-se que a administração pública usa, neste campo, o conceito de controle para fiscalizar o uso de recursos públicos.

Mesmo com todo este destaque, a Carta Magna de 1988 não definiu Controle Interno, apenas estabelecendo seu âmbito, tendo o Estado, de certa forma, recepcionado, para a sua operacionalização/aplicação², a definição da Organização Internacional das Entidades Superiores de Fiscalização (Intosai)³ que descreveu Controle Interno como sendo:

um processo integral realizado pela gerência e pelos funcionários de uma entidade, desenhado para enfrentar os riscos e para garantir razoável segurança de que, na consecução da sua missão institucional, os seguintes propósitos serão alcançados: 1) execução correta, ética, econômica, eficiente e efetiva das operações; 2) cumprimento das prestações de contas; 3) cumprimento das leis e regulamentações; e 4) garantia contra perdas, abuso ou dano dos recursos (Intosai, 2004, tradução da autora).

Foi a partir de 1994, com a criação da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a reforma do sistema ao longo da década de 90, que o controle interno passou a ter maior capacidade política e institucional para monitorar os resultados das políticas públicas.

As fragilidades do modelo Ciset levaram ao seu esgotamento, e em 2000 as Cisets foram extintas em favor do novo

modelo da Secretaria Federal de Controle. A outra mudança foi a reconfiguração das atividades de auditoria e fiscalização, envolvendo dois grandes processos: 1) a criação da fiscalização como técnica de auditoria e 2) a criação do programa de fiscalização nos municípios.⁴

Bom lembrar que o adjetivo "interno" não qualifica o local de onde o Estado exerce sua competência orçamentário-jurisdicional, mas apenas o âmbito conceitual deste mandato, que, no caso, se exerce por fora das organizações e de forma reativa. Na realidade, o fato é que é um controle externo do Executivo. Assim, é possível afirmar que os dois controles constitucionais são externos: o externo é externo aos três poderes, e o interno é externo ao Poder Executivo – embora esteja dentro dele fisicamente, ambos têm idêntica natureza.

Assim, enquanto, pelo lado do Estado, as visões de aplicação da função administrativa "Controle" aprimoram-se ao longo do tempo, nos setores produtivos nacional e internacional também ocorre evolução significativa, e, neste sentido, emergem novas metodologias de controle "por dentro", interno às estruturas organizacionais, especificamente relacionados com projetos e processos, sem o foco em auditoria, voltado diretamente para a gestão ou para o desempenho. Claro, é muito mais barato e efetivo exercer o controle de forma proativa do que esperar que alguém de fora constate seus efeitos para só então tomar providências. Lembrando que o uso da função administrativa "Controle" foi originalmente usado bem antes da criação do Estado como o conhecemos.

A recepção moderna deste conceito pelo Estado trouxe a necessidade de obter me-

2 OLIVIERI, Cecília. "Política e burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas". Tese de Doutorado em Administração Pública e Governo. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2008.

3 Organização não governamental que reúne entidades de fiscalização político-administrativa.

4 Idem.

lhor desempenho a partir do uso administrativo ou gerencial, *stricto sensu*, visando ao estabelecimento de iniciativas prévias, concomitantes e posteriores a eventos planejados de risco, que possam afetar diretamente a gestão das organizações, no afã de alcançar seus objetivos estratégicos, táticos e operacionais. É deste tipo de controle, o administrativo, o proativo, e da sua inserção nos projetos, processos e atividades que trata a presente revisão.

RISCO E O SEU ATUAL PAPEL COMO INSTRUMENTO DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO PELO ESTADO

Mais recentemente, o Estado vem se valendo também da área de conhecimento "riscos" para o bom funcionamento da sua função administrativa, também importada, "Controle".

Os primeiros estudos técnicos sobre "risco e incerteza" surgiram na literatura em 1921, por meio do trabalho clássico intitulado *Risk, uncertainty and profit*, de Frank Knight, que referiu: "Se você não sabe ao certo o que vai acontecer, mas as chances existem, isso é risco. Caso você não saiba quais são as chances, então é incerteza" (Adam, 1995, *apud* Castro e Cleber, 2005⁵).

Entretanto, com o tempo, o uso descuidado das expressões risco e perigo causou, e ainda causa, alguns equívocos, perceptíveis em publicações de artigos

que utilizam esses termos "concomitantemente ou intercambiados", mas que não deixam definidas as diferenciações existentes entre eles. O cerne da questão pode ser semântico, já que, na língua portuguesa, risco e perigo por vezes são tratados como sinônimos, ainda que não o sejam.

"Em 1976, no Congresso do PMI em Montreal, no Canadá, surgiu a ideia de que as práticas em gerenciamento de projetos deveriam ser documentadas. Cinco anos após, a diretoria do PMI aprovou um projeto para desenvolver procedimentos na área de gerenciamento de projetos, estruturando o conhecimento existente. Em 1983, surgiu o embrião do Project Management Body of Knowledge (PMBOK), com seis áreas de conhecimento: gerenciamento do escopo, tempo, custos, qualidade, recursos humanos e comunicação. Em 1986, uma versão revisada incluía o gerenciamento das aquisições e de riscos."⁷

A primeira edição do PMBOK define riscos como sendo *a discrete occurrence that may affect the project for better or worse*, e que não se traduza a palavra *discrete* como discreta, mas sim compreenda-se a mesma no contexto de variável discreta ou contínua. Além disso, é possível observar que a definição já explícita o contexto de risco positivo, ou bom. Claro

5 Castro, M. Cleber *et al.* (2005). "Riscos Ambientais e Geografia: conceituações, abordagens e escalas". *Anuário do Instituto de Geociências*. UFRJ, Vol. 28, Rio de Janeiro, p. 11-30.

6 SOUZA, Kátia Regina Góes; e LOURENÇO, Luciano. "A evolução do conceito de risco à luz das ciências naturais e sociais". 2015. *Revista Territorium*, nº 22, 2015, p 31-44. Disponível em: <<https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/38051/3/A%20evolucao%20do%20conceito%20de%20risco.pdf>> Acesso em 9 de outubro de 2018. ISSN: 0872-8941. RISCOS – Associação Portuguesa de Riscos, Prevenção e Segurança.

7 TERRIBILI FILHO, Armando. *PMBOK: a Bíblia do Gerenciamento de Projetos*. Disponível em: <<http://www.impariamo.com.br/base-de-conhecimento/artigos/gerenciamento-de-projetos/pmbok/item/259-pmbok-a-biblia-do-gerenciamento-de-projetos>>. Acesso em 8 de outubro de 2018. www.impariamo.com.br

que, dependendo de que contexto você associa a ideia de riscos, ele poderá ter apenas efeitos negativos, como os desastres naturais, por exemplo, o que já não ocorre na ação administrativa ou gerencial, onde o conceito pode assumir aspectos negativos, mas também positivos.

O conceito de risco na atualidade, associado a uma probabilidade de ocorrência e ao seu respectivo impacto, só aparece nos idos dos anos de 1970 e se consagra como fenômeno social com a emergência do conceito de sociedade de riscos.⁸

Há uma discussão teórica sobre a origem do termo risco e seu uso social. É na Itália que comprovadamente é usado pela primeira vez, em relação às rotas comerciais usadas pelo poder militar e econômico de Gênova pelos idos do século XII. Dando um pequeno salto, vemos seu uso, no século XVII, associado às atividades do comércio, mais especificamente ao seguro marítimo.

Mas é no século XX que este uso se torna comum, associado ao verbo arriscar, e também à utilização do termo nas ciências naturais, biológicas, sociais e nesta área, a gestão especificamente.

A ATUALIDADE DO CONCEITO DE RISCOS NO PRIMEIRO SETOR⁹

Sobre o tema "riscos", é necessário ressaltar alguns momentos e faixas de tempo próximas para organizar o racio-

cínio sobre a evolução do conceito: no primeiro momento, de 1990 até 2010, as questões de riscos estão associadas ao uso de matrizes em definições de escopo de auditorias e avaliações; no segundo momento, a partir de 2010, o conceito passa a estar incorporado aos processos de gestão, com foco nos aperfeiçoamentos dos métodos de gestão e na revalorização dos controles internos prévios, concomitantes e posteriores.¹⁰

Em 2013, o setor público brasileiro passa a contar com um documento do Tribunal de Contas da União, o Acórdão 3.390, que resolve: em seu item 14 b), aprovar o plano anual de auditoria (idealmente baseado na identificação de riscos); em seu item 19 a), fazer a conexão da gestão de riscos com áreas abrangidas na sua missão e escopo de trabalho; e ressalta, no seu artigo 38, que a não-realização de gestão de riscos nas entidades fragiliza o planejamento efetivado, sendo necessário determinar-se à entidade a efetivação da atividade.

Em 2016, com a Instrução Normativa (IN) conjunta MP/CGU nº 1 de 16 de maio, passa-se a dispor de forma mais aprofundada e impositiva sobre o assunto, no âmbito do Poder Executivo Federal, base para todo o movimento de implantação da gestão de riscos nas organizações de governo. Esta apresenta um conceito novo para a administração pública brasileira, o "controle interno da gestão", como primeira linha ou camada

8 BECK, Ulrich. *Vivendo na Sociedade de Risco: aspectos gerais do risco no pensamento de Ulrich Beck*. Capítulo I. Disponível em: <http://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/1730/6/21816_ulff061014_tm_cap1.pdf>. Acesso em 3 de outubro de 2018.

9 Esta taxonomia é sociológica. Neste ambiente, o setor público é o primeiro setor; as empresas ou o mercado, o segundo setor; e as organizações da sociedade civil organizada, as ONG, o terceiro setor. NEVES, Alice Santos Veloso. "Entidades da Administração Pública e do Terceiro Setor". *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 21 fev. 2018. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.590357&seo=1>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

10 Por controle prévio entendam-se as ações que antecedem a ocorrência dos eventos de risco, os concomitantes durante a ocorrência e os posteriores, como o nome já diz, depois da ocorrência dos eventos.

de defesa¹¹ a ser executada por todos os níveis operacionais¹², dentro do ambiente interno das organizações. Ainda assim tem surgido certa dificuldade de compreensão, e até mesmo sobre o conceito de controle interno¹³, que é uma atribuição constitucional prevista no Artigo 74 da CF 1988 diferente da mencionada na IN.

Em novembro de 2017, em sequência à IN, que tem força de lei, foi publicado o Decreto 9.203 estabelecendo um processo de governança mais amplo/diferenciado que o previsto na IN, dispendo sobre a política de governança da administração pública autárquica, fundacional e federal direta (onde se encontram as Forças Armadas).

DISCUSSÃO CONCEITUAL

Controle

A palavra "Controle", *stricto sensu*, é usada para explicar ou definir o domínio para fiscalizar e administrar determinada coisa, questão ou situação, considerando que ter o controle da situação é dominar ou ter o poder sobre o que está acontecendo. O vocábulo também é aplicado em múltiplos contextos, com significados semelhantes: administrar, organizar ou dominar alguma coisa ou situação.¹⁴

Para os efeitos deste trabalho, visando situar o leitor quanto ao tema "controles internos da gestão", o discutiremos no escopo da gestão de riscos na administração pública, que trata especificamente do enfrentamento de riscos estratégicos, táticos e operacionais no contexto do desempenho das organizações de governo em geral, associado, portanto, diretamente ao processo de planejamento. Tal escolha se pauta especificamente no escopo do Artigo 7º da referida Instrução Normativa: "Os controles internos da gestão tratados neste capítulo não devem ser confundidos com as atividades do Sistema de Controle Interno relacionadas no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, nem com as atribuições da auditoria interna, cuja finalidade específica é a medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão da organização".

O atual estamento de controle no Brasil

Controle externo, controle interno¹⁵, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões aparentemente sinônimas, utilizadas para se referir ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos

11 Os conceitos de primeira, segunda e terceira linha de defesa estão apresentados em: BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e Controladoria-Geral da União. Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01, de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal.

12 No contexto do processo de gestão e do planejamento das organizações, os níveis de planejamento são, do mais alto para o mais baixo: estratégico, tático e operacional. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/planejamento/planejamento-institucional/>. Acesso em 3 de agosto de 2018.

13 Conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e as metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados. IN TCU 63/2010, Art. 1º, inciso X.

14 <https://www.significados.com.br/controle/>

15 Controle interno é o conjunto de políticas, procedimentos e atividades que a administração de uma organização adota para gerenciar seus objetivos, mediante o tratamento dos riscos a eles associados. Especificamente no setor público, a expressão é utilizada para designar os órgãos e as unidades responsáveis por avaliar aquele conjunto de políticas, procedimentos e atividades. Para dirimir qualquer dúvida é importante distinguir controle interno administrativo de controle interno avaliativo.

adotado por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É um processo de responsabilidade do próprio gestor, adotado para assegurar uma razoável margem de garantia de que os propósitos nos três níveis – estratégico, tático e operacional – sejam atingidos.¹⁶

A Carta de 1988 estabelece dois tipos ou ambientes de controle: o externo, a ser exercido pelo Congresso Nacional e operado pelo TCU; e o interno, a ser exercido pelo sistema de controle interno da cada poder, operado pela CGU, tendo ambos, como objeto, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.¹⁷

O TCU é o órgão que auxilia o Legislativo no controle externo, na comprovação da probidade da administração, na regularidade da guarda e emprego dos bens, valores e dinheiros públicos e na fiel execução do orçamento, exercendo o controle por fora dos três poderes.

O controle interno, apoiado pelo Sistema de Controle Interno, é exercido pelos três poderes, individual e separadamente, mas de forma integrada, e, no Executivo, antes – até 2003 –, pela Secretaria Federal de Controle e desde então pela Controladoria Geral da União, em apoio ao controle externo. O controle interno tem como objetos, dentre outros: a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária,

financeira e patrimonial.¹⁸ Neste caso, é exercido por fora das organizações dos poderes executivos dos três poderes e é, portanto, avaliativo. Ambos, aliás, são externos às organizações. Na realidade, ele é reativo. Age verificando se o erro ocorreu e depois da ocorrência.

O estado da arte da base legal

A IN 01 vem com um novo conceito, que faz a conexão do "Controle", *lato sensu*, com a área de riscos, o "controle interno da gestão", e o define como um conjunto de normas em geral, 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 a fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os objetivos estratégicos, táticos e operacionais sejam alcançados. Observa-se aí que esse conjunto de regras cuida, especificamente, de gestão de riscos voltados para apoiar o desempenho organizacional.

A acepção aparentemente concorrente dos conceitos fica pacificada pelo Artigo 7º da IN, já mencionado, que estabelece definitivamente uma separação conceitual entre as duas expressões: "controle interno", que é exercido no escopo do sistema de controle interno estatuído pela CF 1988, e "controle interno da gestão", exercido pela própria administração pública no apoio ao processo de avaliação de

16 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. 2009. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp>>. Acesso em 1 de agosto de 2018.

17 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 01 de agosto de 2018. Arts 70 e 71.

18 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 1 de agosto de 2018. Art. 74.

desempenho e à realização dos objetivos organizacionais nos três níveis de planejamento do Estado. A Controladoria-Geral da União, por seu turno, fica responsável pela coordenação, pela implementação e pela supervisão do controle interno, *stricto sensu*.

O Controle Interno da Gestão congrega as iniciativas de controle que devem ser empregadas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, incluindo uma gama de respostas preventivas, concomitantes e detectivas sobre eventos que possam afetar os objetivos das organizações com base na gestão dos riscos, ligada, portanto, à atividade de planejamento nas esferas estratégicas, táticas e operacionais.

É possível depreender, então, que, enquanto o foco dos controles externo e interno operando em parceria é, de forma geral, fiduciário e avaliativo e, por força de lei, externo às organizações e, por conseguinte, “reativo”, o foco do controle interno da gestão é administrativo, em apoio ao planejamento organizacional em todos os níveis já mencionados, a partir da implementação de controles prévios, concomitantes e posteriores aos eventos de risco, naturalmente associados aos objetivos estratégicos, táticos e operacionais e, por conseguinte, “proativo”.

Principais definições

É importante, neste momento, apresentar algumas definições mais tradicionais e discuti-las para fins de utilização nesta revisão. A ISO 31000:2018 afirma que risco é o efeito da incerteza nos objetivos.¹⁹ Já o Coso²⁰ define risco como um evento que ocorre e provoca impactos negativos, mas os eventos que provocam impactos positivos são chamados de oportunidades.

O Project Management Institute (PMI)²¹ define risco como um "evento ou uma condição incerta que, se ocorrer, terá efeitos em pelo menos um objetivo do projeto", coerente com a primeira definição apresentada na primeira edição do PMBOK. Podem incluir escopo, cronograma, custo, qualidade ou outra qualquer dimensão. Um risco pode se manifestar a partir de várias causas e pode ter um ou mais impactos e também relação com outros riscos (colinearidade). Esta última definição corrobora a da ISO 31000, tanto na sua versão original como na mais recente, de 2018.

Quanto aos conceitos de monitoramento e controle, a ideia de monitorar "pressupõe a existência de algum mecanismo de acompanhamento que permita corrigir desvios para assegurar que a execução corresponda ao que foi planejado"²². Esta concepção do TCU, de certa

19 Considera ainda, para esta definição, que: um efeito é um desvio em relação ao esperado – positivo e/ou negativo (normalmente tratados de riscos as ameaças e as oportunidades); os objetivos podem ter diferentes aspectos (tais como metas financeiras, de saúde e segurança e ambientais) e podem aplicar-se em diferentes níveis (tais como estratégico, em toda a organização, de projeto, de produto e de processo); e pode ser muitas vezes caracterizado pela referência aos eventos potenciais e às consequências. É possível observar que há um alinhamento na conceituação da ISO com o PMI.

20 COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada. *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO); AUDIBRA; e *PricewaterhouseCoopers*. Copyright © 2007. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em 21 de fevereiro de 2018.

21 Fundado em 1969, o Instituto de Gerenciamento de Projetos (Project Management Institute – PMI), é uma das maiores associações para profissionais de gerenciamento de projetos. <https://www.pmi.org/>

22 BRASIL. Tribunal de Contas da União. Glossário de Governança Pública. 2014. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/organizacional/levantamento-2014/glossario.htm>>. Acesso em 21 de agosto de 2018.

forma, vai ao encontro das abordagens da ISO 31000 e do PMI.

O ISO 31000:2018 não define especificamente nem com a profundidade necessária o conceito de monitoramento na sua parte de termos e definições, comentando de forma conjunta sobre "avaliação". Há uma total convergência entre os conceitos de avaliação e monitoramento – na realidade, são a mesma coisa. Já o PMI, na 6ª edição do seu corpo de conhecimentos, PMBOK, apresenta de forma clara a distinção entre os conceitos de monitoramento e de controle, que valem para a área de projetos, mas que também podem ser aplicados na área da gestão em geral.

Para o PMI, monitorar é coletar dados de desempenho do projeto, produzir medições do desempenho e relatar e divulgar informações sobre o desempenho; e monitorar riscos é monitorar a implementação de planos acordados de resposta a riscos que visam ao rastreamento de riscos identificados, na identificação e análise de novos riscos e na avaliação da eficácia do processo de gestão destes durante todo o projeto (aqui se leia também processo ou atividade).

Nesta revisão, consideramos para os dois conceitos, monitoramento e controle, as definições mais atuais do PMBOK, pela sua clareza, assertividade e completez, com as devidas adaptações para o corpo conceitual da gestão de riscos: monitoramento é a análise contínua do progresso de qualquer iniciativa planejada, comparando o que foi planejado com o que foi entregue; e controle envolve a utilização das informações do monitoramento para direcionar a tomada de decisões de atuação sobre entregas, de forma que as mesmas se alinhem com o planejado. É nesta acepção de controle que se enquadra o trabalho do controle da gestão, chamado de interno porque

é realizado por dentro do processo de planejamento da organização.

UMA APLICAÇÃO DA GESTÃO DE RISCOS EM FAVOR DO CONTROLE INTERNO

Como a IN usa como base conceitual a ISO 31000, passamos a considerar aquela metodologia como base para este trabalho. É senso comum considerar a identificação dos riscos como a primeira etapa do processo, mas, na realidade, são oito etapas para entrar em *feedback* depois de pronto o plano de gestão de riscos e estando em execução: 1) comunicação e consulta; 2) estabelecimento do escopo, do contexto e dos critérios; 3) processo de avaliação de riscos, que compreende: 3.1) identificação, 3.2) análise e 3.3) avaliação dos riscos propriamente ditos; 4) tratamento dos riscos; 5) monitoramento e análise crítica; e 6) registro e relato. A Figura 1 apresenta um *framework* para aplicação e preparo de um Plano de Gestão de Riscos.

Existem diversos *frameworks* para aplicação empírica dos conjuntos conceituais na elaboração de planos de gestão

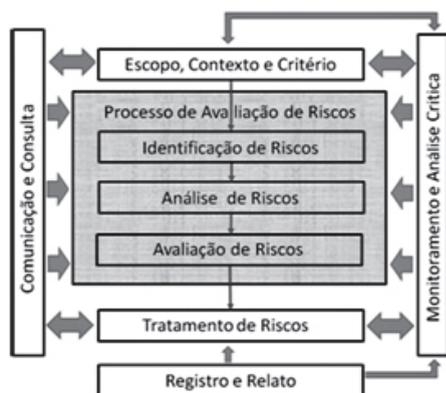


Figura 1 – Framework ISO 31000:2018
 Fonte: ABNT NBR 31000:2018 (adaptação)

de riscos: o da ISO 31000:2018²³, o do Coso de 2017, o do PMI e outros. Na realidade, todos são baseados na mesma linha geral: um diagnóstico, uma etapa de planejamento consistindo em identificação dos riscos, análise (*lato sensu*), avaliação, tratamento, monitoramento e controle, e uma de *feedback*. A Figura 1 apresenta um *framework* baseado no que estabelece a ISO 31000.

O *framework* mais recente apresentado pelo Coso é menos detalhado que o do PMBOK, que se alinha mais com o *framework* da ISO 31000:2018.²⁴ Na realidade, o *framework* da ISO é que se alinha com o do PMI, dado que este é bem mais antigo do que o da ISO na sua primeira versão de 2009.

A ISO 31000:2018 recomenda que atividades de comunicação²⁵ e de consulta com as partes interessadas apropriadas externas e internas ocorram no âmbito de cada etapa e ao longo de todo o processo de gestão de riscos, donde é possível depreender que, antes da primeira etapa, este conjunto de recomendações ocorra também.

O primeiro processo da construção do Plano de Riscos é, então, a "Comunicação e Consulta". Nele o responsável pela elaboração do plano, juntamente com sua equipe, consulta as partes interessadas, preferencialmente de diferentes áreas de

atuação, visando captar informações sobre a organização e a sua própria identidade estratégica²⁶. Que fique claro que a cada etapa este conjunto de ações deverá ser realimentado e repetido.

Na segunda etapa, chamada de "Escopo, Contexto e Critério", o grupo define o escopo do processo²⁷ e procede ao diagnóstico organizacional, que pode ser uma análise SWOT, por exemplo. Neste momento são captados, nos ambientes interno e externo, os fatores SWOT, e é deles que o planejador se vale para formular a primeira lista de riscos. Fatores SWOT internos são os que estão sob o controle do planejador, são as forças e as fraquezas; e os externos, não sob o controle do planejador, são as oportunidades e as ameaças. Os fatores internos não são riscos, mas poderão ser fonte ou causa deles. No terceiro processo acontece a "Identificação dos Riscos", que tem por base considerar as premissas eventualmente formuladas em etapas pretéritas e as oportunidades e ameaças já arroladas. É conveniente já separar os riscos listados, por objetivo estratégico previamente apreciado e, se possível, também fazer uma primeira associação com as forças e fraquezas listadas no diagnóstico. Essas duas etapas fazem parte do processo e precedem obrigatoriamente as seis seguintes, já mencionadas.

23 De forma geral é possível dizer que as normas da série ISO 31000 são normas "guarda-chuva" considerando que pretendem harmonizar/equilibrar os processos de gestão de riscos, tanto no contexto de hoje como em futuras atualizações, apresentando uma abordagem comum e ampla para apoiar Normas que tratem de gestão de riscos nas organizações como um todo. Estão em contínua atualização pelo CB respectivo.

24 ABNT NBR ISO 31000:2018.

25 Comunicação é uma área gerenciável como qualquer outra, em qualquer estágio, fase ou mesmo processo ou atividade. É comum a confusão na aplicação dos conceitos de comunicação e comunicação social. O PMI, no seu *Guia de Melhores Práticas*, Capítulo X, deixa isto bem claro.

26 Identidade estratégica é composta: pela missão, pela visão e pelos valores da organização. Os valores são o alicerce ético da organização.

27 Por escopo do processo entenda-se aqui a identificação dos resultados esperados, das molduras temporal e espacial a serem consideradas, das ferramentas e técnicas escolhidas para cada fase ou subprocesso, dos recursos requeridos e de responsabilidades e requisitos, bem como de eventuais premissas assumidas e relacionamentos com outros projetos ou processos. Este conjunto de informações deve compor um item nominado por "Metodologia".

Na etapa seguinte, realiza-se a "Análise de Riscos", em que o grupo precisa estabelecer parâmetros analíticos sobre a probabilidade da ocorrência, o impacto esperado e o próprio limite dos riscos a ser considerado, além de outros fatores, e tem como produto uma lista de riscos priorizada, que será a entrada para a etapa de "Avaliação de Riscos". Na avaliação, o grupo faz a comparação do conjunto de riscos priorizados com os critérios de risco (limites) preestabelecidos, para determinar ações e análises adicionais, manter ou alterar os controles previstos, ou até mesmo reconsiderar os objetivos estratégicos estabelecidos no Plano Estratégico.

Na etapa seguinte, o "Tratamento de Riscos", são formuladas e selecionadas as ações de enfrentamento dos riscos escolhidos; é avaliado se, durante a execução do plano, os riscos remanescentes são aceitáveis; e são selecionadas as estratégias de enfrentamento dos riscos²⁸ positivos ou negativos.

Na etapa "monitoramento e análise crítica", o plano já estará em execução e estarão acontecendo o monitoramento e o controle. Já deverá existir um conjunto de planos contingentes para enfrentar: antes, na ocorrência; concomitantes e posteriores à materialização do evento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É possível depreender, desta apertada síntese, a diferença de âmbitos de ação:

o do controle interno e o do controle interno da Gestão, o primeiro ligado ao sistema de controle interno estabelecido na CF 1988, Art. 74, de caráter reativo, e o segundo ligado à gestão de riscos operada em favor dos objetivos de desempenho propriamente ditos, corroborando o estatuído no Artigo 7º da IN 01/2016, de caráter proativo. A acepção de controle interno da gestão está calcada na ideia de enfrentamento de riscos no exercício da gestão estratégica, na ação administrativa do dia a dia e no exercício dos controles administrativos: prévios, concomitantes e posteriores.

A acepção de controle interno da gestão se prende aos âmbitos do controle a serem implementados na gestão de riscos da atividade organizacional. Este controle é totalmente diferente, portanto, dos outros dois anteriormente apresentados, os controles externo e interno, ambos constitucionais e exercidos por fora das organizações. Estes três tipos de controle estão dentro do contexto do exercido dentro da ação administrativa de cada organização e que caracterizam o controle interno administrativo²⁹. O Sistema de Controle Interno e o Controle Externo caracterizam-se pelo Controle Avaliativo, por fora das organizações – reativo, portanto.

A facilidade de misturar conceitos pode advir: de um ambiente de baixa maturidade ou cultura organizacional sobre a aplicação dos conceitos de controle inter-

28 O PMBOK, 6ª edição, explica didaticamente que, para enfrentar riscos individuais positivos ou oportunidades, podem ser adotadas as estratégias de escalar, explorar, compartilhar, melhorar e aceitar; para os riscos individuais negativos ou ameaças, podem ser usadas as estratégias de escalar, prevenir, transferir, mitigar e aceitar. A ISO não tem a mesma clareza e a mesma didática que o PMBOK.

29 Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. Departamento do Tesouro Nacional IN-DTN 16/91, incorporado no Manual do Sistema de Controle Interno IN SFC 01/2001, Cap. VII, Seção VIII. Tem por finalidade mitigar riscos para assegurar que os objetivos da organização sejam alcançados. É, portanto, uma responsabilidade dos gestores. A alta administração é, em última instância, responsável pela implantação e pela eficácia do sistema de controle interno.

no e gestão de riscos; da falta de instituição de camadas de defesa apropriadas; e da própria novidade do uso do tema em si.

Quanto ao modelo de aplicação empírica da gestão de riscos da ISO 31000:2018, a construção do Plano de Gestão de Riscos e a sua própria execução, é possível afirmar que não há um modelo ótimo e que melhor será o plano que estiver em execução e produzindo resultados, sendo monitorado, controlado, corrigido e ajustado por processos de realimentação contínua e programada a partir de lições aprendidas anteriores. Os devidos ajustes e as devidas correções se darão pelo próprio *feedback*. Os conceitos estão dados, mas a arte na aplicação é do planejador e da sua equipe.

Basicamente, não se considerou a abordagem do Coso porque esta veio para enfrentar problemas de governança em organizações do setor produtivo, embora partes do seu corpo conceitual tenham sido recepcionadas pelas ISO da série 31000, como, por exemplo, a ideia de primeira, segunda e terceira camada.

Por fim, é preciso frisar que o papel aceita tudo e nele tudo dá certo. O emprego de corpos conceituais em modelos reais é que irá definir se o modelo é bom ou mau. É a execução realimentada que permitirá evidenciar a correção do planejamento e o seu aprimoramento, capitaneado pelos corpos dirigentes, conferindo importância às iniciativas de aplicações conceituais.

📁 CLASSIFICAÇÃO PARA ÍNDICE REMISSIVO:
<ADMINISTRAÇÃO>; Controle; Gestão;