

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 1: BASES CONCEITUAIS

MAIO, 2013

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Gerência de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Planejamento e Projetos Educacionais

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTAS

Antonio Alves de Carvalho Neto

Bruno Medeiros Papariello

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Leonardo Pereira Garcia

PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel

Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho

Bianca Novais Queiroz

NORMALIZAÇÃO

Kélem Cristina Amaro dos Santos

Patrícia Paula Giovanna de Souza Ferreira

Denise Curcio dos Santos

DIAGRAMAÇÃO

Vanessa Vieira

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União;
Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello.
2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

43 p.

Aula 1. Bases conceituais.

1. Controle interno, avaliação, estudo e ensino. I. Carvalho Neto, Antonio
Alves de. II. Papariello, Bruno Medeiros. III. Programa de aprimoramento
profissional em auditoria PROAUDI). IV. Título.

Introdução ao curso

Olá pessoal, sejam bem-vindos ao curso de **Avaliação de Controles Internos!**

Vocês já devem ter percebido que os noticiários estão repletos de expressões do tipo “caos na saúde pública”, “ensino público deficiente”, “sistema penitenciário falido”, “segurança pública precária”, dentre muitas outras que traduzem a deterioração dos serviços prestados ao cidadão pelo Estado brasileiro. Ao lado de tais notícias, outras nos dão conta de desvios de verbas públicas, fraudes, conluíus, sobrepreço, superfaturamento, obras paralisadas, atos secretos, acerto político, dentre outras inumeráveis situações as quais demonstram que a administração pública brasileira sofre com deficiências e vulnerabilidades nos sistemas de governança e na gestão de riscos e controles internos.

Também não são estranhos a vocês, os intensos e renovados questionamentos quanto à capacidade desta mesma administração alcançar objetivos de políticas públicas estabelecidos, implantar programas de governo e prover serviços públicos com qualidade e eficiência.

Os cidadãos clamam por uma administração pública de melhor desempenho, apoiada em práticas gerenciais modernas e focadas no alcance de objetivos que efetivamente agreguem mais valor para a sociedade, traduzido em resultados mais efetivos à conta dos tributos arrecadados e, ainda, que tudo isso seja feito de forma que se possa acompanhar e aferir o que ocorre no interior da coisa pública.

Você talvez esteja se perguntando a essa altura: o que isso tem a ver com controles internos?

Ora, os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos, de desvios, fraudes e malversação de recursos evidenciam que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável. Seus controles internos são frágeis, inexistentes ou ineficazes para coibir a diversidade de riscos a que o patrimônio público está sujeito. E quando controles internos no setor público são incapazes de atingir os objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes que dependem quase que exclusivamente dos serviços prestados pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

O TCU está atento a essa questão. Percebam que dentre os quatro resultados estratégicos perseguidos pelo TCU (ver Mapa Estratégico PET-TCU 2011-2105) um é o de “Contribuir para melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública”, sendo este um dos pilares da sua missão e visão institucional, que se traduzem em gerar continuamente benefícios para a sociedade.

A fim de dar concretude a esse propósito, o Tribunal estabeleceu o seguinte objetivo no Plano Estratégico para o quinquênio 2011-2015 (BRASIL, 2011b):

Intensificar ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública.

Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem, por força constitucional, implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Garantir o correto funcionamento dos controles internos da Administração Pública Federal, de modo a minimizar os riscos de não cumprimento de políticas e programas governamentais, é condição essencial para se garantir a eficiência, a eficácia, a economicidade, a transparência e a efetividade da atuação do Estado. Dessa forma, compete ao TCU intensificar as ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública.

Indicadores de Desempenho

1. *Volume de HDF¹ para avaliação dos controles internos da Administração Pública.*
2. *Índice de fiscalização de conformidade que avaliem controles internos da Administração Pública.*
3. *Índice de órgãos/unidades jurisdicionadas com avaliação de controles internos realizada.*

Esta ação de capacitação foi desenvolvida para dar suporte ao cumprimento desse objetivo estratégico estabelecido pelo Tribunal.

1 - Homens-dia de fiscalização

Ela apresenta ferramentas práticas e se propõe a desenvolver as competências necessárias para permitir que as ações de promoção da melhoria da gestão de riscos e de controles internos da administração pública sejam intensificadas e alcancem os objetivos estabelecidos.

Além de considerar estratégica a promoção da gestão de riscos e controles internos na administração pública, o TCU vem adotando outras medidas relacionadas à questão, destacando-se:

- Elaboração de estudo e anteprojeto de proposta legislativa (BRASIL, 2009b) para subsidiar o Senado Federal na elaboração de projeto de lei a fim de dispor sobre critérios gerais de gestão de riscos, controles internos e governança na administração pública.
- Exigência de que os Relatórios de Gestão (RG) anual das organizações públicas tragam informações a respeito do funcionamento do sistema de controle interno, contemplando os aspectos: (a) ambiente de controle; (b) avaliação de risco; (c) atividades de controle; (d) informação e comunicação; (e) monitoramento (introduzida pela DN-TCU 107/2010 e mantida nas DN posteriores que tratam de RG).
- Exigência de que os Relatórios de Auditoria de Gestão (RAG) tragam uma avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno, contemplando os mesmos aspectos mencionados no item anterior (introduzida pela DN-TCU 110/2010 e mantida nas DN posteriores que tratam de RAG).
- Definição da gestão de riscos e de controles internos na administração pública como um tema de maior significância (TMS) no Plano de Fiscalização 2012, preparatório para 2013.



Por que o TCU está trabalhando nessa direção?

A ilustração a seguir esclarece esse questionamento.



Os fatos apresentados nesta introdução levam-nos a concluir que é inquestionável a necessidade de os auditores do TCU desenvolverem competências não apenas para avaliar controles internos, mas também para avaliar a qualidade das avaliações realizadas pelos órgãos de controle interno ou de auditoria interna das unidades jurisdicionadas, uma vez que isso passou a ser uma exigência das contas anuais que serão julgadas pelo Tribunal, as quais, preliminarmente, passam pelo crivo das análises dos auditores.

Aula 1 - Introdução

**Afinal, o que é controle interno?
 Controle interno e auditoria interna significam a mesma coisa?
 Qual o significado de risco e qual sua relação com o controle interno?
 O que significa avaliar controles internos e quem deve fazê-lo?
 Por que avaliar controles internos e qual a importância disso?**



Para responder a essas e a outras questões estudaremos, nesta aula, as bases conceituais de controle interno.

Começaremos estudando os conceitos de risco e controle, bem como as definições de controle interno emitidas pela Controladoria Geral da União (CGU), pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (Coso) e pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Em seguida, faremos a diferenciação entre controle interno e auditoria interna, bem como entre as responsabilidades e os papéis de gestores e auditores em relação ao controle interno. Abordaremos o processo de controle interno e suas limitações e estudaremos as classificações essenciais para compreender a natureza e as diversas dimensões que os controles internos apresentam.

Finalizaremos esta aula explicando porque controles internos devem ser avaliados, qual o significado dessa avaliação e por quem ela deve ser feita.

Sumário

INTRODUÇÃO AO CURSO.....	3
AULA 1 - INTRODUÇÃO.....	7
SUMÁRIO.....	8
LISTA DE SIGLAS.....	9
1. CONCEITOS BÁSICOS	10
1.1. CONCEITOS DE RISCO.....	11
1.2. DEFINIÇÕES DE CONTROLE INTERNO	12
1.3. DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA ...	18
1.4. PAPÉIS E RESPONSABILIDADES	23
1.5. CLASSIFICAÇÕES DE CONTROLES INTERNOS.....	26
1.5.1. CLASSIFICAÇÃO QUANTO À FUNÇÃO	26
1.5.2. CLASSIFICAÇÃO QUANTO AO MOMENTO DA APLICAÇÃO.....	27
1.5.3. CLASSIFICAÇÃO DO CFC.....	28
1.5.4. CLASSIFICAÇÃO QUANTO AO NÍVEL DE ABRANGÊNCIA.....	28
2. O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO E SUAS LIMITAÇÕES.....	30
2.1. PROCESSO INTEGRADO	31
2.2. PROCESSO EXECUTADO POR PESSOAS	31
2.3. CONTROLE INTERNO AUXILIA O ALCANCE DE OBJETIVOS.....	31
2.4. CONTROLE INTERNO OFERECE SEGURANÇA RAZOÁVEL, NÃO ABSOLUTA	32
2.5. LIMITAÇÕES À EFICÁCIA DO CONTROLE INTERNO	32
2.5.1. CUSTO VERSUS BENEFÍCIOS.....	33
2.5.2. ERROS DE JULGAMENTO.....	33
2.5.3. FALHAS E COLAPSOS	33
2.5.4. CONLUÍO	33
2.5.5. BURLA DE GESTORES.....	33
3. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS.....	34
3.1. O QUE SIGNIFICA E QUEM DEVE AVALIAR CONTROLES INTERNOS?	35
3.2. POR QUE AVALIAR CONTROLES INTERNOS?	37
SÍNTESE	40
REFERÊNCIAS.....	41

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de

- conceituar riscos e definir controles internos;
- diferenciar controle interno de auditoria interna;
- classificar controles internos, de acordo com a função, o nível de abrangência e o momento da aplicação;
- diferenciar os papéis e as responsabilidades em relação a estabelecer, manter, avaliar, monitorar e aperfeiçoar controles internos;
- identificar a relação da avaliação de controles internos com a melhoria da governança e extensão e o alcance de auditorias.

Lista de Siglas

ACI – Avaliação de Controles Internos

Coso - *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Tradway)

CGU - Controladoria-Geral da União

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos)

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior)

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions* (Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior)

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

RAG – Relatório de Auditoria de Gestão

RG – Relatório de Gestão

SAI - *Supreme Audit Institution* (Entidade de Fiscalização Superior)

Secex - Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União

SFC - Secretaria Federal de Controle da Controladoria-Geral da União

TCU - Tribunal de Contas da União. Instituição Suprema de Auditoria do Brasil

TMS – Tema de Maior Significância

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

1. Conceitos Básicos

O objeto deste curso, a “Avaliação de Controles Internos”, fundamenta-se em três conceitos elementares, que são o ponto de partida para o entendimento do assunto: **objetivos, riscos e controles**.



Objetivo é ‘algo’ que se estabeleceu para ser alcançado.

Risco é a possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.

Controle é o que se faz para mitigar riscos, assegurando, assim, com certa razoabilidade, que objetivos sejam alcançados.

A integração desses conceitos leva-nos à conclusão de que controle só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo, ademais, só faz sentido se houver riscos de que este objetivo não venha a ser alcançado.

Desse modo, para se estabelecer controles, primeiro é **necessário** que objetivos sejam definidos e como todos os objetivos envolvem, de certa maneira, uma parcela considerável de riscos, existe a necessidade de mitigá-los, identificando-os, avaliando-os e decidindo se devem ser modificados por algum tratamento. A figura a seguir ilustra esse fluxo.

Objetivos e riscos: a razão de ser do controle interno



Controles internos, portanto, têm o papel de assegurar que as respostas aos riscos, definidas pela administração da entidade, sejam efetivamente aplicadas. Um controle interno eficaz é o melhor instrumento para tratar riscos, sendo que o tratamento desses riscos envolve o estabelecimento de novos controles ou a modificação dos já existentes.

Não se preocupe caso ainda não tenha entendido completamente o que significa “tratar riscos”. Esse assunto ainda será bastante debatido neste curso. O mais importante para você, neste tópico da aula, é compreender a relação entre objetivos, riscos e controles.

A seguir, estudaremos as definições de risco e controle interno, adotadas por alguns organismos especializados.

1.1. Conceitos de Risco

No tópico anterior, menciona-se que **risco** é a “**possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance de um objetivo**”.



Compare esse conceito com os emitidos por alguns organismos internacionais e com o do próprio TCU, transcritos a seguir.

Segundo a NBR ISO 31000-2009 (p.2) “*risco é o efeito da incerteza nos objetivos*”.

O Coso² II conceitua risco como a “*possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos*”.

O padrão de gestão de risco australiano-neozelandês AS/NZS 4360³ (AUSTRALIA, 1999, p.3) conceitua risco como “*a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de consequências e probabilidades*”.

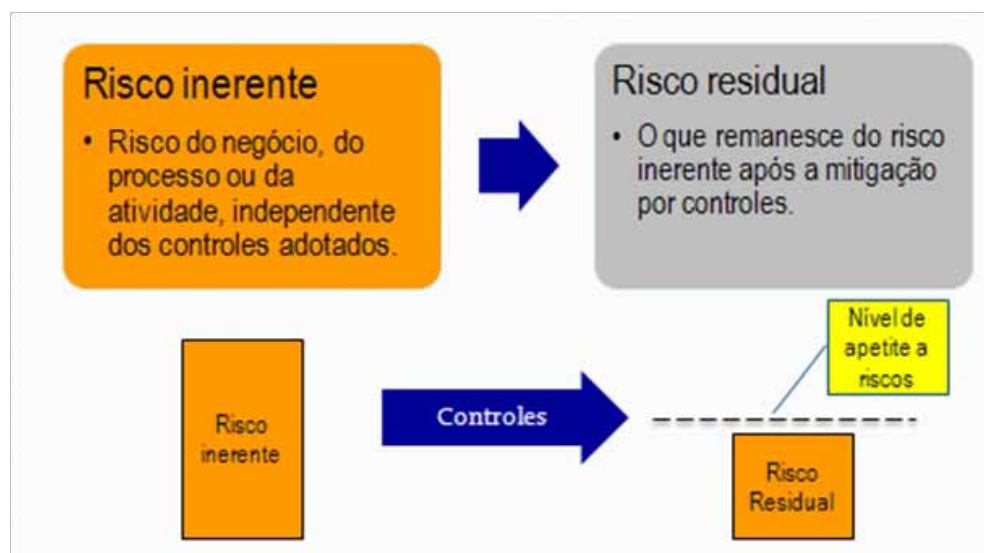
O Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010b) adota definição semelhante à do padrão australiano-neozelandês AS/NZS 4360, conceituando risco como a “*possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades*”.

Observe que todas essas conceituações trazem embutida a noção de que riscos estão sempre relacionados a objetivos. A consequência lógica disso é que para se identificar riscos, avaliar sua magnitude e definir se serão modificados por algum tratamento, primeiro é necessário conhecer quais são os objetivos perseguidos.

2 - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Enterprise Risk Manager – Integrated Framework.

3 - Esse padrão foi a base da ISO 31000:2009 Principles and guidelines for risk management (Princípios e Diretrizes para o Gerenciamento de Riscos), que visa harmonizar padrões, regulamentações e frameworks publicados anteriormente sobre gerenciamento de riscos.

Diz-se **risco inerente** aquele relativo ao risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles adotados, e **risco residual** o que ainda remanesce após a mitigação por controles. Veja isso ilustrado na figura a seguir.



1.2. Definições de controle interno

O conceito de controle interno contempla diversas dimensões, a depender da perspectiva ou do referencial que se toma para defini-lo em um contexto determinado, indo desde um controle individual como, por exemplo, um simples registro, passando por uma visão sistêmica ou de conjunto de todos os controles de uma organização (sistema ou estrutura de controle interno) até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e **controlar**).

O foco do nosso curso é o controle interno, cujo conceito foi introduzido com a publicação do primeiro livro de auditoria interna e com a fundação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), em 1941, marco inicial da prática profissional contemporânea de auditoria interna, que é o conceito de “sistema de controle interno” da própria organização (CASTANHEIRA, 2007, p. 4).

Veremos, a seguir, como algumas organizações definem controle interno nessa perspectiva.

Comecemos pela definição adotada pela Controladoria-Geral da União (CGU), que consta da Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001, p. 67), a qual define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

“Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades 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.”

Nesse mesmo documento (p. 67), a CGU declara que *“um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a **avaliação dos controles internos** administrativos das unidades ou entidades sob exame.”* Note que essa declaração reflete exatamente o objetivo deste curso.

O TCU, na Instrução Normativa 63/2010 (BRASIL, 2010b), que estabelece normas de organização e de apresentação de relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal que serão julgadas pelo Tribunal, prescreve, no art. 1º, inciso X:

“Controles internos: 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 metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.”

Observe que ambas as definições apontam para um **conjunto** de políticas e procedimentos, adotados por uma organização, com o objetivo de promover a vigilância, a fiscalização e a verificação que permitem prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar o alcance de seus objetivos.



É esse **conjunto** que se denomina “sistema de controle interno” da própria organização. Todavia, como veremos logo a seguir, um sistema de controle interno, na concepção hoje vigente, compreende mais do que o que está explicitado nas definições transcritas.

Muito embora essas definições permitam-nos obter uma clara compreensão do que consistem as atividades de controle (isto é, os controles internos) e do sistema que elas formam quando vistas em seu conjunto, o escopo do controle interno foi ampliado, a partir de 1992, com a nova conceituação introduzida pelo modelo “Coso I”⁴, transcrita a seguir:

4 - Coso - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control – Integrated Framework (Controle Interno – Estrutura Integrada – COSO Framework), 1992.

Controle Interno, segundo o Coso

Controle interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a. eficácia e eficiência das operações;
- b. confiabilidade de relatórios financeiros;
- c. cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis.

(COSO, 1992, p. 13)

Um dos objetivos do Coso era integrar os diversos conceitos de controle interno, promovendo a uniformização das definições até então vigentes. A partir da divulgação dessa definição, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno definido pelo modelo, o qual se tornou uma referência mundial.

Em 2004, a Intosai publicou a revisão das *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI, 2004)*, alinhando-as ao Coso, e adotou a seguinte definição:

Controle Interno, segundo a Intosai

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade 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.

(INTOSAI, 2004, p. 6)

O TCU, alinhando-se às *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* emitidas pela Intosai e seguindo a tendência internacional, introduziu nas NAT⁵ e no Glossário de Termos do Controle Externo, a seguinte definição:

Controle Interno, segundo o TCU

Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

(BRASIL, 2010, item 72; BRASIL, 2010f)

Observe que as novas definições de controle interno emitidas pela Intosai e pelo TCU, ambas alinhadas com o Coso, incorporam as seguintes diretrizes:

1. O papel do controle interno é ampliado. Ele é estruturado para enfrentar riscos em todas as áreas e todos os níveis da organização.
2. Controle interno é um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão e é efetuado com o intuito de assegurar uma razoável segurança de que os objetivos da entidade sejam alcançados de modo a dar cumprimento à sua missão.

5 - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União - NAT.

3. Os objetivos gerais de controle, não obstante a multiplicidade de objetivos específicos de cada organização, circunscrevem-se a algumas categorias comuns a todas elas, nas quais riscos devem ser identificados, analisados e avaliados quanto à necessidade de serem modificados por algum tipo de controle.
4. Controle interno é um processo integrado, concebido segundo um modelo conceitual (como o Coso), que interliga diversos elementos da gestão organizacional para compor o sistema de controle interno da organização, afastando-se a ideia de procedimento ou circunstância isolada.

Cabe ressaltar, desde logo, que as expressões “controle interno” e “sistema de controle interno” também são utilizadas para se referir, respectivamente, às unidades e ao conjunto de unidades que compõem a auditoria interna governamental de Poderes e órgãos. Contudo, não se devem confundir essas unidades ou o conjunto delas com o controle interno ou sistema de controle interno da própria organização. Para deixar nítida essa diferenciação é que a CGU utiliza a expressão “**controle interno administrativo**”.

Convém ter claro que as unidades de controle interno de órgãos públicos e de auditoria interna de entidades da administração indireta, não são o próprio controle interno (sistema de controle interno) das organizações em que estão inseridas, embora dele sejam parte.

Finalmente, concluindo a apresentação de conceitos relacionados ao controle interno, emitidos pelos organismos mais importantes no contexto da atuação do Tribunal, vamos complementar a definição de controle da CGU, apresentando a “**finalidade do controle interno administrativo**”, segundo a Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001):

“O objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:”

Observe que, embora o conceito de controle interno da CGU, apresentado logo no início deste tópico, esteja harmônico com os da Intosai e do TCU (esses dois últimos, como já visto, alinhados com o Coso), quanto à finalidade maior dos controles internos – “*assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados*” –, existe certa incompatibilidade de entendimento em relação aos objetivos gerais e específicos.

Para a CGU (BRASIL, 2001, p.68), “O **objetivo geral** dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios [...], destacando-se entre os **objetivos específicos**, a serem atingidos, os seguintes:” (grifos nossos).

- I. observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- II. assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- III. evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- IV. propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, à eficiência e à economicidade na utilização de recursos;
- VII. assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos e normas e procedimentos da unidade/entidade.

Nota-se, portanto, que em termos materiais, tanto o objetivo geral quanto os objetivos específicos apresentados pela CGU estão contidos nos objetivos gerais definidos pelos demais organismos (Coso, Intosai e TCU).

É importante compreender que os objetivos específicos de cada organização são derivados da sua missão e visão institucional. Assim, tais objetivos são fixados e buscados por numerosas funções, atividades e múltiplos processos internos a ela. Em qualquer caso, porém, o papel do controle interno é auxiliar para que tais objetivos sejam alcançados:

- com eficiência, eficácia e efetividade operacional;
- produzindo informações íntegras e confiáveis para suportar os processos internos e para a prestação de contas;

- cumprindo as leis e os regulamentos, bem como as políticas da própria organização;
- salvaguardando os recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

1.3. Diferenciação entre Controle Interno e Auditoria Interna

É comum, na administração pública, haver certa confusão a respeito do significado de ‘controle interno’. Neste tópico, iremos esclarecer as diferenças conceituais de modo a facilitar o seu entendimento quanto ao controle interno da própria organização.

O cerne da confusão está na tradição normativa e doutrinária brasileira que denomina como órgãos de controle interno as instituições ou unidades administrativas que desempenham o papel de auditoria interna governamental, assim como de órgãos de controle externo aquelas instituições que desempenham o papel de auditoria externa. A própria Constituição Federal de 1988 prescreve (grifos nossos):

- *Art. 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante **controle externo**, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*
- *Art. 74: Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:...*
- *Art. 74, § 1º: Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.*

A utilização dessa terminologia, não raro, causa confusão aos gestores e aos próprios auditores governamentais, pois leva à errônea interpretação de que os responsáveis pelo sistema de controle da gestão organizacional, ou seja, pelos controles internos administrativos, são os órgãos de controle interno ou até mesmo externo.

Os órgãos ou unidades de controle interno e de auditoria interna não são e não devem ser responsáveis pelos controles administrativos. Suas responsabilidades restringem-se a avaliar a adequação e a eficácia do controle interno estabelecido, implantado e mantido pela administração organizacional, bem como a realizar auditorias sobre a sua gestão.

Vê-se, portanto, que é necessário distinguir o **controle interno avaliativo**, a cargo dos órgãos de controle interno, do **controle interno administrativo**, de responsabilidade dos gestores.

O termo 'controle interno', utilizado no artigo 74, § 1º, da Constituição, refere-se aos **órgãos de controle** inseridos em determinado poder (Executivo, Legislativo e Judiciário), por isso o adjetivo 'interno', utilizado para diferenciar do controle **externo** exercido pelos tribunais de contas. Já a expressão 'sistema de controle interno', utilizada nos artigos 70 e 74, é mais abrangente, englobando tanto o controle interno avaliativo (atividades exercidas pelos órgãos de controle interno), quanto o controle interno administrativo.



Para uma melhor compreensão, vamos tomar o exemplo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o único, até o momento, instituído formalmente, pelo Decreto 3.591/2000, apesar de a Constituição prever, no artigo 74, que os demais poderes também devam manter sistema de controle interno.

Observe que o sistema de controle interno criado pelo Decreto 3.591/2000 contempla somente a vertente avaliativa (e não a administrativa) do controle, deixando claro o seu papel auditorial:

Art. 3º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

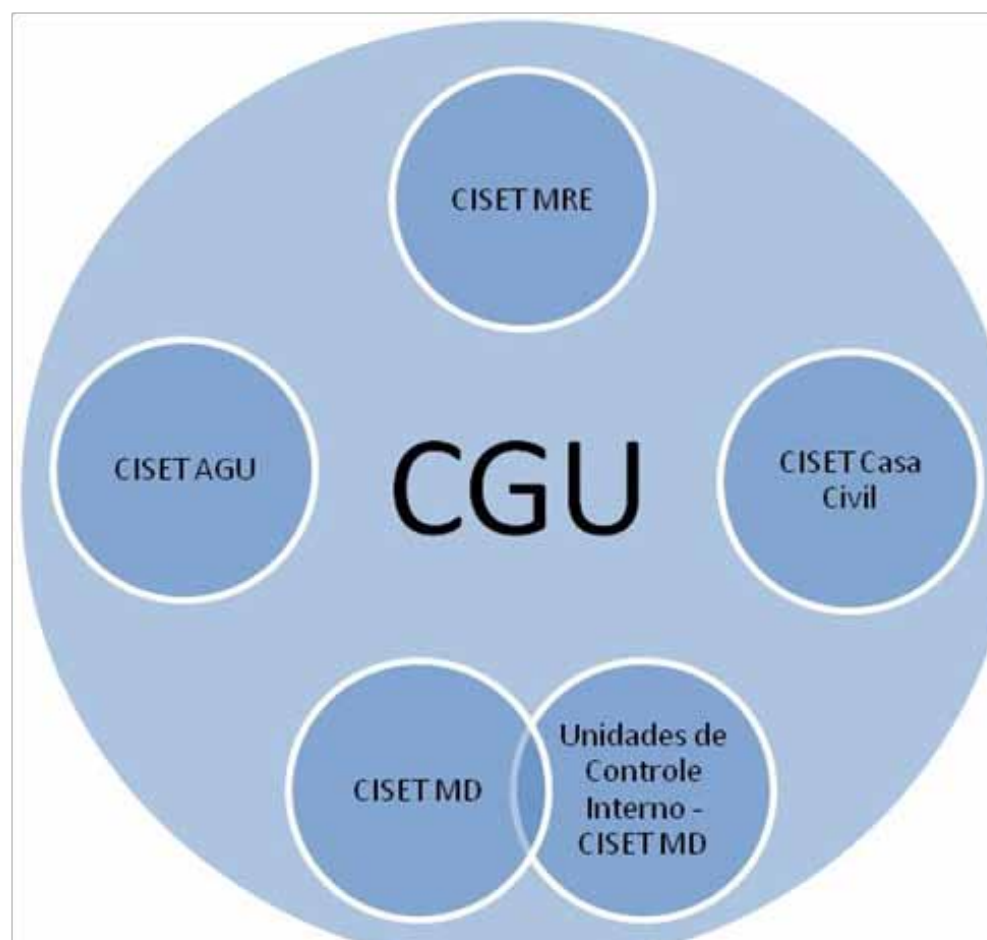
Nos termos do artigo 8º, do mencionado Decreto, esse conjunto de atividades avaliativas é levado a efeito pelos seguintes órgãos.

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- *Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão Central;*
- *Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União (AGU), do Ministério das Relações Exteriores (MRE) e do Ministério da Defesa (MD), como órgãos setoriais;*

- *Unidades de controle interno (UCI) dos comandos militares, como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa.*

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



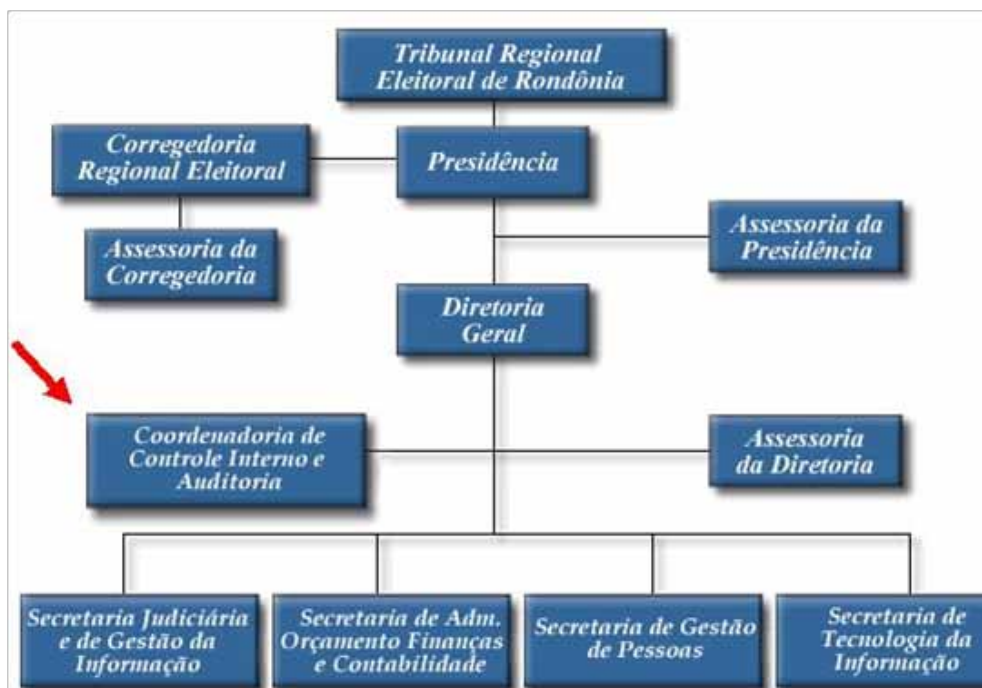
Portanto, o conjunto de atividades avaliativas e de órgãos de controle interligados, que formam o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, não se confunde com o controle interno ou com o sistema de controle interno de cada órgão ou entidade (que a CGU chama de ‘controle interno administrativo’ e é o objeto de nosso estudo neste curso). O próprio Decreto 3.591/2000 deixa isso claro no artigo 17, a seguir (grifos nossos):

*“Art. 17. A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, **não elimina ou prejudica os controles próprios** dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, **nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo: [...]**”*

Auditoria interna em órgãos e entidades públicos

As unidades administrativas com função de auditoria interna são encontradas nas estruturas de órgãos e entidades públicos com diversas denominações (Secretaria de Controle Interno, Serviço de Controle Interno, Diretoria de Auditoria, Coordenadoria de Controle Interno, Diretoria de Contas), especialmente nos órgãos dos poderes legislativo e judiciário.

Veja o exemplo abaixo, do Tribunal Regional Eleitoral de Rondônia (TRE-RO), no qual, a unidade de auditoria é chamada de “Coordenadoria de Controle Interno e Auditoria”.



O exemplo ilustrado não atende ao preceito de vinculação da auditoria interna à alta administração, muito embora o TCU já tenha recomendado essa providência ao órgão (Acórdão 1074/2009-TCU-Plenário).

A auditoria interna é uma unidade administrativa de assessoramento da própria organização, **vinculada à cúpula da alta administração** (conselho de administração, conselho diretor, dirigente máximo), que tem sob sua responsabilidade a avaliação das operações contábeis, financeiras, operacionais e de outras naturezas, incluindo-se, dentre suas atribuições, a de medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles da organização.

Finalmente, para você contrapor os conceitos de auditoria interna com aqueles de controle interno estudados no item 1.2, desta lição, transcrevemos a seguir as definições de alguns órgãos:

Intosai (*in* Glossário das ISSAI):

Auditoria Interna - Meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, corretamente, cumprir instruções do nível de direção a que responde.

IIA (*in* IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais):

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar os objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

CFC (*in* NBC TA 610):

Uma atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, entre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno.

CGU (*in* IN-SFC 01/2001):

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

Para os fins desta Norma, considera-se que unidade de auditoria interna é aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

TCU (*in* IN-TCU 63/2010):

Órgãos de controle interno: unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo, exercidas pelo Tribunal.

1.4. Papéis e responsabilidades

Já fizemos a diferenciação entre controle interno e auditoria interna, cuja distinção basilar é: o primeiro é inerente às atividades administrativas, a segunda é caracterizada por ser uma função composta de atividades avaliativas realizadas sobre os próprios controles internos e as atividades administrativas em que eles estão inseridos.

Agora, vamos conhecer os papéis e as responsabilidades da administração e da auditoria interna em relação ao controle interno.

Não é muito difícil definir esses papéis e essas responsabilidades a partir dos conceitos e definições estudados até aqui. Contudo, vamos conhecer o posicionamento de alguns organismos regulamentadores em relação ao assunto, começando pelo Coso, que é o modelo conceitual base do nosso curso.

A visão do Coso

Segundo o Coso I, auditores internos desempenham um papel importante na avaliação do sistema de controle e contribuem para a sua contínua eficácia. Devido à posição organizacional e às atribuições, a função de auditoria interna, muitas vezes, desempenha um papel significativo de monitoramento (COSO, 1992, p.7).

Relativamente à gestão de riscos, o Coso II assinala que auditoria interna deve manter um papel ativo em monitorar, examinar, avaliar, reportar e recomendar melhorias na adequação e eficácia do processo de gestão de riscos, ao mesmo tempo em que reforça que a auditoria interna não tem a responsabilidade primeira por estabelecer ou manter gestão de riscos (CASTANHEIRA, 2007, p.27). Ora, se o controle interno é um dos principais instrumentos da gestão de riscos, essa posição do Coso implica reconhecer que não cabe à auditoria interna a responsabilidade por estabelecer e manter controles internos, cabendo-lhe, no entanto, monitorar, examinar, avaliar, reportar e recomendar melhorias.



A visão da Intosai

Para saber mais sobre papéis e responsabilidades de outros atores, na visão da Intosai, leia o Capítulo 3, das Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público, disponível na biblioteca do curso.

A **Intosai** segue a mesma linha do Coso nas *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*, capítulo 3. Funções e responsabilidades (INTOSAI, 2004, p. 43), declarando que:

Os auditores internos desempenham um papel importante: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno por meio de suas avaliações e recomendações, no entanto, não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno.



Note que essa diretriz da Intosai foi contemplada no objetivo estratégico de “Intensificar ações que promovam a melhoria da **gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública**”, do Plano Estratégico do TCU, quinquênio 2011-2015. Ver ‘Introdução’ desta aula.

A Intosai vai ainda mais longe, ao definir até mesmo o papel dos gestores:

Executivos são os responsáveis diretos por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Suas responsabilidades variam de acordo com a sua função na organização e as características da organização.

Destaque-se, ainda, que a Intosai (2004, p. 44) também prescreve qual é o papel do controle externo em relação ao controle interno das organizações do setor público:

Entidades de Fiscalização Superior (EFS): fortalecem e apoiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFS. Elas transmitem seus achados e recomendações às partes interessadas.



A visão do IIA

As *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* do IIA (2010, p.11) estabelecem que:

Note que a auditoria interna tem o papel de “auxiliar” a organização a manter, bem como de “avaliar” a adequação e a eficácia dos controles internos, mas não de estabelecê-los e mantê-los.

2130 - A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação da sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.

2130.A1 - A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos,

abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização...

A visão da CGU

O Manual do SCI do Poder Executivo Federal (IN-SFC 01/2001) prescreve que:

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.



Veja que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem como um de seus objetivos fundamentais a avaliação dos ‘controles internos administrativos’ (denominação dada pela CGU aos controles internos da organização).

A visão do TCU

Vimos, no final do tópico anterior, que a IN-TCU 63/2010, ao definir o que são os órgãos de controle interno, destacou que eles são incumbidos, dentre outras funções, “*da verificação da consistência e qualidade dos controles internos,...*”, reconhecendo, assim, a sua função avaliativa em relação aos controles internos administrativos, em contraponto à função administrativa dos gestores, de estabelecer e manter esses controles.

Em complemento, as DN-TCU que disciplinam a apresentação dos Relatórios de Gestão, desde a de nº 107/2010 (exercício 2010), vêm exigindo que os gestores prestem informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno com o objetivo de (Portaria-TCU 123/2011):

“Demonstrar a estrutura de controles internos da UJ, de forma a evidenciar a suficiência desses controles para garantir, com razoável segurança, a confiabilidade das informações financeiras produzidas, a obediência (compliance) às leis e regulamentos que a regem ou ao seu negócio, a salvaguarda dos seus recursos, de modo a evitar perdas, mau uso e dano e a eficácia e eficiência de suas operações.”.

As informações prestadas devem contemplar os elementos a seguir, que correspondem aos cinco componentes do modelo Coso I, conforme veremos na próxima aula:

- I. ambiente de controle;

- II. avaliação de risco;
- III. atividades de controle;
- IV. informação e comunicação;
- V. monitoramento.

Por seu turno, as DN-TCU que tratam dos Relatórios de Auditoria de Gestão, desde a de nº 110/2010 (exercício 2010), vêm exigindo que os órgãos de controle interno incluam nesses relatórios uma **avaliação do sistema de controle interno da UJ**, também contemplando os cinco componentes do modelo Coso I.



Essa separação de papéis e responsabilidades é necessária para preservar a independência da auditoria. Se a auditoria for responsável por implantar e depois avaliar controles internos, sua imparcialidade e objetividade na avaliação ficarão comprometidas.

Assim, as normas do TCU mencionadas, da mesma maneira que as normas emitidas pelos demais organismos estudados, reconhecem que cabe à administração a responsabilidade pela criação e manutenção de controles internos, limitando-se a responsabilidade do auditor a verificar se estão sendo corretamente aplicados e a avaliar se oferecem um grau de confiança razoável, reportando as falhas observadas e oferecendo recomendações para saná-las.

Em síntese, a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar processos de controles internos é da administração (dos gestores) da entidade. Os órgãos de controle e auditoria, sejam internos ou externos, têm a responsabilidade de avaliar a qualidade desses processos.

1.5. Classificações de Controles Internos

Para avaliar controles é importante estabelecer uma linguagem comum em relação às classificações. São diversas as classificações encontradas, no entanto, para o trabalho de avaliação e comunicação dos resultados, as que trataremos a seguir são as mais relevantes.

1.5.1. Classificação quanto à função

Essa classificação reflete a função do controle em relação ao risco, isto é, se o controle destina-se a prevenir ou a detectar a materialização de eventos. Portanto, nessa classificação, são dois os tipos de controle: os preventivos e os detectivos.

- **Preventivos:** são os controles concebidos para reduzir a frequência de materialização eventos de risco; um controle

preventivo tende a agir sobre a probabilidade de ocorrência de um determinado evento, dificultando que esse aconteça. Agem como guias, auxiliando para que os fatos ocorram de acordo com o previsto, procurando prever de antemão problemas ou desvios do padrão.

- **Detectivos:** são os controles que detectam a materialização de eventos de risco, contudo não impedem a sua ocorrência. Alertam sobre a existência de problemas ou desvios do padrão, com o objetivo de provocar a gestão para adotar as ações corretivas pertinentes.

Mais recentemente, surgiu um novo termo para designar controles que são adotados para compensar a não adoção de outros – os controles compensatórios, que podem ter função tanto preventiva como detectiva.

- **Compensatórios:** como o próprio nome sugere, são controles concebidos para compensar a não adoção de outros controles preventivos ou detectivos, ou para contrabalançar outras falhas na estrutura de controle da organização. A adoção desse tipo de controle normalmente acontece por razões de custo-benefício. É o caso, por exemplo, de se deixar de adotar a segregação de funções ou atividades, por elevar os custos de pessoal, e adotar outras técnicas de controle como análise amostral, inventários cíclicos etc., substituindo, de maneira efetiva, o controle de segregação.

1.5.2. Classificação quanto ao momento da aplicação

Essa classificação diz respeito ao momento em que o controle é aplicado, isto é, antes, durante ou depois de uma atividade ou de um ato, cujos riscos se pretendem mitigar.

- **Prévio:** a execução dos atos é condicionada a uma aprovação anterior a eles.
- **Concomitante:** o controle é realizado simultaneamente à execução dos atos.
- **Posterior:** a verificação dos fatos ocorre após a consumação.

1.5.3. Classificação do CFC

Segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno (Resolução CFC 1.135/2008), que é uma das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a. **operacional** - relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- b. **contábil** - relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c. **de cumprimento legal** - relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

Essa classificação é mais relevante no contexto de auditorias contábeis, porque segrega os controles de riscos que podem ter um impacto significativo nos registros e nas demonstrações contábeis, dos demais controles administrativos.

Embora essa classificação seja útil para distinguir os controles mais intrínsecos ao processo contábil, e assim segregar aqueles que merecem mais atenção em auditorias contábeis, na essência todos os controles mencionados são administrativos, inclusive os contábeis.

1.5.4. Classificação quanto ao nível de abrangência

Controles em nível de entidade

São os controles mais abrangentes da organização, também mencionados na literatura especializada como *Entity-Level Control* (ELC).

Desdobram-se em dois níveis:

- **Indiretos:** também denominados “pervasivos”⁶, são os controles típicos de “governança corporativa”. Consistem em procedimentos e instrumentos corporativos não ligados diretamente a operações específicas, mas que dão o escopo e evidenciam o tom das ações na organização, estabelecendo critérios e diretrizes de atuação, tais como políticas, regimentos, códigos de conduta, normas e manuais abrangentes, processo

⁶ - Do inglês *Pervasive*, “que se infiltra, que penetra; espalhado, difuso; penetrante.”

de planejamento estratégico, de gestão de riscos, conselhos de administração e fiscal, comitês de auditoria e outros, auditoria interna, ouvidoria (canal de denúncia) etc. Uma característica distintiva desse tipo de controle é o fato de serem, geralmente, preventivos.

- **Diretos:** controles típicos de “controladoria” – consistem em monitoramentos exercidos pela alta administração com o objetivo de identificar eventuais desvios de padrões para, em seguida, aprofundar a investigação de erros ou falhas. Incidem diretamente sobre os processos operacionais da organização, mas não sobre cada transação individual durante o fluxo de operação ou processamento, e sim sobre grupos de transações que já foram total ou parcialmente processadas, tais como análises de variações do tipo “previsto x realizado”, revisões de relatórios gerais de desempenho, monitoramento de indicadores etc. Uma característica distintiva desse tipo de controle é o fato de serem, geralmente, detectivos.

Controles em nível de atividades

Às vezes referidos na literatura como controles transacionais ou *Transaction-Level Control* (TLC), são os controles que incidem direta ou indiretamente sobre atividades, operações, processos ou sistemas específicos. Esses controles, assim como os controles em nível de entidade, também se desdobram em dois níveis:

- **Indiretos ou abrangentes:** definem como fazer. Por exemplo, manuais de processos de trabalho (manual do patrimônio, procedimentos operacionais etc.). Os controles indiretos em nível de atividades – assim como os controles indiretos em nível de entidade – também têm, geralmente, função preventiva.
- **Diretos, de monitoramento ou de registros:** controlam ou evidenciam a execução de atividades durante o fluxo de operação ou processamento. Incidem sobre produtos ou serviços, atividades e tarefas. Exemplos: controles de qualidade na produção (estatístico ou individual), registro de horas despendidas em atividades, registros de produção, conciliações etc. Os controles diretos em nível de processos – assim como os controles diretos em nível de entidade – também têm, em geral, função detectiva.

2. O processo de Controle Interno e suas limitações

Segundo a definição da Intosai, o controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários. A definição do TCU também reporta o controle interno como integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis da organização, efetuado pela alta administração e por todo o corpo funcional.

Para um melhor entendimento da definição de controle interno e desse conceito de integração, desenvolveremos o exemplo a seguir de um processo de trabalho do departamento de contas a pagar de uma organização imaginária.

Processo de pagamento da entidade ABC

Etapa 1: com base no relatório de títulos em aberto de fornecedores, ordenado por vencimento, o departamento de contas a pagar, utilizando sistema informatizado, gera uma relação de pagamentos do dia, separando-os por tipo de meio de pagamento (cheque, boleto bancário ou depósito em conta), a ser enviada aos bancos.

Etapa 2: para se certificar que o pagamento é devido, um funcionário do departamento de contas a pagar confere o valor das notas fiscais de aquisição e os impostos a serem pagos.

Etapa 3: após a conferência da etapa 2, um arquivo é enviado aos bancos, onde são efetuados os pagamentos eletrônicos (90% dos pagamentos são dessa modalidade). As outras modalidades de pagamento são por meio de relação de pagamentos manuais (envio de borderô ao banco) e pagamento por meio de cheque. São necessárias as assinaturas de dois gerentes para os pagamentos manuais e os pagamentos eletrônicos também só podem ser efetuados com o *input* de um código pessoal dos dois gerentes no sistema. Assim que os pagamentos são autorizados, a conta contábil de fornecedores é automaticamente baixada, porém os títulos baixados são lançados numa conta de controle temporária.

Etapa 4: no dia seguinte, quando o banco emite o arquivo eletrônico de retorno, contendo os dados dos títulos pagos, a conta de controle temporária é automaticamente baixada, possibilitando a verificação tempestiva de eventuais pendências que, caso ocorram, serão identificadas mediante a realização de conciliação bancária manual.

2.1. Processo integrado

No exemplo apresentado, é possível identificar algumas atividades de controle interno inseridas no **processo de pagamento** da entidade ABC como, por exemplo:

- **Etapa 2** - conferência das notas fiscais de aquisição e dos valores dos impostos por um funcionário do departamento de contas a pagar. Esse processo de conferência dos valores é uma atividade de controle interna ao processo de pagamento.
- **Etapa 4** - conciliação bancária. Essa atividade de controle se caracteriza por estabelecer correspondência entre os valores lançados nos extratos bancários e os registrados na contabilidade, identificando a causa das eventuais diferenças de saldos. É também uma atividade de controle interno dentro do **processo de pagamento** da entidade.

2.2. Processo executado por pessoas

O controle interno é um processo que, em última instância, é executado por pessoas. Assim prevê a definição do Coso (“realizado *pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade*”), da Intosai (“*efetuado pela direção e corpo de funcionários*”) e do TCU (“*efetuado pela alta administração e por todo o corpo funcional*”).

No exemplo desenvolvido, **Etapas 2 e 4**, quem realiza a conferência das notas fiscais e faz a conciliação bancária são os funcionários do departamento de contas a pagar. Do mesmo modo, as assinaturas de dois gerentes são exigidas para a aprovação do pagamento (**Etapa 3**), evidenciando um controle interno efetuado pela gerência.

Assim, todos na organização executam controles internos, implicando que esses controles são afetados pela natureza humana.

2.3. Controle Interno auxilia o alcance de objetivos

A maioria das definições de controle interno enfatiza que sua principal função é auxiliar na consecução de objetivos. Sejam os objetivos estabelecidos para a entidade como um todo, sejam os fixados para atividades, processos ou operações específicos.



A finalidade do controle interno é prover as melhores condições para se atingirem objetivos.

No exemplo desenvolvido, os controles internos auxiliam, dentre outros, o alcance dos seguintes objetivos do **processo de pagamento** da entidade ABC:

- pagamentos efetuados tempestivamente (evitando juros e multa);
- pagamentos efetuados nos valores devidos;
- adequado registro contábil e, por conseguinte, demonstrações contábeis confiáveis.

2.4. Controle Interno oferece segurança razoável, não absoluta

As definições do Coso, da Intosai e do TCU, todas elas, mencionam “razoável segurança” ou “segurança razoável” quanto à consecução dos objetivos. Para a Intosai, a segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta. Além disso, existem fatores que estão fora do controle ou da influência da organização e que podem afetar sua capacidade de alcançar objetivos. Acrescente-se ainda o fato de que sendo executado por pessoas, **o controle interno tem limitações e, portanto, não pode oferecer segurança absoluta; auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos.**

2.5. Limitações à eficácia do controle interno

A eficácia do controle interno está sujeita a limitações tanto de implementação como de funcionamento, assim, não importa quão bem tenham sido desenhados, jamais se pode esperar segurança absoluta. Segundo a Intosai (2004, p26), controle interno, por si só, não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. E, ainda, as limitações na eficácia do controle interno devem ser estabelecidas a fim de evitar expectativas exageradas, devido à má compreensão de seu efetivo alcance. Vamos, então, conhecer quais são essas possíveis limitações.

As limitações podem ser atribuídas a questões como (i) custos *versus* benefícios do controle; (ii) erros de julgamento; (iii) falhas; (iv) conluio; (v) burla de gestores. A seguir, cada uma dessas limitações será explicada.

2.5.1. Custo versus Benefícios

O custo de se controlar um risco não deve ser superior aos benefícios esperados do controle. A relação custo/benefício é uma limitação ao controle interno justamente porque existem riscos que não são controlados devido ao alto custo que isso implicaria. É bem verdade que essa relação nem sempre pode ser mensurada, cabe à administração julgar com base em sua percepção sobre a relação custo-benefício.

Isso quer dizer que nem todos os riscos precisam e/ou devem ser controlados. Por exemplo, quando o risco é baixo e o impacto na empresa causado pela ocorrência do risco também é baixo, pode-se aceitar o risco e não estabelecer controle interno algum.

2.5.2. Erros de julgamento

A eficácia do controle interno sofre limitações das realidades da fraqueza humana durante a tomada de decisões de negócios, que exige, na maioria das vezes, uma boa dose de julgamento humano, nem sempre calcado em informações adequadas e suficientes para suportá-lo. Muitas vezes, decisões tomadas sob pressão de tempo e de outras decorrentes da condução dos negócios podem não refletir os benefícios desejados, necessitando ser mudadas.

2.5.3. Falhas e colapsos

Até mesmo controles bem desenhados estão sujeitos a falhas e colapsos. Pessoas podem não entender instruções ou interpretá-las de forma equivocada ou podem, ainda, cometer erros por fadiga, distração ou falta de cuidado (erros de execução). Erros no desenho do controle (erros de procedimento) podem perpetuar falhas.

2.5.4. Conluio

Da mesma maneira que as pessoas são responsáveis pelos controles, elas podem valer-se do seu conhecimento e/ou de suas competências para contorná-los com objetivos ilícitos. Funcionários responsáveis por um controle podem, em conjunto com outros ou com terceiros, agir com vista a burlá-los e a fraudar registros e transações.

2.5.5. Burla de gestores

A ação intencional de gestores no sentido de descumprir procedimentos de controle estabelecidos a fim de obter benefícios

essoais é uma séria limitação ao controle interno. Casos reais de fraudes em grandes empresas como os da Enron, nos Estados Unidos, e do Banco Panamericano, no Brasil, são exemplos clássicos de burla da administração com a finalidade de omitir perdas e maquiar informações.

Foi após o escândalo da Enron, que resultou na sua falência e numa crise empresarial de elevadas proporções, que os controles internos e os riscos foram colocados no centro da discussão mundial e as autoridades foram levadas a tomar medidas normativas e punitivas para quem não cumprisse obrigações relativas a controles internos.

Em síntese, quanto ao processo de controle e às suas limitações devemos lembrar que:

- controle interno **é um meio, e não um fim em si mesmo**, integra o processo de gestão (construído “dentro” e não “sobre” os processos de negócio) para fornecer segurança razoável de que objetivos estabelecidos serão alcançados;
- controle interno **auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos** e, para ser eficaz, deve ser concebido levando em conta os riscos sobre o alcance desses objetivos;
- controle interno **é um processo executado por seres humanos**, portanto, a sua eficácia deve ser considerada sob a perspectiva da natureza humana.

3. Avaliação de controles internos

A finalidade do controle interno como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa é prover as melhores condições para que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Em termos gerais, foi essa a visão desenvolvida até aqui. Mas, para que o controle interno efetivamente cumpra essa finalidade é necessário que seja implementado e funcione de maneira eficaz.



A administração e todo o corpo funcional têm a responsabilidade de estabelecer, executar e aprimorar o controle interno. Essa responsabilidade é de fato cumprida?

Os riscos em relação aos objetivos organizacionais são identificados, avaliados e estão sendo adequadamente mitigados pelos controles estabelecidos?

É a avaliação de controles internos que responde essas questões. Vamos, então, conhecer um pouco mais sobre esse processo.

3.1. O que significa e quem deve avaliar controles internos?

Avaliar controles internos significa verificar se o sistema de controle interno como um todo e as atividades de controle em nível de atividades, processos ou operações específicos estão apropriadamente concebidos e se funcionam de forma eficaz, de maneira contínua e coerente. Segundo o relatório do Acórdão TCU 1074/2009-Plenário:

“A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.” (BRASIL, 2009a).

A **auditoria interna** tem a responsabilidade precípua de auxiliar a monitorar a eficácia do controle interno mediante avaliações e recomendações endereçadas à administração.

A esse respeito, o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001, p. 67) estabelece que *“um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a **avaliação dos controles internos** administrativos das unidades ou entidades sob exame.”*

As normas do IIA (2010, p.11), por seu turno, estabelecem que:

2130 – Controle - *A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.*

2130.A1 - *A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação à:*

- *confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;*
- *eficácia e eficiência das operações e programas;*

- *salvaguarda dos ativos; e*
- *conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos e contratos.*

Segundo a norma INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 46), os órgãos de **controle externo** e os **auditores externos têm, dentre as suas obrigações, a avaliação do funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação dos achados à administração.** Para essa organização, a avaliação do auditor sobre o controle interno envolve:

- *determinar a significância e a sensibilidade do risco para os quais os controles estão sendo dirigidos;*
- *avaliar a suscetibilidade de mau uso de recursos, as deficiências para alcançar objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas no cumprimento das obrigações de accountability e não conformidades com leis e regulamentos;*
- *identificar e compreender os controles relevantes;*
- *determinar o que já é conhecido sobre a eficácia do controle;*
- *avaliar a adequação do desenho do controle;*
- *determinar, através de testes, se os controles são eficazes;*
- *relatar sobre as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.*



Atente para as Diretrizes da Intosai e compare-as com algumas iniciativas que o TCU vem tomando.

No mesmo documento, a Intosai destaca que ***as EFS têm interesse em assegurar que existam sólidas unidades de auditoria interna nas entidades públicas,*** com as quais necessita ***desenvolver uma boa relação de trabalho para que a experiência e o conhecimento possam ser compartilhados e o trabalho mútuo possa ser suplementado e compartilhado, e exercer um papel de liderança sobre o restante do setor público, estabelecendo parâmetros para a eficácia dos controles internos.***

Dentre as iniciativas que o TCU vem tomando em consonância com essas diretrizes da Intosai é possível destacar:

- Acórdão 1074/2009–Plenário (BRASIL, 2009) decorrente de levantamento e órgãos e unidades de controle interno integrantes dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Ministério

Público, do Ministério da Defesa e do Ministério das Relações Exteriores (67 respondentes), no qual avaliou a situação e as atividades de auditoria interna, inclusive quanto à avaliação de controles internos, expedindo recomendações para o fortalecimento dessas unidades e melhoria de sua atuação.

- Decisões Normativas (DN-TCU), emitidas a partir de 2010 e já destacadas nesta aula, que vem exigindo a avaliação do funcionamento do controle interno nos relatórios de gestão (RG) e de auditoria de gestão (RAG).
- Objetivo estratégico de “*promover a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública*”, do Plano Estratégico do quinquênio 2011-2015.
- TMS “*Gestão de riscos e de controles internos*”, do Plano de Fiscalização 2012, preparatório para 2013.

3.2. Por que avaliar controles internos?

A avaliação de controles internos vem se firmando como um trabalho que adiciona valor às atividades das organizações, podendo ser útil para:

- embasar recomendações e determinações de planos de ação para a melhoria de processos organizacionais (redução de riscos e aproveitamento de oportunidades);
- direcionar e determinar a extensão de procedimentos e exames de auditorias com mais precisão, tendo por base a avaliação de confiabilidade dos controles que mitigam os riscos do objeto de auditoria.

As Normas de Auditoria do TCU preveem as duas situações.

Com relação à primeira situação, as NAT prescrevem:

72. A avaliação de riscos e de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

- I. *eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;*

II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de accountability;

III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Com relação à segunda situação, as NAT prescrevem:

71. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

71.1. Alternativamente, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção destas informações variará de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

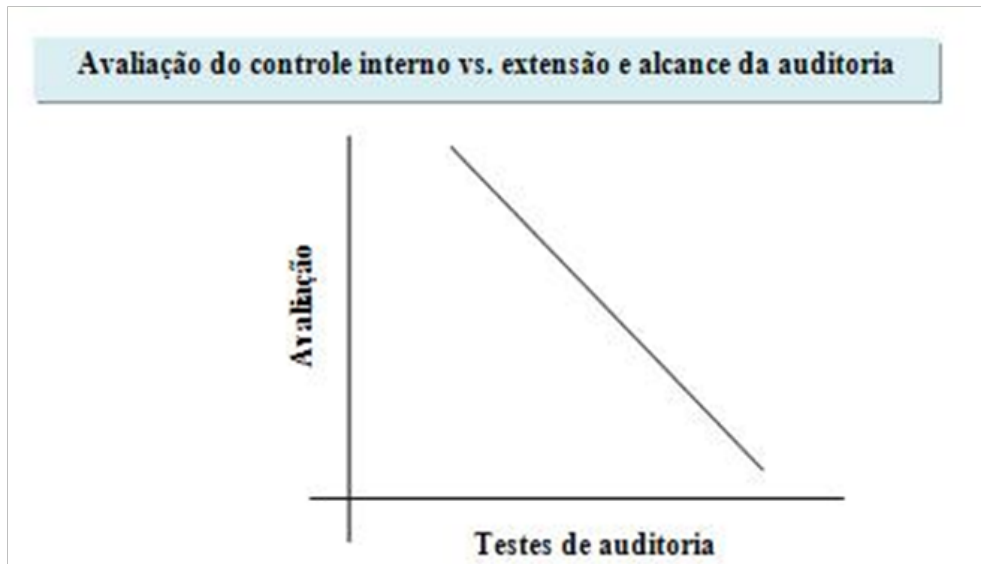


A avaliação de controles internos pode ser um trabalho de auditoria com objetivo específico, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança.

Diante de tudo que estudamos, podemos concluir que a avaliação de riscos e controles internos também pode ser realizada como um trabalho específico, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança, como previsto em NAT, 72, e não apenas para determinar a extensão e o alcance de auditorias, conforme NAT, 71 e 71.1.

Neste curso, desenvolveremos a avaliação de controles internos de forma abrangente, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança, sem prejuízo de que essa abordagem também possa ser utilizada em avaliações de riscos e controles relativos a objetos de auditoria, adequando-se a profundidade dos procedimentos às necessidades específicas do trabalho, que variam de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão (NAT, 71.1, final).

Quanto à abordagem de avaliação para determinar a extensão e o alcance de auditorias, a figura a seguir ilustra essa relação. Observe que quanto menor a confiabilidade dos controles, mais profundos e amplos deverão ser os testes de auditoria e, mesmo no caso dos controles serem avaliados como excelentes, o auditor sempre executará testes.



Finalmente, vale ressaltar que seja qual for o objetivo da avaliação dos controles internos, o foco deve ser dirigido para os riscos que eles devem mitigar, relacionados a objetivos que devem ser cumpridos.

Isso significa que os auditores devem, antes de avaliar os controles, conhecer os objetivos da atividade, do negócio, do processo, do programa, do projeto, do sistema etc., procurando identificar os riscos mais relevantes a eles associados para, em seguida, identificar e testar os controles adotados para mitigá-los.

Síntese



Nesta aula, vimos que risco é a possibilidade de algo acontecer (evento) e afetar o alcance de objetivos de uma organização, sendo medido em termos de consequências e probabilidades, e que o papel do controle interno é fornecer proteção contra esses riscos, prevenindo ou detectando sua materialização.

Estudamos as definições de controle interno emitidas por alguns organismos, inclusive internacionais, e percebemos que ele é definido como um processo organizacional, da própria gestão, desenvolvido para fornecer razoável segurança de que objetivos sejam alcançados, sendo considerado um instrumento de gestão de riscos essencial à governança corporativa.

Também vimos que controle interno e auditoria interna são coisas diferentes; que o sistema de controle interno previsto na Constituição Federal não se confunde e nem substitui o sistema de controle interno da cada órgão ou entidade em particular e que a avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a sua eficácia quanto à capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos de uma organização.

Conhecemos as principais ações que o TCU vem tomando para promover a melhoria da gestão de riscos e de controles internos na administração pública, por meio de decisões e normativos endereçados aos gestores públicos, bem como prevendo ações concretas no plano estratégico e de fiscalização.

Finalmente, concluímos que avaliar controles internos destina-se não apenas a determinar a extensão e o alcance de auditorias, mas também a contribuir, por meio de propostas e recomendações, para a melhoria de processos organizacionais e da governança.

Na próxima aula, aprofundaremos o nosso conhecimento sobre o assunto, estudando os modelos reconhecidos internacionalmente como referência para implementação e avaliação de sistemas de controle interno.