

2009

# Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública

Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países

O estudo explora os modelos de referência em gestão de riscos e controles internos e como os diversos países pesquisados trataram a questão em seus ordenamentos jurídicos. O objetivo é subsidiar discussão, no âmbito do Senado Federal, de anteprojeto de proposta legislativa para definição de critérios gerais de controles internos, gestão de riscos e governança na administração pública brasileira.

Tribunal de Contas da União

Diretoria de Métodos de Procedimentos de Controle

17/07/2009





## SUMÁRIO

I.	APRESENTAÇÃO .....	3
II.	INTRODUÇÃO .....	3
II.1.	METODOLOGIA E LIMITAÇÕES.....	4
III.	CONCEITOS CENTRAIS.....	4
IV.	MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO .....	8
IV.1.	O MODELO DE REFERÊNCIA COSO I.....	8
IV.2.	O MODELO DE REFERÊNCIA COSO II .....	12
IV.2.1.	AMBIENTE INTERNO .....	14
IV.2.2.	FIXAÇÃO DE OBJETIVOS.....	14
IV.2.3.	IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS .....	14
IV.2.4.	AValiação DE RISCOS.....	15
IV.2.5.	RESPOSTA A RISCOS.....	15
IV.2.6.	ATIVIDADES DE CONTROLE .....	16
IV.2.7.	INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO .....	16
IV.2.8.	MONITORAMENTO.....	17
V.	CONCEITOS DE RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCO .....	18
VI.	GOVERNANÇA .....	21
VII.	A REGULAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PAÍSES DO MUNDO .....	23
VII.1.	CANADÁ .....	23
VII.2.	ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA .....	24
VII.2.1.	NEW YORK STATE (USA) .....	33
VII.3.	CHILE.....	35
VII.4.	PARAGUAI E COLÔMBIA.....	36
VII.5.	PERU .....	41
VII.6.	ÁFRICA DO SUL .....	42
VIII.	A REGULAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NO BRASIL.....	44
IX.	CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO.....	53
X.	ANEXO - ANTEPROJETO DE PROPOSTA LEGISLATIVA.....	56
	REFERÊNCIAS .....	64



## CRITÉRIOS GERAIS DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA UM ESTUDO DAS NORMAS DISCIPLINADORAS EM DIVERSOS PAÍSES

### I. APRESENTAÇÃO

O Senador Renato Casagrande, por meio do ofício 166/2008 – GSRENATOC, de 27 de agosto de 2008, solicitou ao Presidente do Tribunal de Contas da União (TCU) que fosse designado técnico dessa Corte para, em conjunto com a Consultoria de Orçamento do Senado Federal, discutirem sobre **anteprojeto de proposta legislativa para definição dos critérios gerais de controles internos na Administração Pública**. (grifos nossos).

O Presidente do Tribunal, por meio do aviso 978-GP/TCU, de 9 de setembro de 2008, atendeu a solicitação do Exmo. Senador, designando o servidor Antonio Alves de Carvalho Neto, titular da atual Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle, para a missão.

### II. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo subsidiar a discussão para elaboração de anteprojeto de proposta legislativa com a finalidade de estabelecer critérios gerais para controles internos na administração pública brasileira.

O trabalho consistiu em identificar como os países pesquisados trataram controles internos em seus ordenamentos jurídicos. Foram pesquisados os seguintes países, em função de terem disponibilizado o material correspondente na Internet ou fornecido diretamente:

Continente	País
América do Norte	Canadá
	Estados Unidos e neste o estado de Nova York
América do Sul	Chile
	Paraguai
	Colômbia
	Peru
África	África do Sul

Procuramos identificar na legislação e demais normas de cada país como o tema *controles internos* foi tratado. Foram analisados os aspectos relativos à obrigatoriedade legal de os órgãos e entidades do setor público implantarem, manterem e avaliarem sistemas de controles internos, a responsabilidade por estas ações e, ainda, a adoção ou não de modelos de referência.

## II.1. METODOLOGIA E LIMITAÇÕES

Procuramos analisar, além da natureza e hierarquia das normas disciplinadoras, se há obrigatoriedade legal e definição de responsabilidades quanto à implantação, manutenção e avaliação de controles internos pelos órgãos e entidades da administração pública, ou se é apenas uma boa prática recomendada pelas EFS. Procurou-se também identificar se tais normas incorporaram ou não, com adaptações ou não, modelos de referência reconhecidos mundialmente.

A pesquisa para a realização do presente trabalho foi efetuada, basicamente, nos sítios da internet das Entidades de Fiscalização Superior (EFS), nas páginas oficiais dos governos e em documentos e modelos disponibilizados pelas EFS da Colômbia, Paraguai e Peru, em função disso alguns países que também são referência no assunto, a exemplo do Reino Unido, deixaram de ser incluídos no estudo por não terem disponibilizado o material em seus sítios.

## III. CONCEITOS CENTRAIS

**Controle**, genericamente falando, é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. **Objetivo** é o que se deseja alcançar tal como definido no planejamento. **Risco** é qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado.

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

Cabe destacar, aqui, o registro de Wallace (1991, p.51 apud ANTUNES, 1998, p.54) para o fato de o Instituto Americano de Auditores Independentes (*American Institute of Certified Public Accounts* - AICPA), na edição da norma de auditoria SAS 55 – Consideração da Estrutura de Controle Interno nas Auditorias de Demonstrações Financeiras, de 1988, ter introduzido um novo conjunto de terminologias para a área de controle. Dentre outros, os termos substituídos foram:



Terminologia antiga

**Sistema de Controle Interno**

Nova terminologia

**Estrutura de Controle Interno**

A nova terminologia, segundo Antunes (1998, p.54), amplia o seu conteúdo, porque como “estrutura” a SAS 55 incorpora o *ambiente de controle*, o *sistema de contabilidade* e os *procedimentos de controle*, além de introduzir o conceito de *risco de controle*. Contudo, cumpre-nos assinalar, a literatura técnica sobre o assunto continua a utilizar fartamente a expressão sistema de controle(s) interno(s) ou simplesmente controle(s) interno(s) para se referir à estrutura de controle interno ou ao controle interno aplicado a uma organização. Neste trabalho, essas expressões são usadas como sinônimas.

Alerte-se que o controle interno, da própria entidade, objeto do presente estudo, não deve ser confundido com o sistema de controle interno a que se refere o artigo 74, da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Com efeito, as disposições constitucionais trouxeram uma aparente confusão no que diz respeito à terminologia da área de controles, o que tem levado a esforços para estabelecimento de conceitos, inclusive em textos legais, como os citados por Araújo (2006, p.2), a seguir, após admitir que “não obstante tipificar as finalidades do sistema de controle interno, o constituinte não apresentou – e não deveria fazê-lo – o **conceito** dessa importante atividade para a consecução dos resultados de uma gestão.”

No âmbito de algumas unidades do sistema federativo brasileiro ocorreram felizes tentativas de, por meio de legislação ordinária, apresentar conceitos do sistema de controle interno como, por exemplo, o Decreto n.º 14.271, de 21 de agosto de 2003, da Prefeitura Municipal de Porto Alegre:

Art. 3º Para fins deste Decreto considera-se:

I – Controle Interno: conjunto de métodos e processos adotados com a finalidade de comprovar atos e fatos, impedir erros e fraudes e otimizar a eficiência da Administração.

II – Sistema de Controle Interno: conjunto das atividades de controle exercidas pelas diversas unidades técnicas da Administração, organizadas e articuladas a partir de uma unidade central de coordenação.

III – Auditoria: atividade de controle, realizada consoante normas e procedimentos de auditoria, que compreende o exame detalhado, total, parcial ou pontual, dos atos administrativos e fatos contábeis com a finalidade de verificar se as operações foram realizadas de maneira apropriada e registradas de acordo com o aparato legal.

O Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia, na Resolução n.º 1.120, que dispõe sobre a criação, implantação e manutenção do sistema de controle interno no âmbito dos poderes municipais do Estado, considerando-o como “peça fundamental para a realização de gestões responsáveis e transparentes”, dispôs que o sistema de controle interno municipal representa:

O conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas, bem como evidenciando sua legalidade e razoabilidade, avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais.

Vieira (2005, p.2), ao tentar esclarecer a confusão que se faz entre o sistema de controle interno da CF/88 e o controle interno da própria entidade, explica que uma correta compreensão do que seja o “sistema de controle interno” exige o entendimento do que seja *sistema*, assim como do que seja *controle interno*, e a consequência deste controle organizado na forma de sistema pela Constituição Federal de 1988:

Definição de Sistema:

Conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados.

Definição de Controle Interno:

Conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelas próprias gerências do setor público, com vista a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA.

Com as definições transcritas, Sistema de Controle Interno significa:

Conjunto de unidades técnicas articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de governo.

Desse modo, convém ter claro que o papel do sistema de controle interno de Poder, previsto no art. 74, da CF/88, não se confunde, e nem substitui, o sistema de controle interno de cada organização pública, em particular. Esse último, como se verá mais adiante, também não é sinônimo de auditoria interna.

A **unidade de controle interno**, quando existente na organização, é parte da gestão e do sistema ou da estrutura de controle interno da própria entidade. Tem o papel de assessorar os

gestores, com seu conhecimento especializado, na definição de estratégias para gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes e na definição, implantação e no monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los.

A **auditoria interna**, que não deve ser confundida com controle interno ou com unidade de ou do controle interno, é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos. A auditoria interna de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal integra, por força do que dispõe o decreto 3.591/2000, o sistema de controle interno desse Poder, mas não se confunde, ressalte-se mais uma vez, com o controle interno da própria entidade.

Embora as habilidades dessas duas áreas sejam próximas, suas funções fazem parte de elementos distintos do sistema de controle interno da entidade. Comparando responsabilidades: a auditoria interna não implanta controles, mas a unidade de controle interno pode implantar; a auditoria interna faz trabalhos periódicos com metodologia específica, a unidade de controle interno atua no dia-a-dia, no monitoramento contínuo e na autoavaliação de controles internos; auditoria interna é uma atividade de avaliação independente, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia do sistema de controle interno, é parte desse sistema, mas não integra a estrutura de linha da organização e sim o seu staff; a unidade de controle interno também é parte do sistema de controle interno, mas é um elemento da gestão, faz parte da estrutura de linha da organização, com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles.

O sistema de controle interno da CF/88 é um sistema orgânico, constituído pelas várias unidades técnicas que atuam de forma integrada e sob a orientação normativa e supervisão técnica de um órgão central, sem prejuízo da subordinação ao órgão ou à entidade em cuja estrutura administrativa a unidade esteja integrada. Desse modo, a bem da clareza e de consistência técnica, não é correto se referir à auditoria interna como *unidade de* ou *do controle interno*, embora ela integre o “sistema de controle interno” do Poder ao qual está vinculada. Também não é correto se referir de tal modo em relação às unidades da Controladoria Geral da União (CGU), principalmente à Secretaria Federal de Controle (SFC). A SFC constitui, por sua posição na estrutura organizacional do Governo Federal, auditoria interna em relação ao Poder Executivo, e externa em relação aos órgãos e entidades por ela auditados dentro desse mesmo Poder.

#### IV. MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO

Chamaremos aqui de “modelos de referência” o que também é conhecido mundialmente como padrões, estruturas conceituais ou *frameworks* de controle interno. De início, cumpre-nos destacar que a evolução desses modelos tem encampado fortemente o gerenciamento de riscos como esteio para seus desenvolvimentos. Isso se justifica porque a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um risco em relação a um objetivo fixado. É para mitigar riscos que são estabelecidos controles.

Desse modo, a atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização e para avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas. Evolui-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de risco e adquirem consciência dos objetivos do controle. Essa mudança de paradigma foi adotada, inclusive, pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), ao preconizar, como se verá mais adiante, padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

##### IV.1. O MODELO DE REFERÊNCIA COSO I

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, em uma iniciativa independente, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, composta por representantes das principais associações de classe ligadas à questão, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. A *Treadway Commission* emitiu seu relatório enfatizando ambiente de controle, códigos de conduta e comitês de auditoria competentes e compromissados, e conclamando as organizações patrocinadoras a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum. Criou-se o *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO publicou critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade. O modelo apresentado em julho de 1992, denominado *Internal Control – Integrated Framework*, atualmente conhecido como **COSO I**,

mudou o conceito tradicional de "controles internos" e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos.

O modelo, ao definir **risco** como a **possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade**, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

Após a publicação do COSO I, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno sintetizado pelo modelo, segundo o qual:

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. 1, tradução nossa).

A AICPA emitiu a norma de auditoria SAS 78, substituindo a definição de controle interno da SAS 55 pela definição de controle interno dada pelo COSO e incorporando os componentes e demais conceitos da estrutura de controles internos. Isso fez com que o modelo se tornasse um paradigma no mercado, pois os auditores independentes passaram a utilizá-lo como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de auditoria.

A Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants-IFAC*), que emite as *International Standards on Auditng - ISA* (Normas Internacionais de Auditoria), também incorporou todos os elementos introduzidos pelo COSO na norma denominada *Matter 400 – Risk Assessments and Internal Control* (Avaliações de Risco e Controle Interno). O Instituto Internacional de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors-IIA*), pela definição ampla que vem adotando para controles internos, denota sua adesão aos conceitos introduzidos pelo COSO.

O Comitê de Basiléia, em 1998, publicou o documento denominado *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*, no qual os treze princípios constantes do documento enfatizam os cinco componentes do modelo COSO I.

O modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de:

1. uniformizar definições de controle interno;
2. definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. delinear papéis e responsabilidades da administração;
4. estabelecer padrões para implementação e validação;
5. criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vale ressaltar que o BID, o Banco Mundial e a Intosai também reconheceram e adotaram o modelo COSO. O órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, *U.S. Government Accountability Office* (GAO), também revisou seus documentos para incorporar o modelo COSO. O Tribunal de Contas da União, como membro da Intosai, também reconhece e utiliza o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público.

Segundo Borges (apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) as administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência, desenvolvendo e utilizando seus próprios padrões de estrutura de controles internos com esse papel ampliado. Assim, modelos de controles internos utilizando o gerenciamento de riscos em sua base conceitual, tal qual o COSO, passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o *Cadbury* no Reino Unido, o *CoCo* no Canadá, o *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália/Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e governança nesses países. (McNAMEE e SELIM, 1999, p.35 apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11).

A Intosai vem, nos anos recentes, defendendo padrões de estruturas e processos de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa. Uma evidência disso foi a atualização, em 2004, de suas Diretrizes para Padrões de Controles internos do Setor Público, adotando o modelo COSO I (INTOSAI, 2004), novamente atualizadas, em 2007, para incorporação do modelo COSO II, tratado a seguir (INTOSAI, 2007). Diamond (2002, p.35, apud DAVIS, BLASCHEK, 2006, p.11) destaca que essa entidade estabeleceu um paradigma mais proativo para os controles internos e o papel das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse paradigma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação mais abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

Além dos modelos já mencionados, há outros específicos para a área de tecnologia da informação (TI), como o *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT), um guia formulado como *framework* pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA) incluindo sumário executivo, controle de objetivos, mapas de auditoria, ferramentas para a sua implementação e, principalmente, um guia com técnicas de gerenciamento de riscos e governança na área de TI. Na mesma área, há, ainda, o modelo denominado *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL), mantido pelo órgão britânico o *Office for Government Commerce* (OGC), um grande aparato de “melhores práticas” utilizadas pelos gestores de TI com o objetivo fazer com que a TI foque no negócio da organização e para que entregue os seus serviços aos seus clientes da melhor maneira possível e a um custo justificável.

Há, ainda, modelos e regulamentações específicas para setores e segmentos do mercado, como os Acordos de Basileia I, de 1988, e II, de 2001, elaborados no âmbito do *Bank for International Settlements* (BIS), cujo objetivo, ao final, é assegurar a solidez e a estabilidade do sistema financeiro por meio de controles de riscos, aliando atuação da supervisão bancária e maior transparência como formas eficientes para evitar o risco sistêmico.

Para o mercado de capitais, cabe mencionar a lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), promulgada nos Estados Unidos, em 30/7/2002, na esteira de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto. Considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações. As seções 302 e 404, dessa lei, têm sido o foco das atenções por serem as que mais dizem respeito ao sistema de controles internos e às boas práticas de governança corporativa. A seção 302, “*Corporate Responsibility for Financial Reports*” (Responsabilidade Corporativa por Relatórios Financeiros), também conhecida por “certificações”, exige que o principal executivo e o diretor financeiro assumam a responsabilidade pelas informações divulgadas nos relatórios financeiros, declarando, pessoalmente, que executaram a avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos. A seção 404, intitulada “*Management Assessment of Internal Control*” (Avaliação Gerencial do Controle Interno) prescreve que a alta administração da companhia é responsável pela adequação dos controles internos e exige que diretores (executivos e financeiro) avaliem e atestem, periodicamente, a sua eficácia, além de exigir a elaboração, por auditoria independente, de relatório anual sobre sua efetividade. A referência generalizadamente adotada pelas companhias para atendimento às exigências da SOX, em matéria de controles internos, é o modelo COSO.

## IV.2. O MODELO DE REFERÊNCIA COSO II

O prefácio da edição brasileira desse modelo afirma que o COSO I tornou-se referência para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, sendo que essa estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos. No entanto, a intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II.

Essa obra amplia o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema, agregando técnicas de gerenciamento integrado de riscos, sem abandonar, mas incorporando o COSO I. A nova postura é de prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.

A razão de nos atermos à descrição das características desse modelo é a tendência mundial, de adoção de padrões de controles internos fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa, como, inclusive, recomenda a Intosai.

Embora muitos objetivos sejam específicos a uma determinada organização, o modelo definiu quatro **categorias de objetivos**, comuns a praticamente todas as organizações, os quais devem ser previamente fixados para permitir a identificação e análise dos riscos que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados. Essas categorias de objetivos são:

- **Estratégico:** relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade. Metas de alto-nível, alinhadas e dando suporte à missão da organização.
- **Operacional:** efetividade e eficiência na utilização dos recursos, mediante operações ordenadas, éticas, econômicas e adequada salvaguarda contra perdas, mau uso ou dano.
- **Comunicação:** confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*.
- **Conformidade:** aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

O modelo é representado no formato de uma matriz tridimensional, demonstrando a integração dos elementos que o compõem, conhecido como **CUBO COSO II**



A face superior do cubo apresenta os objetivos que devem ser objeto do gerenciamento de risco; a face frontal representa os componentes do gerenciamento de riscos, ou, o que é necessário fazer para atingir os objetivos; a face lateral representa os níveis da organização objetos da gestão de riscos. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da direção ao gerenciar os riscos da organização. Pode-se, assim, vislumbrar essa gestão tanto ao nível da entidade como um todo, como para cada parte que a compõe:

- objetivos, riscos e controles da organização como um todo;
- objetivos, riscos e controles de uma divisão, unidade de negócio, departamento ou seção da organização;
- objetivos, riscos e controles de um macroprocesso, processo ou de uma atividade.

A seguir, estão descritos, sucintamente, cada um dos oito componentes do modelo.

#### **IV.2.1. AMBIENTE INTERNO**

O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a cultura de riscos da organização e a forma como eles são encarados e gerenciados (tom da organização), influenciando a consciência de controle das pessoas. É a base para todos os outros componentes do sistema, provendo disciplina e estrutura.

Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade, valores éticos e competência das pessoas, maneira pela qual a gestão delega autoridade e responsabilidades, estrutura de governança e organizacional, o “perfil dos superiores” (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial), as políticas e práticas de recursos humanos etc.

Organizações com ambientes de controle efetivos fixam um tom (“tom do topo”) positivo, contratam e mantêm pessoas competentes, formalizam e comunicam políticas e procedimentos de modo claro, adotam integridade e consciência de controle, resultando em valores compartilhados e trabalho em equipe para efetivação de objetivos.

#### **IV.2.2. FIXAÇÃO DE OBJETIVOS**

O modelo requer que todos os níveis da organização tenham objetivos fixados e comunicados (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade), ou seja, ao nível da organização como um todo e para todas suas divisões, processos e atividades, e mais, como eles devem e podem ser atingidos e como mensurar o seu nível de atingimento.

Os objetivos devem ser definidos a priori para que seja possível identificar os riscos a eles associados. A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade, é necessária para permitir a identificação de eventos que potencialmente impeçam sua consecução. Definir os objetivos é, assim, uma pré-condição para identificação dos eventos de risco e para avaliação e definição de estratégias para gerenciá-los (resposta a riscos).

#### **IV.2.3. IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS**

Todos os processos de uma organização têm algum risco associado, inerente a sua própria natureza. A identificação de eventos consiste em determinar e catalogar esses riscos, nos diversos níveis da organização. Ou seja, mapear a existência de situações que possam impedir o alcance dos objetivos fixados ou a não existência de situações consideradas necessárias para se chegar a tais objetivos ao nível da organização, de suas unidades de negócio, processos e atividades.

O modelo trata do conceito de eventos potenciais, definindo evento como um incidente, ou uma série de incidentes, resultantes de fatores internos ou externos, que possam afetar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos.

O processo de identificação de eventos de risco pode abranger tanto riscos negativos, tidos como ameaças, cujas conseqüências são perdas, como os riscos positivos, vislumbrados como oportunidades, cujas conseqüências são ganhos. Aqueles levando a organização a alcançar seus objetivos aquém das expectativas, estes levando a organização a alcançar resultados superiores aos obtidos atualmente ou além das expectativas.

#### IV.2.4. AVALIAÇÃO DE RISCOS

Os eventos identificados (componente anterior) devem ser avaliados sob a perspectiva de probabilidade e impacto de sua ocorrência. O objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias (resposta a risco) de como os riscos serão administrados, de modo a diminuir a probabilidade de ocorrência e/ou a magnitude do impacto. A avaliação de riscos é feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas.

Os riscos devem ser avaliados quanto a sua condição de inerentes<sup>1</sup> e residuais<sup>2</sup>, e seus impactos devem ser avaliados em uma unidade de medida similar àquela utilizada para mensurar os objetivos de negócio aos quais esses riscos estão relacionados.

Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades que lhes são afetos. A alta administração deve avaliar os riscos no âmbito da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (portfólio).

#### IV.2.5. RESPOSTA A RISCOS

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerenciar os riscos identificados. O modelo identifica quatro categorias de estratégias: **evitar**, **transferir**, **aceitar** e **tratar**, cuja escolha dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez do risco. Isto quer dizer que compete à administração obter uma visão dos riscos em toda organização e desenvolver um conjunto de ações concretas, dentro dessas quatro categorias, para manter o nível de riscos residuais alinhado aos níveis de tolerância e apetite a riscos da organização.

---

<sup>1</sup> Risco inerente é o risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles adotados.

<sup>2</sup> Risco residual é o risco que remanesce após a mitigação por controles.

#### IV.2.6. ATIVIDADES DE CONTROLE

São as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para mitigar os riscos que a administração opte pela estratégia de tratar. Também denominadas de procedimentos de controle, não devem ser confundidas com o próprio sistema de controle interno, pois este, além de abarcar todos os demais componentes do modelo, abrange todas as demais formas de resposta a riscos.

As atividades de controle devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta etc.

Além de controles preventivos e detectivos, as **ações corretivas** são um complemento necessário às atividades ou aos procedimentos de controle.

#### IV.2.7. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Todos na organização devem receber mensagens claras quanto ao seu papel e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais na consecução dos objetivos fixados. A importância do controle interno para a gestão das organizações está no seu potencial informativo para suporte ao processo decisório. A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, que deve ser útil, isto é, apropriada, tempestiva, atual e precisa.

Os sistemas de informação registram, tratam e produzem relatórios contendo informações operacional, financeira/não-financeira e de conformidade, que tornam possíveis a condução e o controle dos negócios. Informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas a tempo de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades, não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informações sobre eventos, atividades e condições externas, que possibilitem o gerenciamento de riscos e a tomada de decisão. A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos.

A informação gerada no curso das operações é usualmente comunicada por meios de canais normais, para quem é responsável e também para um nível superior ao deste. No entanto, canais alternativos de comunicação devem existir para transmitir informação delicada, como atos

ilegais ou incorretos e comunicação de riscos. Além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações externas, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos de impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos. Um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, acionistas, sociedade etc.) é recomendável.

#### **IV.2.8. MONITORAMENTO**

Monitorar diz respeito a avaliar, certificar e revisar a estrutura de gestão de riscos e controles internos para saber se estão sendo efetivos ou não. Tem, portanto, o objetivo de avaliar a qualidade da gestão de risco e dos controles internos ao longo do tempo, buscando assegurar que estes funcionam como previsto e que são modificados apropriadamente, de acordo com mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos.

O monitoramento pode ser realizado de dois modos, ou por uma combinação de ambos:

- por meio de atividades gerenciais contínuas, isto é, durante o processo, no curso das operações normais;
- por meio de avaliações pontuais, em separado ou específicas.

O primeiro modo é realizado pelo próprio corpo gerencial da entidade e deve distinguir-se claramente da avaliação das operações. Consiste em identificar informações que irão indicar se o processo de gestão de riscos e controles internos está funcionando eficazmente, por meio de análises de variância, comparações de informações provindas de fontes diversas etc., com a devida consideração em relação a mudanças de processos, alterações no volume de transações, dentre outros fatores que necessitam de atenção dado o seu potencial de alterar o nível de exposição a riscos da entidade e de seus processos de negócio. No segundo modo, o monitoramento é realizado mediante autoavaliação, pela própria equipe responsável pelo processo (*process owner* ou *risk owner*<sup>3</sup>) ou por unidade de controle interno, podendo ainda ser executado por auditoria interna ou externa, nesta última incluídas as EFS e as auditorias ou controladorias de Poder.

Todas as deficiências (condição, real ou potencial, que possa afetar o alcance de objetivos) ou oportunidades para fortalecer o controle interno (aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos), devem ser comunicadas às pessoas que podem adotar as ações necessárias.

---

<sup>3</sup>“dono do processo” ou “dono do risco”.

## V. CONCEITOS DE RISCO E GERENCIAMENTO DE RISCO

O padrão de gestão de risco Australiano-Neozelandês AS/NZS 4360<sup>4</sup> (STANDARDS AUSTRALIA, 1999, p.3) define **risco** como **a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de conseqüências e probabilidades**. A IFAC (2001) define risco como uma **medida de incerteza que engloba fatores que podem facilitar ou impedir a realização dos objetivos organizacionais**. O TCU (2003, p.3) define risco como **a expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros e incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização**, e como a **suscetibilidade de ocorrência de eventos que afetem negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas** (TCU, 2008, p.2). Essas conceituações trazem embutida a noção de que, para se ter conhecimento dos riscos de uma organização, deve-se primeiro conhecer seus objetivos.

O padrão AS/NZS 4360 (1999) Gerenciamento de Riscos e o Guia para Gerenciar Riscos nos Setores Públicos Australiano e Neozelandês HB143 (1999) são duas importantes publicações que oferecem orientações detalhadas sobre as práticas de gerenciamento de riscos. Constituem um guia para organizações que querem desenvolver estruturas de gerenciamento de risco. Conforme essas publicações, o risco pode surgir de fontes internas ou externas e inclui a exposição a fatos como ganhos ou perdas econômicas ou financeiras, danos materiais, insucessos de projetos, descontentamento de cliente, má reputação, ameaças à segurança das instalações ou falta de segurança, malversação de recursos, inoperância de equipamentos e fraudes.

Os riscos surgem das incertezas e podem se apresentar como problemas ou desafios que necessitam ser encarados como, por exemplo, obstáculos que impedem de cumprir tarefas diárias, desenvolver e implementar projetos ou atingir objetivos e metas da organização ou, então, como oportunidades a serem aproveitadas. Há riscos que influenciam de forma significativa outros, como a inadequada capacitação ou baixa moral do pessoal, que influenciam no risco de se perder clientes importantes. Estas ligações entre riscos são importantes, pois um risco pode não parecer relevante de forma isolada, mas pode ser quando sua relação de causa e efeito é considerada.

Não existe um ambiente completamente seguro, mas muitos riscos podem ser evitados, reduzidos ou eliminados por um bom gerenciamento de riscos, que se baseia em uma estratégia

---

<sup>4</sup> Esse padrão é a base da futura ISO 31000: *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.

bem planejada, lógica, abrangente e documentada.

Essa estratégia deve fornecer orientação geral de planos, procedimentos e políticas que podem ser utilizados como parte do trabalho cotidiano da organização para gerenciar riscos. A complexidade e extensão da estratégia devem ser compatíveis com:

- a) o nível de riscos, isto é, a expressão da probabilidade e da consequência de cada risco, ao qual a organização está exposta;
- b) a frequência e magnitude de riscos.

O padrão AS/NZS 4360 (STANDARDS AUSTRALIA, 1999, p. 4) define **gerenciamento de risco** como a **aplicação sistemática de políticas, procedimentos e práticas de gestão, à tarefa de identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar o risco**. A **classificação dos riscos**, segundo esse padrão, é feita, de acordo com as metas, objetivos ou resultados, em:

- a) **Estratégicos** (para a atividade-fim da organização, direção e realização de seus planos)
- b) **Comerciais** (para as relações comerciais, como falhas em contratos)
- c) **Operacionais** (para a atividade operacional da organização, como danos em ativos ou ameaças à segurança física, recursos humanos inadequados etc.)
- d) **Técnicos** (para se administrar ativos, por exemplo, falhas em equipamentos)
- e) **Financeiro** e de **sistemas** (para controles financeiros e sistemas, por exemplo, fraudes)
- f) **De conformidade** (para cumprir com as obrigações legais).

Para a IFAC (2001), o **gerenciamento de risco** é definido como um processo para:

- a) entender os objetivos organizacionais;
- b) identificar os riscos associados ao alcance desses objetivos, em uma base contínua, de forma a poder reagir a (ou iniciar) mudanças de uma maneira apropriada e oportuna;
- c) estimar os riscos, em termos da probabilidade de algo acontecer e o seu potencial impacto;
- d) estabelecer políticas apropriadas e procedimentos para gerenciá-las, na proporção dos riscos ou oportunidades envolvidos;
- e) monitorar e avaliar os riscos e os programas ou procedimentos utilizados para tratá-los. Revisar riscos passados e buscar se antecipar aos futuros e monitorar mudanças nos ambientes interno e externo para obter informação que possa sinalizar uma necessidade de se reavaliar os objetivos da entidade ou do controle.

Ainda segundo a IFAC, todos os membros de uma entidade devem identificar e monitorar

os principais riscos e oportunidades e assegurar sistemas apropriados ao seu gerenciamento de riscos como, por exemplo, o de má reputação. **Os dirigentes de entidades do setor público precisam assegurar que sistemas efetivos de gerenciamento de riscos fazem parte de sua estrutura de controle.** (grifos nossos).

Um estudo realizado em conjunto pela KPMG e pelo Governo Federal Canadense, no ano de 1999, identificou as melhores práticas em gerenciamento de riscos desenvolvidas nos setores público e privado e como elas poderiam ser implantadas naquele País. Foram feitas consultas em 228 publicações sobre o tema e entrevistas com dezoito organizações, sendo seis do setor público, de países desenvolvidos, como os do Oeste Europeu, a Austrália, a Nova Zelândia e E.U.A., que relataram terem obtido muitos benefícios, em relação aos objetivos organizacionais e processos de gestão, com a implementação do gerenciamento de riscos. O principal benefício foi o grande auxílio na realização dos objetivos organizacionais. Outros benefícios foram:

- a) o maior foco nas prioridades do negócio, ou seja, não precisaram redirecionar recursos para a resolução de problemas. Ademais, ações tomadas para prevenir e reduzir perdas, ao invés de explicar depois o fato, configuraram uma efetiva estratégia de risco;
- b) a mudança cultural de aceitar a discussão dos riscos e a informação sobre potenciais danos, tolerar erros (mas não erros ocultos) e aprender com eles;
- c) a melhor gestão operacional e financeira, ao garantir que os riscos sejam adequadamente considerados no processo de tomada de decisão, resultando em uma prestação de serviços mais eficiente e efetiva. Por outro lado, ao anteciparem-se aos problemas, gerentes têm maiores oportunidades para reagir e tomar ações;
- d) o fortalecimento do processo de planejamento e o auxílio na identificação de oportunidades; e
- e) no curto prazo, o aumento da *accountability* da gestão, e no longo prazo, o aumento das capacidades gerenciais, de forma geral.

Do exposto é possível concluir que o gerenciamento de risco é um processo necessário, lógico e sistemático para organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando melhorar a tomada de decisões e a avaliação de desempenhos. Tem uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. Constitui, portanto, uma poderosa ferramenta para os gestores do setor público.

## VI. GOVERNANÇA

Nos últimos tempos, a *governança* tornou-se um conceito-chave, que todos utilizam sem saber exatamente o que é. O que tem a ver governança com riscos e controles? Já que se cunhou até um acrônimo, GRC, para designar e demonstrar a relação Governança, Riscos e Controles. Expressões como *governança corporativa*, *governança organizacional*, *governança institucional* e *governança pública* estão por toda parte.

O uso amplo da expressão exige que se precise o seu significado no contexto em que é aplicado. Para este trabalho, interessa-nos a governança das instituições públicas, portanto, no campo da governança organizacional, em geral, e da governança institucional, em particular.

Controles internos e governança são assuntos inter-relacionados, mas não são sinônimos. A estrutura de controles internos, como já vimos, é estabelecida para governar os acontecimentos dentro de uma organização que possam impactar na consecução de seus objetivos, isto é, os riscos. Portanto, controle interno é a fiscalização das atividades feita pela própria entidade, ou seja, pela sua própria administração e pelo seu corpo funcional.

Mas, e a fiscalização da administração da entidade é feita por quem? Aqui surge o conceito de governança, representado pela adoção de boas práticas, consubstanciadas nos princípios adiante descritos, que assegurem equilíbrio entre os interesses das diferentes partes que, no caso do setor público, inclui a sociedade e os seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, dentre outros.

A moderna governança surgiu com a necessidade de administrar os chamados conflitos de agência, que

aparecem quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente (CARVALHO, 2002, p.19 apud SILVA, 2003).

O conceito não é novo, mas só recentemente tomou corpo. Para Peters (2007, p.27)

“ele já existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para

atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas.”

Alguns dos princípios fundamentais da boa governança comuns a diversos autores são:

- **transparência** (*disclosure*): representa o processo de contínua demonstração, pelo agente, de que sua gestão está alinhada às diretrizes estratégicas previamente fixadas pelo principal. Não é só limitar-se à “obrigação de informar” (*accountability*), o agente (a administração) deve cultivar o “desejo de informar”.
- **equidade** (*fairness*): tratamento justo e igualitário a todas as partes interessadas, sendo totalmente inaceitáveis atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto.
- **prestação de contas** (*accountability*): os agentes da governança devem prestar contas de sua atuação a quem os fez delegação e respondem integralmente por todos os atos que praticarem no exercício desse mandato; e
- **responsabilidade** (*responsability*): definição de uma política de responsabilidade que assegure a máxima sustentabilidade dos negócios, incorporando considerações de ordem ética, social e ambiental em todos os processos e relacionamentos.

A administração pública brasileira deve obediência a todos esses princípios, espalhados que estão por todo o texto constitucional, e especificamente aos sintetizados no art. 37 da CF/88, que representam os requisitos de sua atuação.

Os agentes da governança institucional de órgãos, entidades, programas e fundos públicos, por subsunção a tais princípios, devem contribuir para aumentar a confiança sobre a forma como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública. Essa contribuição será tanto mais efetiva quanto melhor for a qualidade dos instrumentos e mecanismos de governança institucional arregimentados e mantidos pelos agentes responsáveis pela coisa pública.

Boas estruturas de gestão de riscos e controles internos são pré-requisitos para uma organização bem administrada, e esses três elementos são pré-requisitos para uma boa governança. Desse modo, Governança, Riscos e Controles devem ser geridos de forma integrada, objetivando o estabelecimento de um ambiente que respeite não apenas os valores, interesses e expectativas da instituição e dos agentes que a compõem, mas também de todas as suas partes interessadas, tendo o cidadão e a sociedade como os vetores principais desse processo.

## VII. A REGULAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM PAÍSES DO MUNDO

Os países pesquisados trataram o tema controles internos em seus ordenamentos jurídicos conforme se descreve a seguir.

### VII.1. CANADÁ

A obrigação de instituir, manter e avaliar controles internos no setor público não é objeto de lei ou norma específica. No entanto, o tema é encontrado em relatórios de auditorias e em estudos sobre métodos e técnicas do *Office of the Auditor General of Canada* (OAG), que tem como jurisdicionados órgãos públicos federais (incluindo as províncias)<sup>5</sup>. Auditorias desse órgão envolvem a avaliação de controles internos, o que pressupõe a necessidade de existência e eficácia desses. Com efeito, a Lei de Administração Financeira do Canadá (*Financial Administration Act*) atribui responsabilidades a ministros e chefes departamentais, perante o Parlamento e as comissões do Senado e da Câmara dos Comuns, pela organização de recursos conforme as políticas e procedimentos governamentais e pela manutenção de eficazes controles internos:

Accountability of accounting officers within framework of ministerial accountability

16.4 (1) Within the framework of the appropriate minister's responsibilities and his or her accountability to Parliament, and subject to the appropriate minister's management and direction of his or her department, the accounting officer of a department named in Part I of Schedule VI is accountable before the appropriate committees of the Senate and the House of Commons for

( a ) the measures taken to organize the resources of the department to deliver departmental programs in compliance with government policies and procedures;

( b ) **the measures taken to maintain effective systems of internal control in the department;** (grifamos).

O *Advancing Audit Practices Project* (AAPP), do OAG, desenvolvido em parceria com entidades privadas, como a PricewaterhouseCoopers LLP, inclui os seguintes elementos-chaves para o desenvolvimento de técnicas de auditoria (os grifos são nossos):

---

<sup>5</sup> *Auditor General Act 6. The Auditor General shall examine the several financial statements required by section 64 of the Financial Administration Act to be included in the Public Accounts, and any other statement that the President of the Treasury Board or the Minister of Finance may present for audit and shall express his opinion as to whether they present fairly information in accordance with stated accounting policies of the federal government and on a basis consistent with that of the preceding year together with any reservations he may have.*

- **Foco no risco do negócio** ("*Business Risk*" *Focus*);
- Acúmulo de conhecimento e experiência de auditoria (*Cumulative Audit Knowledge and Experience – CAKE*);
- **Confiança nos controles** (*Reliance on Controls*);
- Julgamento Profissional (*Professional Judgment*);
- Princípio da melhoria contínua (*The Re-performance Principle*); e
- Trabalho em equipe (*Teamwork*).

A publicação *Federal Government Spending: a priori and a posteriori Control Mechanism*, de 2007, define as seguintes estratégias de controle para o governo canadense:

- *A priori internal control* – controle existente em cada fase do ciclo orçamentário. Visa garantir a sua efetividade;
- *A posteriori internal control* – controle realizado pela Controladoria-Geral, que é a auditoria interna do governo federal (equivalente à nossa CGU);
- *A posteriori external control* – controle externo realizado pelo OAG;
- *A priori parliamentary control* – aprovação do orçamento pelo parlamento (*Senate, House of Commons and theirs committees*), e
- *A posteriori parliamentary control* – acompanhamento da execução orçamentária pelas comissões do parlamento.

## VII.2. ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Em 1982, o Congresso dos Estados Unidos, em seção conjunta do Senado e da Câmara dos Representantes, alterou a Lei de Contabilidade e Auditoria de 1950 (*Accounting and Auditing Act of 1950*) com o objetivo de incluir a obrigatoriedade de avaliações contínuas e relatórios sobre a adequação dos sistemas de controle interno contábil e administrativo de cada órgão/entidade, e para outros fins.

A lei alterada passou a denominar-se Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira (*Federal Managers Financial Integrity Act of 1982 - FMFIA*), e suas novas disposições obrigam os órgãos públicos federais a estabelecerem controles internos, seguindo padrões prescritos pelo órgão de controle externo daquele país, o GAO.

Section 113 of the Accounting and Auditing Act of 1950 (31 U.S.C.66a) is amended by adding at the end thereof the following new subsection:

- (d) (1) (A) To ensure compliance with the requirements of subsection (a)(3) of this section, internal accounting and administrative controls of each executive agency shall be established in accordance with standards prescribed by the Comptroller General, and shall provide reasonable assurances that --



Segundo a Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira, esses controles devem prover razoável segurança quanto à conformidade legal de obrigações e custos, à proteção de bens e ativos públicos contra desperdício, perda, utilização não autorizada ou apropriação indevida, e quanto ao apropriado registro e contabilização das receitas e despesas para permitir prestações de contas, relatórios financeiros e estatísticos confiáveis e controle de responsabilidades sobre ativos.

- (i) obligations and costs are in compliance with applicable law
- (ii) funds, property, and other assets are safeguarded against waste, loss, unauthorized use, or misappropriation; and
- (iii) revenues and expenditures applicable to agency operations are properly recorded and accounted for to permit the preparation of accounts and reliable financial and statistical reports and to maintain accountability over the assets.

Os padrões prescritos pelo GAO, segundo determinação da FMFIA, devem incluir normas que assegurem a pronta identificação de todos os achados de auditoria.

- (B) The standards prescribed by the Comptroller General under this paragraph shall include standards to ensure the prompt resolution of all audit findings.

A FMFIA também determinou que o diretor do Gabinete de Gestão e Orçamento, em consulta com o Controlador Geral, estabelecesse diretrizes para avaliação, pelos órgãos e entidades, de seus controles internos. Essa autoavaliação, como se verá adiante, é que subsidiará a certificação anual a ser proferida pelo dirigente máximo do órgão ou entidade.

- (2) By December 31, 1982 the Director of the Office of Management and Budget, in consultation with the Comptroller General, shall establish guidelines for the evaluation by agencies of their systems of internal accounting and administrative control to determine such systems' compliance with the requirements of paragraph (1) of this subsection. The Director, in consultation with the Comptroller General, may modify such guidelines from time to time as deemed necessary.

Ainda, segundo a FMFIA, o dirigente máximo de cada órgão ou entidade pública federal deve, anualmente, com base em uma avaliação realizada em conformidade com as orientações previstas acima, elaborar uma declaração certificando se os controles internos contábeis e administrativos estão ou não em conformidade com os requisitos estabelecidos.



Caso a certificação do dirigente máximo não seja de conformidade plena, ele deve anexar à sua declaração um relatório reportando cada deficiência material identificada no controle interno, bem como os planos e o cronograma para corrigi-las.

As declarações e os relatórios exigidos pela FMFIA devem ser transmitidos ao Presidente e ao Congresso e também devem ser disponibilizados ao público, exceto, no último caso, se envolver informação proibida por qualquer disposição de direito ou de caráter sigiloso no interesse da defesa nacional ou na condução dos assuntos externos.

(3) By December 31, 1983, and by December 31 of each succeeding year, the head of each executive agency shall, on the basis of an evaluation conducted in accordance with guidelines prescribed under paragraph (2) of this subsection, prepare a statement --

(A) that the agency's systems of internal accounting and administrative control fully comply with the requirements of paragraph (1); or

(B) that such systems do not fully comply with such requirements.

(4) In the event that the head of an agency prepares a statement described in paragraph (3)(B), the head of such agency shall include with such statement a report in which any material weaknesses in the agency's systems of internal accounting and administrative control are identified and the plans and schedule for correcting any such weakness are described.

(5) The statements and reports required by this subsection shall be signed by the head of each executive agency and transmitted to the President and the Congress. Such statements and reports shall also be made available to the public, except that, in the case of any such statement or report containing information which is --

(A) specifically prohibited from disclosure by any provision of law; or

(B) specifically required by Executive order to be kept secret in the interest of national defense or the conduct of foreign affairs, such information shall be deleted prior to the report or statement being made available to the public".



O diretor do Gabinete de Gestão e Orçamento (*Office of Management and Budget - OMB*), órgão vinculado ao Escritório Executivo do Presidente dos Estados Unidos, atendendo a disposição da FMFIA de estabelecer diretrizes para avaliação dos controles internos com vistas à certificação anual a ser proferida pelo dirigente máximo do órgão ou entidade, expediu o documento denominado OMB Circular A-123. A versão atual dessa circular é de 21 de dezembro de 2004, vigente a partir do exercício fiscal de 2006.

As características básicas do documento podem ser abstraídas da sua própria introdução, no texto a seguir, com tradução nossa. Destacam-se os aspectos relativos à responsabilidade fundamental por estabelecer, manter e avaliar o controle interno, que cabe à administração e aos gestores, sem prejuízo da obrigação dos demais empregados de comunicar à instância superior as deficiências identificadas; certificação do controle interno no processo anual de prestação de contas; conceito, objetivos, abrangência do controle interno e alinhamento das ações à missão dos órgãos e entidades. Observe-se, ainda, que a circular menciona que é a FMFIA que estabelece requisitos gerais no que diz respeito ao controle interno.

### ***Circular n.º A-123 Revisada - Responsabilidade da Administração pelo Controle Interno***

***Fundamentação legal.*** A circular é emitida sob fundamentação da Lei Federal de Integridade da Gestão Financeira, de 1982, como codificada em 31 USC 3512.

#### ***INTRODUÇÃO***

*A administração tem a responsabilidade fundamental de desenvolver e manter controle interno eficaz. A correta gestão dos recursos federais é uma responsabilidade essencial dos gestores e funcionários. Empregados federais devem assegurar que os programas funcionem e os recursos sejam utilizados de forma eficiente e eficaz para alcançar os objetivos desejados. Os programas devem operar e os recursos devem ser utilizados em consistência com a missão dos órgãos, em conformidade com as leis e regulamentos, e com o potencial mínimo de desperdício, fraude e má gestão.*

*A administração é responsável por desenvolver e manter controle interno eficaz. Controle interno eficaz prevê garantia de que deficiências significativas no desenho ou na operação do controle interno, que possam afetar adversamente a capacidade do órgão para cumprir os seus objetivos, serão evitados ou detectados em tempo oportuno.*

**Controle Interno** - organização, políticas e procedimentos - são ferramentas para ajudar gestores financeiros a alcançar resultados e salvaguardar a integridade de seus programas. Esta circular contém orientações sobre a utilização da gama de instrumentos à disposição dos gestores para alcançar os resultados desejados e preencherem os requisitos da Lei Federal de Integridade Financeira (FMFIA) de 1982. A FMFIA engloba controles contábeis e administrativos. Estes controles abrangem programas, operações e áreas administrativas, bem como áreas de contabilidade e gestão financeira.

A importância do controle interno é abordada em muitos estatutos e documentos executivos. A FMFIA estabelece requisitos gerais no que diz respeito ao controle interno. A administração do órgão deve estabelecer controles que razoavelmente garantam que: "(i) as obrigações e os custos estão em conformidade com a lei aplicável, (ii) fundos, bens e outros ativos estão protegidos contra o desperdício, perda, a utilização não autorizada ou utilização abusiva, e (iii) As receitas e despesas aplicáveis às operações do órgão estão devidamente registradas e contabilizadas de modo a permitir a elaboração de prestação de contas, relatórios financeiros e estatísticos confiáveis e de manter a responsabilidade sobre os ativos." Além disso, a administração do órgão deve avaliar anualmente e apresentar um relatório sobre o controle e sistemas financeiros que protegem a integridade dos programas federais (parágrafo 2 e parágrafo 4 da FMFIA respectivamente). Os três objetivos do controle interno são garantir a eficácia e a eficiência das operações, a confiabilidade da informação financeira, bem como a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A salvaguarda do patrimônio é um subconjunto de todos estes objetivos.

**Objetivo.** Este Circular fornece orientação aos gestores federais para a melhoria da accountability e da eficácia das operações e dos programas federais, pelo estabelecimento, avaliação, revisão e reporte de controles internos. O anexo à presente Circular define responsabilidades da administração relacionadas ao controle interno e ao processo para avaliar a eficácia do controle interno, juntamente com um resumo das mudanças significativas. A Circular procede a atualização das normas de controle interno e de novos requisitos específicos para a administração conduzir a avaliação da eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros (Anexo A). Esta Circular enfatiza a necessidade de avaliação integrada e coordenada do controle interno sincronizando todas as atividades relacionadas.

**Política.** A administração é responsável por estabelecer e manter controles internos para

*alcançar os objetivos de eficiência e eficácia operacional, confiabilidade dos relatórios financeiros, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. A administração deve aplicar as normas de controle interno para cumprir cada um dos objetivos de controle interno e para avaliar a sua eficácia. Ao avaliar a eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros e conformidade com leis e regulações financeiras, a administração deve seguir o processo de avaliação contido no apêndice A. Anualmente, a administração deve certificar o controle interno no seu relatório de gestão (desempenho) e de prestação de contas, incluindo uma avaliação em separado dos controles internos sobre relatórios financeiros, juntamente com um relatório sobre fraquezas significativas identificadas e ações corretivas.*

**Ações requeridas.** *Órgãos e gestores individuais federais devem tomar medidas proativas e sistemáticas para (i) desenvolver e implementar controle interno adequado, de boa relação custo-eficácia, para gestão orientada a resultados; (ii) avaliar a adequação do controle interno nos programas e operações federais (iii) avaliar separadamente e documentar o controle interno sobre relatórios financeiros conforme processo definido no Anexo A (iv) identificar melhorias necessárias; (v) tomar as ações corretivas correspondentes; e (vi) certificar anualmente o controle interno por meio de declaração da administração.*

No que diz respeito ao modelo de referência de controle interno adotado, percebe-se que a OMB Circular A-123 foi revisada com o propósito de incorporar o modelo COSO e os requisitos da Lei Sarbanes-Oxley, de 2002, conforme se depreende dos quadros a seguir transcritos, com tradução nossa, os quais destacam as revisões significativas procedidas, e do seguinte parágrafo inicial da comunicação que envia a referida circular a todos os órgãos federais americanos.

A Circular OMB A-123 define responsabilidades da administração pelo controle interno nos órgãos federais. Um re-exame dos requisitos existentes para controle interno nos órgãos federais foi iniciado à luz dos novos requisitos de controle interno para as companhias abertas contidos na Lei Sarbanes-Oxley<sup>6</sup>, de 2002. A Circular A-123 e o estatuto que a fundamenta, a Lei Federal de Integridade da Gestão Financeira, de 1982, estão no centro das atuais exigências federais para melhorar o controle interno.

---

<sup>6</sup> O Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB, o novo órgão regulador criado pela Lei Sarbanes-Oxley para fiscalizar as empresas de auditoria independente, no seu Auditing Standard 2 (AS2) referencia o COSO II como uma boa maneira de definir a eficácia do sistema de controle interno realizado pela gerência da entidade auditada.

*Circular n.º A-123 Revisada - Responsabilidade da Administração pelo Controle Interno*

**ANEXO**

**Revisões Significativas da Circular OMB A-123**

<b>Seção</b>	<b>Revisão para A-123</b>	<b>Objetivo da Revisão</b>
<i>Mudança de título da Circular</i>	<i>Mudado o título de OMB Circular A-123, <u>Management Accountability and Control</u> para OMB Circular A-123, <u>Management's Responsibility for Internal Control</u></i>	<i>Título mudado para alinhar melhor com o foco da circular e a terminologia corrente</i>
<i>Ao longo da Circular</i>	<i>Mudado a terminologia de "controles administrativos" para "controle interno"</i>	<i>Para melhor alinhar com as normas de controle interno aceitas atualmente e a terminologia corrente. Os termos devem ser entendidos como sinônimos.</i>
<i>Seção II. Normas</i>	<i>Realinhada seção sobre as normas de controle interno utilizando as seguintes categorias: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.</i>	<i>Para melhor alinhar com as normas de controle interno aceitas atualmente.</i>
<i>Seção III. Estrutura Integrada de Controle Interno</i>	<i>Disponibilizada uma seção separada sobre a estrutura integrada de controle interno. Disponibilizada uma lista dos critérios a considerar na avaliação do controle interno.</i>	<i>Para destacar as atuais exigências legislativas e regulamentares que devem ser coordenadas e consideradas quando se avalia a eficácia do controle interno.</i>
<i>Seção IV.B. Identificação de Deficiências</i>	<i>Introduzido condição de reporte como uma categoria de deficiência.</i>	<i>Para melhor alinhar com a terminologia governamental corrente.</i>
<i>Seção VI.A. Declaração Anual de Garantia</i>	<i>Exigir das agências sujeitas à lei de CFO que incluam o relatório anual FMFIA no PAR, sob o título "Certificação da Administração" além de submeter ao OMB 45 dias a contar do final do ano fiscal.</i>	<i>Para consolidar as declarações de certificação em um local dentro do PAR (Seção 2, seção 4, e de controle interno sobre relatórios financeiros). Para antecipar a data de entrega dos relatórios FMFIA para ser coerente com a data de entrega do PAR.</i>

<i>Seção VI.B. Relatórios ao abrigo da Seção 2</i>	<i>Introduzida uma nova declaração de certificação sobre a eficácia do controle interno sobre relatórios financeiros. Esta declaração será um subconjunto do conjunto de declarações de certificação do FMFIA.</i>	<i>Para enfatizar a responsabilidade da administração para avaliar e documentar controles internos sobre relatórios financeiros. Para garantir ao Congresso e à opinião pública que o Governo Federal está empenhado em proteger seus bens e prestar informações financeiras confiáveis.</i>
<i>Seção VI. Relatórios sobre Controle Interno</i>	<i>Incluído um resumo gráfico de definições e requisitos para relatórios de deficiência, condição de reporte, fraqueza significativa e não-conformidade.</i>	<i>Para fornecer um resumo conciso de definições para relatórios.</i>
<i>Apêndice A</i>	<i>Para abordar especificamente a avaliação, documentação e comunicação sobre a eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros.</i>	<i>Para garantir ao Congresso e à opinião pública que o Governo Federal está empenhado em proteger seus bens e prestar informações financeiras confiáveis.</i>

**Novos Requisitos do Apêndice A - Controles Internos sobre Relatórios Financeiros**

<b>Nova Seção</b>	<b>Novo Requisito</b>
<i>Transmutação da Circular</i>	<i>Exige que as 24 CFO agências oficiais satisfaçam os requisitos do Apêndice A.</i>
<i>Seção II. Escopo</i>	<i>Define o escopo da avaliação e documentação do controle interno sobre relatórios financeiros para incluir as demonstrações financeiras anuais e outros relatórios financeiros significativos, internos ou externos, e a conformidade com leis e regulamentações que dizem respeito aos relatórios financeiros.</i>
<i>Seção II.C. Materialidade</i>	<i>Define materialidade para efeitos de avaliação e documentação do controle interno sobre relatórios financeiros.</i>
<i>Seção III.A. Estabelece uma Equipe Sênior de Avaliação</i>	<i>Recomenda a criação de uma equipe sênior de avaliação, em termos mínimos, que deve supervisionar o processo de avaliação.</i>
<i>Seção III.B.E. Avaliação de Controle Interno sobre Relatórios Financeiros</i>	<i>Define o processo de avaliação do controle interno sobre relatórios financeiros ao nível da entidade, bem como dos processos, das transações, ou aplicações.</i>
<i>Seção IV. Documentação</i>	<i>Requer que os controles internos sobre relatórios financeiros o processo de avaliação deles sejam documentados.</i>



<i>Seção V. Gestão da avaliação de Controle Interno sobre Relatórios Financeiros</i>	<i>Requer que a declaração de certificação para afirmar a eficácia do controle interno tenha por base “30 de Junho”. O relatório de avaliação e as ações corretivas, se aplicáveis, serão apresentadas no PAR, o mais tardar 45 dias após o final de cada ano fiscal.</i>
<i>Seção V. Gestão da avaliação de Controle Interno sobre Relatórios Financeiros</i>	<i>Fornece um modelo de declaração de certificação sobre a eficácia do controle interno sobre relatórios financeiros.</i>
<i>Seção V.A. Obtenção da Opinião da Auditoria sobre Controle Interno pelos Órgãos</i>	<i>Agências que escolherem receber uma opinião em separado a respeito do controle interno sobre relatórios financeiros devem ajustar a data base para 30 de junho para alinhar melhor com a data base da opinião da auditoria. Esta circular não exige uma auditoria em separado.</i>
<i>Seção VI. Correção de fraquezas significativas no Controle Interno sobre Relatórios Financeiros</i>	<i>Provê uma cláusula de não-conformidade que permite OMB exigir de um órgão a obtenção de um parecer de auditoria sobre os controles internos sobre relatórios financeiros se os prazos acordados para as ações corretivas são continuamente não cumpridas.</i>

O GAO, por seu turno, conforme determina a Lei Federal de Integridade Financeira, deve prescrever os padrões para estabelecimento de controles internos pelos órgãos e entidades do governo federal. As normas foram inicialmente emitidas pelo GAO em 1983 e se tornaram amplamente conhecidas em todo o governo como o “Livro Verde”. Desde então, mudanças na tecnologia da informação, questões emergentes envolvendo a gestão de capital humano e requisitos de leis recentes sobre gestão financeira motivaram um enfoque renovado no controle interno. Conseqüentemente, o GAO revisou as normas e as publicou novamente sob o título *Normas de Controle Interno no Governo Federal* (GAO/AIMD-00-21.3.1, novembro de 1999). Essas normas estabelecem o marco geral para a criação e manutenção do controle interno e para a identificação e o tratamento dos principais desafios de desempenho e das áreas mais expostas a riscos de fraude, desperdício, abuso e má gestão na administração pública federal americana.

Em 2001, o GAO emitiu o documento *Internal Control Management and Evaluation Tool*, que é uma ferramenta de gestão e avaliação de controle interno, baseada nas *Normas de Controle Interno no Governo Federal*, para auxiliar órgãos públicos a implementar e manter controles internos efetivos e, quando necessário, ajudá-los a determinar o que, onde e como melhorias podem ser implementadas. Segundo orientação do GAO, essa ferramenta e a Circular A-123 do OMB devem ser usadas concomitantemente.

A ferramenta é apresentada em cinco seções, que correspondem aos cinco componentes do controle interno do COSO I: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento. Cada seção contém uma lista dos principais fatores a serem considerados na revisão do controle interno. Os fatores representam algumas das questões mais relevantes, incluindo itens específicos e suplementares que os usuários devem considerar ao abordar o fator. Os itens específicos e suplementares têm como objetivo auxiliar os usuários a considerarem aspectos que indiquem o grau no qual o controle interno está funcionando e a formar juízo sobre (1) a aplicabilidade do item às circunstâncias; (2) se o órgão foi efetivamente capaz de implementar, cumprir ou aplicar o item; (3) quaisquer fragilidades do controle; e (4) a medida na qual o item afeta a capacidade do órgão para cumprir sua missão e suas metas.

Quanto ao modelo de referência adotado, a própria introdução do documento *Internal Control Management and Evaluation Tool* informa que a ferramenta “foi desenvolvida a partir de diferentes fontes de informações e idéias. A fonte principal foi, obviamente, o documento *Normas de Controle Interno no Governo Federal*, elaborado e publicado pelo GAO. Orientações adicionais foram obtidas na seção “Ferramentas de Avaliação” do documento *Controle Interno – Marco Integrado (Internal Control - Integrated Framework)*, publicado em setembro de 1992 pelo Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (**COSO**).” (grifamos).

### **VII.2.1. NEW YORK STATE (USA)**

O Estado de Nova York editou, em 1987, o *New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act*, que evidenciou a importância da implantação de bons controles internos. Esse ato foi atualizado em 1999 e estabeleceu a responsabilidade dos controles internos nos vários setores/poderes do governo:

- a) capítulo 18 (*Executive Law*), artigo 45: responsabilidades dos controles internos das agências estatais;
- b) capítulo 32 (*Legislative Law*), artigo 6: responsabilidades dos controles internos do poder legislativo;
- c) capítulo 30 (*Judiciary Law*), artigo 7: responsabilidades dos controles internos do poder judiciário, e
- d) capítulo 43 (*Public Authorities Law*), artigo 9: responsabilidades dos controles internos das autoridades públicas.

O ato é dividido em seções de conteúdos semelhantes em cada capítulo, apenas com adaptações de nomenclatura e outras especificidades de cada poder, por isso serão analisados em conjunto. A lei define responsabilização para que sejam estabelecidas diretrizes de implantação e manutenção de controles internos e, no preâmbulo, diz que deverão ser consideradas as normas profissionais de controle interno e as práticas de organizações públicas e privadas.

**Seções:**

1. Definições
2. Responsabilidades pelo Controle Interno
3. Responsabilidades pela Auditoria Interna
4. Auditores Independentes

Percebe-se que o conceito adotado é, essencialmente, o mesmo do documento *Standards for Internal Control in the Federal Government*, do GAO:

“**Internal Control.** A process that integrate the activities, plans, attitudes, policies, systems, resources and efforts of the people of an organization working together, and that is designed to provide reasonable assurance that the organization will achieve its objectives and mission.”

A norma define que a responsabilidade pelo controle interno é do dirigente máximo de cada órgão e poder (*The head of each state agency, The senate and the assembly, The chief judge, The governing board of each covered authority or its designee*), que deve:

- a) estabelecer e manter diretrizes para o controle interno, e
- b) estabelecer e manter um sistema de controle interno e um programa de revisão de controles internos.

Sobre a auditoria interna, a norma diz que deverá ser implementada levando-se em conta a relação custo-benefício e outros fatores relevantes, com a função de avaliar os controles internos, identificar suas falhas e fazer recomendações para corrigi-las. A norma determina, também, que, pelo menos a cada três anos, uma auditoria independente deverá avaliar os controles internos dos órgãos públicos.

A análise das normas americanas, no âmbito federal e do estado de Nova York, permite concluir que naquele país cada esfera de governo trata de sua própria regulação em matéria de controle interno, e que, nos dois casos estudados, as normas incorporam o que há de mais contemporâneo em relação ao assunto, tanto em termos de responsabilização como no tocante aos conceitos e ao modelo de referência utilizado, que é o modelo COSO.

### VII.3. CHILE

As normas chilenas prescrevem a obrigatoriedade de implantação e avaliação de controles internos nos órgãos e entidades da administração pública. O cumprimento dessa obrigatoriedade é garantido por meio da responsabilização de gestores envolvidos nos processos, em todas as instâncias, além da avaliação realizada pela própria controladoria em auditorias específicas.

Não há, no entanto, ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos como referência. Os dispositivos estão dispersos em leis, decretos e resoluções. O Estado Chileno é um estado unitário, desse modo, as leis que não tratam de órgãos ou entidades específicos possuem abrangência nacional.

A lei 10.336, de Organização e Atribuições da Controladoria-Geral da República, estabelece a obrigatoriedade de que seus jurisdicionados instituem controles internos, conforme dispositivos a seguir transcritos (tradução e grifos nossos):

Artigo 21º A Controladoria-Geral efetuará auditorias com o objetivo de garantir o cumprimento das normas jurídicas, a proteção do patrimônio público e a probidade administrativa. Por meio dessas auditorias **a Controladoria-Geral avaliará os sistemas de controle interno dos serviços e entidades.**

A responsabilidade pelo estabelecimento e pela manutenção dos controles internos é fixada em normas específicas e, normalmente, é atribuída à autoridade executiva máxima da instituição, conforme os exemplos:

**Lei 18.956/90:** Artigo 6º Funções e faculdades do Ministério da Educação – O subsecretário de educação é o colaborador imediato do ministro, cabendo-lhe a coordenação e o controle interno das unidades integrantes da subsecretaria. [...]

**Decreto 187/98:** Artigo 15. Organização interna e estrutura do Fundo Nacional de Saúde (Fonasa) – O departamento de controladoria interna [...] cabará assessorar ao diretor em matérias de ordem administrativa, patrimonial e financeira [...] para o alcance de uma gestão eficiente de suas operações e estabelecimento e manutenção de um sistema de controle interno.

**Lei 19.974/2004:** Artigo 34 Administração, recursos humanos e técnicos, uso adequado de fundos e procedimentos da Agencia Nacional de Inteligência (ANI) – O controle interno dos órgãos de inteligência será realizado pelo diretor ou chefe de cada órgão de inteligência que integra o sistema de inteligência do Estado, que será responsável direto pelo cumprimento desta lei. [...]

#### VII.4. PARAGUAI E COLÔMBIA

Nesses dois países, a obrigatoriedade de controle interno foi estabelecida em leis, sendo que na Colômbia a obrigatoriedade deriva da própria Constituição. Em ambos os casos, as normas relativas à implantação, manutenção e avaliação de sistemas de controle interno ficaram a cargo das Controladorias-Gerais. Ambos desenvolveram modelos próprios de implantação e manutenção de controles internos em suas administrações públicas, tendo como base o modelo COSO. Devido às semelhanças entre eles, serão analisados em conjunto.

No Paraguai, o estabelecimento de controles internos na administração pública é prescrito nas leis 1535/99 (de Administração Financeira do Estado) e 276/94 (Orgânica e Funcional da Controladoria-Geral da República). Como no caso do Chile, o Paraguai também é um estado unitário, portanto essas leis obrigam todos os órgãos e entidades públicos paraguaios instituírem controles internos.

##### **Lei 1535/99 de Administração Financeira do Estado.**

[...]

Artigo 60. O controle interno consiste nos instrumentos, mecanismos e técnicas de controle, que serão estabelecidos em regulamentação pertinente. O controle interno compreende o controle prévio a cargo dos responsáveis pela Administração e o controle posterior a cargo da Auditoria Interna Institucional e da Auditoria-Geral do Poder Executivo.

##### **Lei 276/94 Orgânica e Funcional da Controladoria-Geral da República.**

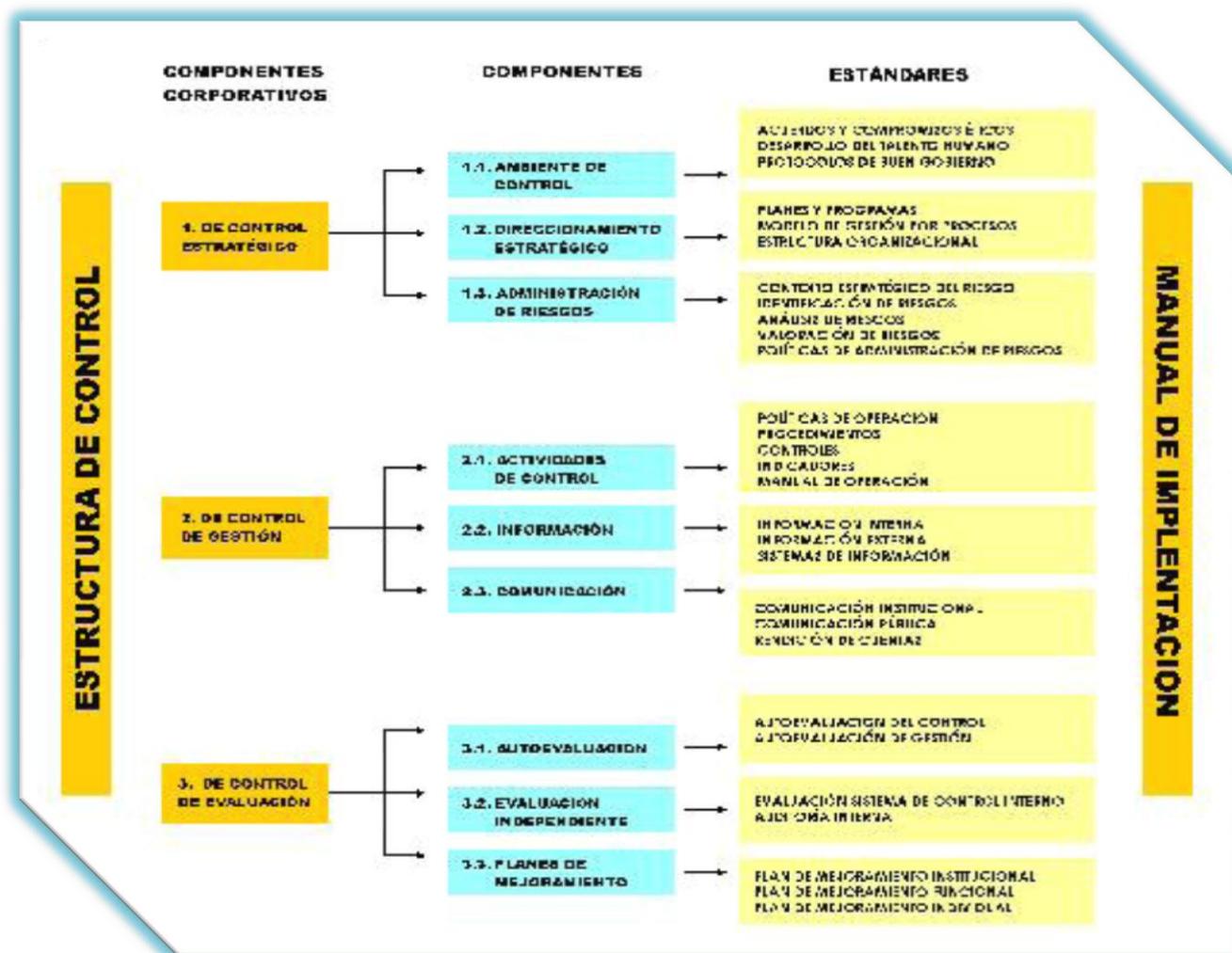
[...]

Artigo 2º A Controladoria-Geral, dentro do marco determinado pelos artigos 281 e 283 da Constituição Nacional, tem por objetivo [...] e recomendar, em geral, as normas de controle interno para as entidades sujeitas à sua supervisão. (grifamos).

Em 2008, conforme estabelecido na lei 276/94, a Controladoria-Geral do Paraguai editou a Resolução 425, estabelecendo um modelo padrão de controle interno para a administração pública, o MECIP (*Modelo Estándar de Control Interno para las Entidades Públicas del Paraguay*). O objetivo do modelo, segundo a resolução, é fornecer uma abordagem sistemática, organizada e estruturada como base para o desenvolvimento e avaliação de controles internos.

O MECIP foi elaborado com auxílio da Agência Americana para o Desenvolvimento Internacional (*The U.S. Agency for International Development – USAID*) e é o padrão utilizado para a fiscalização e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades sujeitas à supervisão da Controladoria-Geral do Paraguai.

## O modelo MECIP do Paraguai



Na Colômbia, a previsão de controles internos é constitucional:

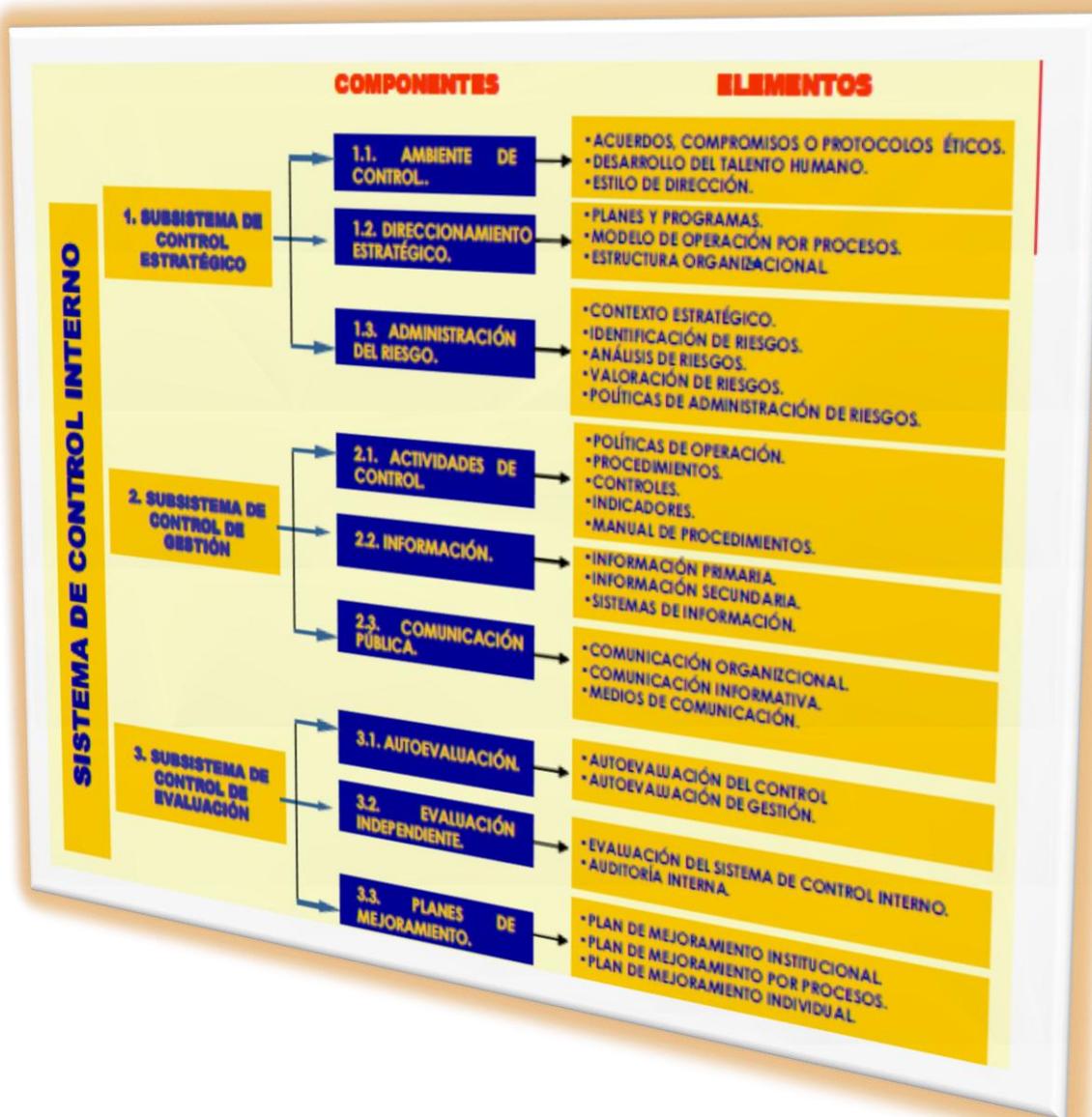
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA. ARTÍCULO 209.

[...]

As autoridades administrativas devem coordenar suas atuações para o adequado cumprimento dos fins do Estado. A administração pública, em todos os seus níveis, terá um controle interno que se exercerá nos termos da lei. (grifamos)

A Colômbia, assim como o Paraguai, elaborou seu modelo de controle com o auxílio da USAID. O modelo foi introduzido por meio de decreto presidencial, regulamentando a Lei 87 de 1993, que fixou normas gerais para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado, uma vez que a Assembléia Nacional Constituinte decidiu eliminar o controle prévio por parte da Controladoria-Geral e, em seu lugar, determinou o estabelecimento de controle interno exercido pelos próprios órgãos e entidades.

### O modelo MECI da Colômbia



Como se pode observar da análise dos componentes dos modelos paraguaio e colombiano, eles foram desenvolvidos a partir do COSO, com pequenas adaptações. Todos os componentes e objetivos do COSO estão presentes em ambos, apenas com outros nomes e agrupamentos. Outra adaptação feita é o detalhamento em nível de elementos ou *estandares*, muito úteis para a aplicação eficiente dos modelos pelos órgãos e entidades públicos.

Em ambos os casos, os modelos são constituídos de três partes, no Paraguai: Componentes Corporativos de Controle (Estratégicos, de Gestão e de Avaliação) que agrupam Componentes de Controle, que por sua vez são detalhados em *Estandares* (fatores que compõem os componentes ou os meios de controle). Na Colômbia: Subsistemas de Controle, Componentes e Elementos de Controle. As partes, nos dois modelos, apesar de pequenas diferenças terminológicas, têm idêntico conteúdo. Nesse sentido é interessante notar que o Paraguai adotou a terminologia *estrutura de controle interno*, enquanto a Colômbia optou por *sistema de controle interno*.

As justificativas dos modelos, nos dois países, apresentam o propósito de melhorar o desempenho institucional dos órgãos e entidades públicos, mediante fortalecimento dos controles prévios e concomitantes a cargo das próprias autoridades administrativas incumbidas da gestão, que deverão, por essa razão, implantar e manter efetivos controles internos. Em ambos os casos, a responsabilidade pela implantação e pelo adequado funcionamento dos controles internos é atribuída à autoridade máxima de cada órgão ou entidade.

Vale destacar aqui um trecho da apresentação do modelo Colombiano (tradução nossa), por nos remeter a situações similares às existentes em nosso país e por enfatizar a importância de se adotar um modelo estrutural único de controle interno.

#### APRESENTAÇÃO

*[...] ao se propor construir e desenvolver um Modelo Padrão de Controle Interno orientado às entidades do Setor Público Colombiano, com o fim de gerar novas possibilidades de abordagem para a implantação do controle interno no Estado e lograr o cumprimento dos princípios constitucionais de igualdade, moralidade, eficácia, economia, celeridade, imparcialidade e publicidade realizou-se, inicialmente, uma análise de ordem normativa, técnica e aplicativa de controle interno cujo resultado permitiria conhecer os elementos que tem impedido a adequada implementação deste suporte administrativo, fundamental à gestão do Estado.*

*As análises normativa e técnica revelaram que a lei 87 de 1993 estabeleceu os fundamentos básicos do controle interno ordenados pelos artigos 209 e 269 da Constituição, mas não os aspectos estruturais que permitam garantir uniformidade conceitual e técnica na implementação do sistema de controle interno. Apesar disso, a hierarquia jurídica que a Constituição e a lei outorgam ao controle interno lhe dá um valor inestimável ao considerá-lo como de cumprimento obrigatório para todas as entidades do Estado e provê a base constitucional e legal dos aspectos aplicativos do sistema.*

*As normas regulamentadoras da lei 87 de 1993, expedidas até esta data, têm considerado aspectos relacionados com as instâncias de articulação do Sistema, suas responsabilidades, o cumprimento das obrigações de informação, a criação de órgãos consultivos de controle interno, sem definir oficialmente, ainda, um marco de controle padrão que permita implementar e operar de maneira uniforme o Sistema de Controle Interno em todas as entidades do Estado.*

*A falta de uma estrutura única de controle interno, não contemplada na lei 87/93 e não desenvolvida completamente até hoje nos diferentes regulamentos expedidos, tem inibido a possibilidade de se estabelecer e implementar controle interno nas entidades públicas de maneira uniforme, com utilização de uma linguagem comum, padronizando uma estrutura básica de controle que, adaptada às características próprias de cada entidade pública, garanta o cumprimento de seus objetivos e, ao mesmo tempo, unifique critérios de controle do Estado, permita comparabilidade e decisões possíveis para seu melhoramento como um todo.*

*Isto pode ser observado, por exemplo, nos governos locais, onde os níveis de implementação de adequados sistemas de controle interno são baixos, já que a autonomia administrativa que a Constituição lhes confere tem impedido, em boa parte, a observância de diretrizes, guias e instruções expedidas pelo Governo Nacional, ao não existir uma norma superior que obrigue a sua aplicação. Adicionalmente, os poderes legislativo e judiciário, assim como os órgãos de controle externo, têm a competência de expedir suas próprias regulamentações, baseando-se na faculdade outorgada pela lei 87/93, nos conceitos básicos estabelecidos nesta lei, nas normas expedidas pelo Contador-Geral da Nação e nas normas que as regulam.*

*Esta falta de uniformidade, decorrente da inexistência de um marco de controle interno para as entidades do Estado, para se desenvolver e se implementar em cada entidade pública, de acordo com a sua função dentro do Estado e suas próprias características, afeta a falta de consistência conceitual, técnica e metodológica na hora de implementar o controle interno.*

*Se conclui, então, pela necessidade de se modificar a lei 87/93 para unir os conceitos básicos a um marco de controle que o torne aplicável, ou na sua falta, regulamentar uma estrutura de controle única que garanta obrigatoriedade, força vinculante e uniformidade em sua implantação e que, em respeito às características específicas de cada entidade pública, aborde a dispersão conceitual existente e facilite uma função administrativa do Estado com plena coordenação entre suas diferentes instâncias e níveis, uma administração transparente e efetiva no cumprimento de sua função.*

#### **VII.5. PERU**

Em 1998, a Controladoria-Geral do Peru emitiu a resolução 72 (*Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público*), para ser marco de referência em matéria de controle interno. Em decorrência dessa resolução, a implementação dos controles nos órgãos e entidades públicos foi crescente e motivou a expedição de uma lei específica para regular o estabelecimento, funcionamento, manutenção, aperfeiçoamento e avaliação dos sistemas de controle interno das entidades do Estado, o que resultou na lei 28716/2006 (*Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado*). Como o Peru é um estado unitário, essa lei tem aplicabilidade nacional.

A lei 28716/2006 estabelece que a Controladoria-Geral deverá editar as normas técnicas de controle para orientar a efetiva implantação e funcionamento do controle interno nas entidades do Estado. O art. 10 da lei determina que, a partir da edição, pela Controladoria, do marco técnico do controle interno, os titulares das entidades públicas estarão obrigados a emitir suas normas específicas, de acordo com a natureza e complexidade da entidade, em consonância com o marco editado pela Controladoria.

O marco técnico exigido pela lei foi aprovado pela resolução 320/2006, da Controladoria-Geral peruana, que optou por adotar, praticamente na íntegra, o modelo COSO. Os componentes do controle interno são definidos separada e detalhadamente nas *Normas Generales de Control Interno*, parte integrante da resolução 320/2006, em: a) ambiente de controle; b) avaliação de riscos; c) atividades de controle; d) informação e comunicação, e, e) supervisão (agrupando as atividades de prevenção e monitoramento).

A responsabilidade pelos controles internos é definida no *Capítulo II - Roles y Responsabilidades* do **Marco Conceitual da Estrutura de Controle Interno do Peru** e é atribuída aos diversos níveis hierárquicos, sendo o titular e todos os funcionários da entidade responsáveis pela implantação e supervisão dos controles internos, no entanto, é atribuído ao titular dos órgãos diretivos e executivos da entidade o dever de aprovar as disposições e ações necessárias para a implantação:

El titular, funcionarios y todo el personal de la entidad son responsables de la aplicación y supervisión del control interno, así como en mantener una estructura sólida de control interno que promueva el logro de sus objetivos, así como la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones.

Para contribuir al fortalecimiento del control interno en las entidades, el titular o funcionario que se designe, debe asumir el compromiso de implementar los criterios que se describen a continuación: ...

## VII.6. ÁFRICA DO SUL

A previsão de implantação e manutenção de controles internos nos órgão e entidades da administração pública da África do Sul tem origem constitucional e é repercutida em legislações esparsas, que estabelecem critérios e responsabilidades para tal.

Pela análise das normas a que tivemos acesso, percebe-se que os princípios básicos da *accountability* sul-africana são: conformidade, economicidade, desempenho (eficiência e efetividade), publicidade, análise de risco, controles internos, responsabilização e monitoramento (grifamos). Apesar de não consolidados em um único documento, a Auditoria-Geral da África do Sul imprime grande importância a esses princípios, o que pode ser observado pela presença constante nas normas que disciplinam a atuação desse órgão de controle.

As entidades e órgãos públicos sul-africanos, bem como os municípios, são obrigados a manter uma unidade de auditoria interna, que tem, entre outras, a atribuição de gerenciar riscos e avaliar os controles internos. Essa obrigação é encontrada em dispositivos específicos para cada órgão, entidade ou município, e esses regulamentam de forma semelhante a questão. A título de exemplo, citamos o dispositivo referente aos municípios, constante da Lei de Finanças Municipal (*Municipal Finance Management Act.*) (tradução e grifos nossos).

165. (1) Cada municipalidade e cada entidade municipal devem ter uma unidade de auditoria sujeita a esta subseção.

(2) A auditoria interna da municipalidade ou da entidade municipal deve:

(a) preparar um plano de auditoria baseado em risco e um programa de auditoria interna para cada ano fiscal;

(b) Assessorar o secretário de finanças do município e reportar ao comitê de auditoria sobre a implementação do plano de auditoria interna e sobre questões relacionadas a:

**(I) auditoria interna;**

**(II) controles internos;**

(III) procedimentos e práticas contábeis;

**(IV) risco e gerenciamento de riscos;**

(V) gerenciamento de desempenho;

(VI) controle de perdas; e,

(VII) **conformidade** com esta lei, a lei anual de Repasse de Receitas e qualquer outra legislação aplicável; e

(VIII) desempenhar quaisquer outras funções que lhe forem atribuídas pelo secretário de finanças municipal;

Identificamos que a Auditoria-Geral da África do Sul possui metodologia para avaliação de controles internos, no entanto não nos foi possível identificar manual ou modelo para implantação.

#### **Manual do Auditor-Geral**

Este aspecto da auditoria de regularidade não deve ser confundido com testes de controle que o auditor realiza para determinar a adequação e confiabilidade da contabilidade de uma entidade e de um sistema de controle interno. No entanto, é aceito que a não-conformidade com leis, normas e regulamentos terá impacto sobre a contabilidade e o sistema de controle interno, e vice-versa.

## VIII. A REGULAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NO BRASIL

Como já assinalamos anteriormente, a forma como a Constituição de 1988 dispôs sobre os sistemas de controle interno no setor público tem gerado, ao longo dos anos, certa confusão em relação à terminologia corrente sobre o assunto. Isso porque, nos artigos 31, 70 e 74 da CF/88, o constituinte mais se limitou a tipificar as finalidades e as características orgânicas do sistema de controle interno, e não apresentou – e não deveria fazê-lo – o conceito dessa importante atividade administrativa para a consecução dos resultados de uma gestão.

As normas infraconstitucionais que tratam de controle interno, tais como as leis 4.320/64, 8.666/93 e 10.180/01, a lei complementar 101/00 e o decreto-lei 200/67, também não deixam claro, como seria desejável, que o conjunto de políticas e procedimentos implementados por uma entidade com o intuito de auxiliar no alcance de seus objetivos não se confunde, apesar de homônimos, com o controle interno referente ao poder de autocontrole detido pela administração pública. Essa lacuna, como assinala Araújo (2006, p.2), tem feito com que, no âmbito de algumas unidades do sistema federativo brasileiro, ocorram tentativas de, por meio de legislação ordinária, apresentar conceitos de controle interno como, por exemplo, o decreto 14.271, de 21 de agosto de 2003, da Prefeitura Municipal de Porto Alegre:

Art. 3º Para fins deste Decreto considera-se:

I – **Controle Interno:** conjunto de métodos e processos adotados com a finalidade de comprovar atos e fatos, impedir erros e fraudes e otimizar a eficiência da Administração.

II – **Sistema de Controle Interno:** conjunto das atividades de controle exercidas pelas diversas unidades técnicas da Administração, organizadas e articuladas a partir de uma unidade central de coordenação.

III – **Auditoria:** atividade de controle, realizada consoante normas e procedimentos de auditoria, que compreende o exame detalhado, total, parcial ou pontual, dos atos administrativos e fatos contábeis com a finalidade de verificar se as operações foram realizadas de maneira apropriada e registradas de acordo com o aparato legal.

E mais, ao se tentar acoplar as finalidades do sistema de controle interno dos poderes constituídos ao conceito de controle interno inerente aos processos organizacionais, termina-se criando mais confusão conceitual, como demonstra o exemplo seguinte:

### **Do Conceito e das Garantias**

Art. 2º Entende-se por Sistema de Controle Interno Municipal o conjunto de normas, regras, princípios, planos, métodos e procedimentos que, coordenados entre si, têm por objetivo efetivar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas e políticas públicas bem como, evidenciando sua legalidade e razoabilidade, avaliar os seus resultados no que concerne à economia, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional dos órgãos e entidades municipais.

No que diz respeito a controles internos sob o enfoque contábil, o Conselho Federal de Contabilidade expediu a resolução CFC 1.135/08, aprovando a NBC T 16.8 – Controle Interno, no âmbito das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. No entanto, em razão de sua origem, a norma restringe-se ao controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.

Sobre o controle interno enfocado neste trabalho, encontramos a seguinte conceituação no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa Nº 01, de 6/4/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (IN-SFC 1/2001):

#### **Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos**

[...]

2. 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. (SFC 2001, p.67)

Essa conceituação é semelhante à encontrada no glossário do Roteiro de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas da União:

Controles Internos - Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados 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. (TCU 2004, p.20)

Essas definições, apesar de abrangentes e pertinentes, não abarcam o conceito atual de controle interno enquanto sistema. Referem-se mais às atividades ou procedimentos de controle.

A IN-SFC 1/2001 declara que um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação desses controles internos administrativos implantados pelas unidades ou entidades sob exame. Todavia, para que isso efetivamente ocorra, é necessário que se estabeleça, normativamente, os padrões que serão utilizados para essa avaliação.

1. 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. (SFC 2001, p.67)

A IN-SFC 1/2001 indica, ainda, o objetivo geral e destaca alguns objetivos específicos do controle interno administrativo, enumera seus princípios e **define-o como um processo** no qual **“quanto maior for a adequação dos controles internos administrativos menor será a vulnerabilidade aos riscos inerentes à gestão** propriamente dita.” (destacamos):

#### **Finalidade do controle interno administrativo**

4. 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:

- 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 sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos; e
- VII. assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade.

### **Processo de controle interno administrativo**

5. Os controles internos administrativos implementados em uma organização devem:

- I. prioritariamente, ter caráter preventivo;
- II. permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;
- III. prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e
- IV. estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

6. Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente dita.

### **Princípios de controle interno administrativo**

3. Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

- I. relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- II. qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários - a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:
  - a) seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
  - b) rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;
  - c) obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.
- III. delegação de poderes e definição de responsabilidades - a delegação de competência, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

a) existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e

b) manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.

IV. segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

V. instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

VI. controles sobre as transações - é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e

VII. aderência a diretrizes e normas legais – o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

Apesar da inegável qualidade desse documento, que é a base conceitual das atividades de auditoria do órgão de controle do poder executivo federal, há que se reconhecer a necessidade de harmonização de conceitos e abordagens às referências mundiais aceitas atualmente, de modo a conceber um modelo lógico que forneça uma abordagem sistemática, organizada e estruturada como base para o desenvolvimento e avaliação de controles internos no setor público.

Ademais, em função da hierarquia da IN-SFC 1/2001 no nosso ordenamento normativo, ela não é norma que vincule todas as esferas e todos os entes da administração pública brasileira.

Contudo, a IN 1/2001 da Secretaria Federal de Controle, juntamente com os demais exemplos citados no decorrer desse trabalho, bem como as regulamentações brasileiras mencionadas a seguir, representam importantes referenciais para a definição de critérios gerais de controle interno, gestão de riscos e governança na administração pública e devem ser considerados na elaboração do anteprojeto de proposta legislativa sobre o assunto.

Embora as normas de controle interno no tocante ao setor público estejam merecendo novo disciplinamento, cumpre ressaltar que órgãos reguladores do governo, como o Banco Central (Bacen), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Superintendência de Seguros Privados (Susep) têm tratada da mesma questão, no âmbito de suas competências regulatórias, em sintonia com o que há de mais atual em termos de referências internacionais.

A resolução 2.554/1998, do Bacen, por exemplo, se tornou um importante instrumento de gerenciamento de riscos e de governança corporativa, garantindo aos bancos brasileiros melhoria significativa em seus ambientes de controles. Ressalte-se que o Bacen antecipou-se em quatro anos ao advento da SOX, regulando o controle interno para as instituições financeiras numa abrangência muito maior, uma vez que alcança todo o ambiente organizacional, independente de ter ou não reflexo contábil, o que é um diferencial positivo em relação à regulação de outros países, fato que pode ter feito toda a diferença na recente crise financeira internacional.

Reproduzimos a seguir as principais disposições da resolução 2.554/98:

Art. 1. Determinar as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil a implantação e a implementação de controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e regulamentares a elas aplicáveis.

Parágrafo 1. Os controles internos, independentemente do porte da instituição, devem ser efetivos e consistentes com a natureza, complexidade e risco das operações por ela realizadas.

Parágrafo 2. São de responsabilidade da diretoria da instituição:

I - a implantação e a implementação de uma estrutura de controles internos efetiva mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição;

II - o estabelecimento dos objetivos e procedimentos pertinentes aos mesmos;

III - a verificação sistemática da adoção e do cumprimento dos procedimentos definidos em função do disposto no inciso II.

Art. 2º Os controles internos, cujas disposições devem ser acessíveis a todos os funcionários da instituição de forma a assegurar sejam conhecidas a respectiva função no processo e as responsabilidades atribuídas aos diversos níveis da organização, devem prever:



I - a definição de responsabilidades dentro da instituição;

II - a segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição de forma a que seja evitado o conflito de interesses, bem como meios de minimizar e monitorar adequadamente áreas identificadas como de potencial conflito da espécie;

III - meios de identificar e avaliar fatores internos e externos que possam afetar adversamente a realização dos objetivos da instituição;

IV - a existência de canais de comunicação que assegurem aos funcionários, segundo o correspondente nível de atuação, o acesso a confiáveis, tempestivas e compreensíveis informações consideradas relevantes para suas tarefas e responsabilidades;

V - a contínua avaliação dos diversos riscos associados às atividades da instituição;

VI - o acompanhamento sistemático das atividades desenvolvidas, de forma a que se possa avaliar se os objetivos da instituição estão sendo alcançados, se os limites estabelecidos e as leis e regulamentos aplicáveis estão sendo cumpridos, bem como a assegurar que quaisquer desvios possam ser prontamente corrigidos;

VII - a existência de testes periódicos de segurança para os sistemas de informações, em especial para os mantidos em meio eletrônico.

Parágrafo 1º Os controles internos devem ser periodicamente revisados e atualizados, de forma a que sejam a eles incorporadas medidas relacionadas a riscos novos ou anteriormente não abordados.

Parágrafo 2º A atividade de auditoria interna deve fazer parte do sistema de controles internos.

Parágrafo 3º. A atividade de que trata o parágrafo 2º quando não executada por unidade específica da própria instituição ou de instituição integrante do mesmo conglomerado financeiro, poderá ser exercida:

I - por auditor independente devidamente registrado na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, desde que não aquele responsável pela auditoria das demonstrações financeiras;

II - pela auditoria da entidade ou associação de classe ou de órgão central a que filiada a instituição;

III - por auditoria de entidade ou associação de classe de outras instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, mediante convenio, previamente aprovado por este, firmado entre a entidade a que filiada a instituição e a entidade prestadora do serviço.

Parágrafo 4 °. No caso de a atividade de auditoria interna ser exercida por unidade própria, deverá essa estar diretamente subordinada ao conselho de administração ou, na falta desse, a diretoria da instituição.

Parágrafo 5°. No caso de a atividade de auditoria interna ser exercida segundo uma das faculdades estabelecidas no parágrafo 3°, deverá o responsável por sua execução reportar-se diretamente ao conselho de administração ou, na falta desse, a diretoria da instituição.

Parágrafo 6°. As faculdades estabelecidas no parágrafo 3°, incisos II e III, somente poderão ser exercidas por cooperativas de credito e por sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades corretoras de cambio e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários não integrantes de conglomerados financeiros.

Art. 3°. O acompanhamento sistemático das atividades relacionadas com o sistema de controles internos deve ser objeto de relatórios, no mínimo semestrais, contendo:

I - as conclusões dos exames efetuados;

II - as recomendações a respeito de eventuais deficiências, com o estabelecimento de cronograma de saneamento das mesmas, quando for o caso;

III - a manifestação dos responsáveis pelas correspondentes áreas a respeito das deficiências encontradas em verificações anteriores e das medidas efetivamente adotadas para saná-las.

Parágrafo único. As conclusões, recomendações e manifestação referidas nos incisos I, II e III deste artigo devem:

I - ser submetidas ao conselho de administração ou, na falta desse, a diretoria, bem como a auditoria externa da instituição;

II - permanecer a disposição do Banco Central do Brasil pelo prazo de 5 (cinco) anos.

Art. 4°. Incumbe a diretoria da instituição, além das responsabilidades

enumeradas no art. 1º, parágrafo 2º, a promoção de elevados padrões éticos e de integridade e de uma cultura organizacional que demonstre e enfatize, a todos os funcionários, a importância dos controles internos e o papel de cada um no processo.

A resolução 3.380/2006 dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional e faz parte das normas de implantação do Basileia II no Brasil<sup>7</sup>:

Art. 3º A estrutura de gerenciamento do risco operacional deve prever:

I - identificação, avaliação, monitoramento, controle e mitigação do risco operacional;

II - documentação e armazenamento de informações referentes às perdas associadas ao risco operacional;

III - elaboração, com periodicidade mínima anual, de relatórios que permitam a identificação e correção tempestiva das deficiências de controle e de gerenciamento do risco operacional;

IV - realização, com periodicidade mínima anual, de testes de avaliação dos sistemas de controle de riscos operacionais implementados;

V - elaboração e disseminação da política de gerenciamento de risco operacional ao pessoal da instituição, em seus diversos níveis, estabelecendo papéis e responsabilidades, bem como as dos prestadores de serviços terceirizados;

VI - existência de plano de contingência contendo as estratégias a serem adotadas para assegurar condições de continuidade das atividades e para limitar graves perdas decorrentes de risco operacional;

VII - implementação, manutenção e divulgação de processo estruturado de comunicação e informação.

§ 1º A política de gerenciamento do risco operacional deve ser aprovada e revisada, no mínimo anualmente, pela diretoria das instituições de que trata o art. 1º e pelo conselho de administração, se houver.

Art. 6º A atividade de gerenciamento do risco operacional deve ser executada por unidade específica nas instituições mencionadas no art. 1º.

Parágrafo único. A unidade a que se refere o caput deve ser segregada da unidade executora da atividade de auditoria interna, de que trata o art. 2º da Resolução 2.554, de 24 de setembro de 1998, com a redação dada pela Resolução 3.056, de 19 de dezembro de 2002.

<sup>7</sup> Fonte: <http://www.bcb.gov.br/nor/basileia/BasileiaInaweb.pdf> (acesso em 24/03/2009)

## IX. CONCLUSÃO E PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

O presente estudo demonstrou que a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno já está incorporada no ordenamento jurídico de diversos países pesquisados, como é o caso dos Estados Unidos da América (e neste o da unidade federada de Nova York), do Chile, Paraguai, Peru, da Colômbia e África do Sul.

O estudo demonstrou, também, que os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança e que esses modelos têm por base os principais documentos relacionados à gestão de riscos e controles internos reconhecidos internacionalmente, como o COSO I/II, o padrão AS/NZS 4360 (base da ISO 31000 – Princípios e Diretrizes para Gerenciamento de Riscos, com previsão de publicação para outubro de 2009) e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai. Esta última, emitida por um organismo autônomo, independente e apolítico que congrega 189 entidades de fiscalização superior de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas.

Apesar do consenso atual de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos de um modo geral, e não mais dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais, o seu regramento jurídico, em alguns países, tem sido agasalhado nas leis que tratam de finanças, orçamentos ou de órgãos públicos de controle como, por exemplo, em leis orgânicas de controladorias-gerais.

Peru e Colômbia editaram leis específicas regulando, de forma exaustiva, a elaboração, aprovação, implantação, funcionamento, aperfeiçoamento e avaliação de controle interno nas entidades do Estado. O primeiro editou a Lei 28716 de 2006 - *Lei de Controle Interno das Entidades do Estado*, regulamentada por resolução de sua Controladoria-Geral. O segundo, a Lei 87 de 1993, que *estabelece normas para o exercício do controle interno nos órgãos e entidades do Estado*, regulamentada por Decretos Nacionais. O Paraguai introduziu controles internos por meio da *Lei Orgânica da Controladoria Geral da República*. O Chile trata do controle interno em diversas normas esparsas e no Canadá o assunto não é objeto de lei específica.

Os demais países analisados adotaram a prática de estabelecer os requisitos gerais em normas de hierarquia superior, deixando para os órgãos superiores de gestão e/ou de controle a competência para estabelecer os padrões de implantação e as diretrizes para avaliação de controles internos, pelos demais órgãos e entidades. Assim fez os Estados Unidos, cujo Congresso optou por

alterar a *Lei de Contabilidade e Auditoria*, de 1950, para nela incluir uma seção obrigando entidades e órgãos públicos a estabelecer controle interno de acordo com padrões prescritos pelo GAO (órgão de controle externo americano) e a realizar avaliações contínuas e relatórios periódicos sobre sua adequação de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo OMB (órgão de gestão e orçamento) em consulta com o GAO. A lei, após a inclusão da nova seção, passou a denominar-se oficialmente *Lei Federal de Integridade na Gestão Financeira* (FMFIA).

A solução adotada pelo Congresso americano muito se assemelha à que se estuda para o caso brasileiro, pois aqui também se pensa em tratar do controle interno como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público. No entanto, a nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança permite-nos vislumbrar como mais apropriado sua incorporação à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), já que esta foi elaborada para atender às expectativas da sociedade brasileira, na busca pela responsabilidade e pelo bom uso dos recursos públicos na consecução dos objetivos do Estado.

No que diz respeito à adoção de um modelo e sua disposição no ordenamento jurídico, haveremos de considerar a experiência, até agora inconclusa em alguns entes da federação, quanto à implantação de órgãos de controle interno, seja por dificuldades conceituais, técnicas ou de outras naturezas, como, por exemplo, as relacionadas a problemas de autonomia. Desse modo, entendemos que a norma superior deve contemplar bases consistentes para estruturação de um modelo de controle interno, dentre as quais destacamos:

- uniformizar a definição de controle interno, definir seus objetivos e elementos e declarar os princípios relacionados ao processo de gestão de riscos, controles internos e governança institucional;
- estabelecer responsabilidades e papéis de gestores e demais servidores em relação ao desenho, implementação e monitoramento do controle interno, incluindo obrigações de certificação, reporte de deficiências e planos de ação para corrigi-las e disponibilização de informações às partes interessadas da cadeia de governança afeta à instituição; e
- atribuir competência a um comitê para estabelecer ou homologar um modelo nacional de padrões para controle interno, e aos órgãos de controle interno e externo no que diz respeito às diretrizes para avaliação e certificação de sistemas de controle interno.

O estabelecimento de um modelo nacional de padrões para controle interno, conforme

proposição do último item acima, deverá considerar atributos que permitam sua utilização por entidades de qualquer porte, com adaptação às peculiaridades de cada entidade, em consistência com a natureza e complexidade das operações por elas realizadas e com os riscos a elas associados. Deve-se, pois, procurar identificar nos modelos mencionados neste estudo as características mais aderentes à realidade nacional, considerada em seus três níveis de governo, sem perda da perspectiva de um modelo integrado que induza a autogestão de riscos e controles e otimize as ações no sentido de:

- assegurar a consecução de objetivos estratégicos, a continuidade e a sustentabilidade institucional, com a devida consideração aos objetivos correlatos de obediência aos princípios constitucionais da administração pública e ao alcance dos objetivos do sistema de controle interno;
- permitir a identificação, de modo objetivo, de fatores de risco e vulnerabilidades existentes em processos e sistemas organizacionais e no seu ambiente externo;
- melhorar a compreensão de riscos, controles internos e governança institucional, com a devida consideração para planos de ação e seu acompanhamento;
- dimensionar e desenvolver controles internos adequados, na proporção requerida pelos riscos que eles devam mitigar, eliminando controles caros e ineficientes e otimizando a relação custo-benefício; e
- fortalecer a responsabilidade da administração no que diz respeito a implantar, manter e avaliar estruturas de gestão de riscos, controles internos e governança institucional.

Ante o exposto, submetemos o presente estudo à consideração superior, propondo que, inicialmente, ele seja submetido à consulta de especialistas e unidades técnicas deste Tribunal e, após a incorporação de eventuais sugestões recebidas, o seu envio, por intermédio da Presidência da Corte, ao Exmo. Senador Renato Casagrande.

Brasília, 11 de julho de 2009

**ANTONIO ALVES DE CARVALHO NETO**  
Auditor Federal de Controle Externo  
Diretor de Métodos e Procedimentos de Controle

**LIA DE CASTRO SILVA**  
Auditora Federal de Controle Externo  
Matrícula TCU 4777-5



## X. ANEXO - ANTEPROJETO DE PROPOSTA LEGISLATIVA

### PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2009

Acrescenta seção à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de dispor sobre critérios gerais de gestão de riscos, controle interno e governança na administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com acréscimo da seguinte Seção ao CAPÍTULO IX;

#### CAPÍTULO IX

#### DA TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO

[...]

#### Seção VII

#### Da Gestão de Riscos, do Controle Interno e da Governança Institucional

**Art. 59-A.** Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, avaliação e gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

§ 1º Controle interno institucional é o processo integrado levado a efeito pela alta administração, por todos os que exerçam cargos executivos de direção e gerência e por todos os demais colaboradores do órgão ou da entidade públicos, estruturado para enfrentar riscos e prover razoável certeza de que, na consecução de suas missões institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos do controle interno serão alcançados:

I – alinhamento das ações aos objetivos estratégicos, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional;

II – eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;

III – integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de transparência e prestação de contas;

IV – conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

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

§ 2º O controle interno baseia-se no gerenciamento de riscos e integra o processo de gestão; sua estrutura é constituída dos seguintes componentes inter-relacionados:

- I – ambiente institucional
- II – fixação de objetivos
- III – identificação de eventos
- IV – avaliação de riscos
- V – resposta a riscos
- VI – atividades de controle
- VII – informação e comunicação
- VIII – monitoramento

§ 3º Os componentes do controle interno e do gerenciamento de riscos aplicam-se a todos os níveis, unidades e dependências do órgão ou da entidade pública.

§ 4º Os dirigentes máximos dos órgãos e entidades devem assegurar que procedimentos efetivos de gerenciamento de riscos façam parte de seus controles internos.

§ 5º Controle interno institucional adequado é o que tem presente e em funcionamento todos os componentes indicados no § 2º, deve ser integrado ao processo de gestão, dimensionado e desenvolvido na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, complexidade, estrutura e missão do órgão ou da entidade pública.

**Art. 59-B.** Comitê constituído por representantes indicados pelos órgãos superiores de controle interno e externo e de planejamento e gestão das três esferas de governo e Poder, pelos Conselhos Nacionais de Justiça e do Ministério Público, pelo Ministério da Fazenda e pelo Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão, em número máximo de vinte e cinco membros, sob coordenação do último, desenvolverá um Modelo Nacional de Padrões para Controle Interno, que auxilie gestores públicos a conceber, implantar, monitorar e certificar sistemas de controle interno institucionais, de forma ordenada, lógica e prática, contemplando pelo menos:

I – estrutura conceitual: bases conceituais, principiológicas, legais, técnicas e metodológicas para uma correta compreensão da estrutura de controle interno e dos papéis e responsabilidades de todos os envolvidos, incluindo a administração do órgão/entidade, gestores e demais colaboradores, auditoria interna e externa, nesta compreendida os órgãos do sistema de controle interno de Poder e os órgãos de controle externo, conselhos de administração, fiscal e de políticas públicas, comitês de auditoria e de controle interno, dentre outros agentes da governança institucional;

II – estrutura de controle interno: conjunto de componentes, elementos e partes constitutivas do modelo de controle, seus inter-relacionamentos e integrações, conceitos e finalidades; e

III – manual de implementação: recomendações de normas, metodologias, técnicas, ferramentas e orientações necessárias para revisão, desenho, implantação, manutenção e monitoramento de adequados sistemas de controle interno institucionais, consideradas as normas profissionais de controle interno, as práticas de organizações públicas e privadas, as normas nacionais e internacionais e os modelos que representem as melhores práticas em matéria de gestão de riscos, controle interno e governança.

§ 1º O desenvolvimento do modelo integrado a que se refere este artigo observará requisitos que induzam a autogestão de riscos e controles e otimize ações no sentido de:

I – assegurar a consecução de objetivos estratégicos, a continuidade e a sustentabilidade institucional, com a devida consideração aos objetivos correlatos de obediência aos princípios constitucionais da administração pública e ao alcance dos objetivos do sistema de controle interno, conforme estabelecido no § 1º do art. 59-A;



II – permitir a identificação e a avaliação de fatores de risco e vulnerabilidades, de fontes internas e externas, de modo objetivo e tecnicamente consistente;

III – melhorar a compreensão de riscos, controles internos e governança institucional, estimulando a adoção de boas práticas no seu gerenciamento;

IV – dimensionar e desenvolver controles internos adequados, na proporção requerida pelos riscos, eliminando controles caros e ineficientes, maximizando a relação custo-benefício e suprimindo os que se revelarem puramente formais;

V – fortalecer a responsabilidade da administração no que diz respeito a estabelecer, manter e monitorar sistemas de controle interno integrados por procedimentos efetivos de gerenciamento de riscos, com a devida consideração para planos de ação de aperfeiçoamento e correção de deficiências;

§ 2º O Comitê a que se refere o caput terá prazo de até um ano, contado a partir da data de publicação da lei complementar que introduzir os dispositivos dessa seção, para instituir o modelo nele previsto, ficando os órgãos e entidades públicos obrigados à sua adoção em idêntico prazo, contado a partir da data de instituição do modelo.

§ 3º Enquanto não for instituído o modelo previsto no caput, os órgãos e entidades públicos observarão, no mínimo, as disposições constantes do § 1º do art. 59-C.

**Art. 59-C.** A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar o controle interno institucional é do gestor máximo do órgão ou da entidade, sem prejuízo das responsabilidades, em seus respectivos âmbitos de atuação, dos executivos de direção, gestores departamentais, de processos organizacionais e de programas de governo. Aos demais funcionários incumbem-se responsabilidades não apenas quanto à sua observância, mas também quanto à identificação de deficiências e sua comunicação às instâncias superiores.

§ 1º Todo órgão ou entidade pública, sob responsabilidade dos agentes mencionados no caput, deverão implementar, manter e, quando for o caso, documentar pelo menos os seguintes aspectos relativos ao controle interno:

I – estabelecimento de objetivos e metas, tanto gerais como específicos, de planos necessários ao seu alcance, e acompanhamento por indicadores e métodos confiáveis de avaliação de gestão;

II – adoção de estrutura organizacional compatível à execução das atribuições institucionais, livre de arranjos que impliquem conflitos de interesse, com delimitação precisa dos níveis de autoridade e responsabilidade;

III – estabelecimento de políticas e práticas de recursos humanos sedimentadas por valores éticos, sistema de méritos e sanções e por mecanismos de incentivo à capacitação e atualização profissional;

IV – definição de políticas como guia para decisões e ações, e de procedimentos para execução de processos organizacionais finalísticos, gerenciais e de apoio, observados os princípios de simplificação e atualização;

V – edição de normas para proteção e utilização racional de recursos, incluindo disposições contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida;

VI – adoção de sistemas adequados de informação e comunicação organizacional que facilitem o processo de gestão e de controle interno, e de mecanismos e instrumentos de comunicação informativa que facilitem o controle social e público da instituição;

VII – implementação, ou justificativa à não implementação, de determinações e/ou recomendações resultantes de auditorias e avaliações de controle procedidas por órgãos de controle interno ou externo ou por unidade do sistema de controle interno institucional;

VIII – monitoramento sistemático, pelo gestor máximo do órgão ou entidade, e acompanhamento contínuo pelos demais responsáveis, dos aspectos mínimos de controle interno referidos nos incisos anteriores, documentando as revisões periódicas efetuadas e as deficiências constatadas.

§ 2º O dirigente máximo de cada órgão ou entidade deve, anualmente, com base em avaliação realizada de acordo com diretrizes estabelecidas pelo Comitê a que se refere o art. 59-B, elaborar declaração certificando se o sistema de controle interno institucional está ou não em conformidade com os requisitos estabelecidos. Caso a certificação não seja de conformidade plena, as deficiências significativas deverão ser reportadas, bem como os planos de ação e cronogramas para corrigi-las.

§ 3º A certificação de que trata o parágrafo anterior deverá integrar as contas anuais e será objeto de pronunciamento por parte do órgão de controle interno de Poder quanto à adequação da avaliação efetuada pela Administração para dar suporte a sua certificação da eficácia dos controles internos.

§ 4º As entidades que fizerem uso de auditorias independentes deverão prever que esta é responsável por certificar a avaliação efetuada pela Administração para suportar a certificação da eficácia dos controles internos.

§ 5º Avaliações em separado ou específicas, quando realizadas no exercício, serão reportadas nas contas anuais com indicação das deficiências significativas identificadas, das determinações e/ou recomendações dos órgãos de controle e respectivos planos de ação e cronogramas para implementá-las.

§ 6º Ações e planos de ação são de responsabilidade do gestor, podendo ser adotadas soluções alternativas às eventualmente recomendadas pelo órgão ou unidade de controle, se mais adequadas, convenientes, oportunas e resultarem mais favoráveis.

**Art. 59-D.** A auditoria interna do órgão ou entidade é parte do seu sistema de controle interno e deverá ser implementada levando-se em conta a relação custo-benefício e outros fatores relevantes, com as atribuições previstas em lei e a função de avaliar os controles internos, identificar suas falhas, fazer recomendações para corrigi-las e acompanhar sua implementação, não lhe cabendo a incumbência de estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, mas avaliar a qualidade desses processos, que são de responsabilidade dos gestores.

§ 1º A auditoria interna deve reportar-se funcionalmente ao Comitê de Auditoria, ao Conselho de Administração ou ao Conselho Fiscal ou, na falta destes, à autoridade máxima do órgão ou entidade, assegurando-lhe efetiva independência, neutralidade, objetividade e imparcialidade.

§ 2º A avaliação do controle interno institucional pela auditoria interna deve ser devidamente documentada e conter informações suficientes para subsidiar a certificação prevista no § 2º do art. 59-C.

**Art. 59-E.** A unidade de controle interno do órgão ou entidade é parte da própria gestão e do sistema de controle interno e deverá ser implementada levando-se em conta a relação custo-benefício e outros fatores relevantes, com a função de assessorar gestores na identificação e avaliação de riscos, na definição de estratégias para gerenciá-los e no estabelecimento de controles internos adequados para mitigá-los, cabendo-lhe, ainda, monitorar o sistema de controle interno por meio de atividades contínuas e autoavaliações pontuais, em separado ou específicas.

Parágrafo único. Nos órgãos ou entidades que não disponham de auditoria interna, as avaliações realizadas pela unidade de controle interno poderão ser utilizadas para subsidiar a certificação prevista no § 2º do art. 59-C, devendo para isto observar os requisitos previstos no parágrafo único do art. 59-D.

**Art. 59-F.** A governança institucional consiste na adoção de práticas, instrumentos e mecanismos consubstanciados nos princípios da boa gestão pública, que assegurem equilíbrio de interesses e redução de hiatos informacionais entre agentes e partes interessadas, tendo por postulado básico a aferição do adequado exercício da delegação pública outorgada à instituição, da boa e regular aplicação dos recursos disponibilizados para o cumprimento dessa delegação, do cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público, e inclui:



I – transparência, representada pelo processo de contínua demonstração, pelo gestor público, de que sua gestão está alinhada à delegação recebida, não se limitando à obrigação de apenas informar, mas cultivando o desejo de informar;

II – equidade, representada pelo tratamento justo e igualitário de todas as partes interessadas, sendo inaceitáveis atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto;

III – responsabilização por parte de todos os agentes e responsabilidade integral por todos os atos praticados no exercício das delegações recebidas em todos os níveis da governança institucional;

IV – responsabilidade institucional, representada pela adoção de políticas que assegurem a máxima sustentabilidade da instituição, incorporando considerações de ordem ética, social e ambiental em todos os processos e relacionamentos.

**Art. 59-G.** As entidades públicas sujeitas à regulação específica sobre sistemas de controle interno, gestão de riscos e governança, observarão as disposições emanadas dos respectivos órgãos reguladores e, no que lhes for aplicável, o disposto na presente seção.

**Art. 59-H.** As entidades privadas que recebam transferências do setor público, a qualquer título, para execução de ações de caráter público, inclusive das entidades da administração indireta, estão sujeitas às disposições desta seção, devendo, aquelas de menor porte, atender, no mínimo, ao disposto no § 1º do art. 59-C.

**Art. 59-I.** O não atendimento do disposto nesta seção sujeita o órgão ou a entidade pública do ente à sanção prevista no inciso I do § 3º do art. 23.

Art. 2º Para viabilizar a implementação do disposto nesta Lei Complementar, aplicar-se-á, no que couber, a assistência técnica e cooperação financeira a que se refere o art. 64, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília,

## **JUSTIFICAÇÃO**

Os noticiários nacionais estão cheios de expressões como caos na saúde pública, ensino negligenciado, sistema penitenciário falido, insegurança etc. Não por acaso, ao lado de tais notícias, outras nos dão conta de desvios de verbas públicas, fraudes, conluíus, superfaturamento, obras paralisadas, atos de gestão secretos, dentre inumeráveis outras ocorrências, a demonstrar que a gestão pública em nosso país padece de vulnerabilidades e deficiências significativas em seus sistemas de gestão de riscos, controles internos e governança.

A administração pública brasileira tem sido alvo de intensos e renovados questionamentos quanto à sua capacidade de alcançar objetivos de políticas públicas, implantar programas e prover serviços públicos com qualidade, eficiência, eficácia, obtendo resultados efetivos.

Os cidadãos clamam por uma gestão pública de melhor desempenho, dotada de práticas gerenciais modernas, focadas no alcance de objetivos, capazes de gerar melhor retorno aos tributos arrecadados e de agregar, efetivamente, mais valor para a sociedade. E mais, que tudo isso seja feito de tal maneira que se possa acompanhar e aferir o que está ocorrendo no interior da coisa pública.

A pergunta que talvez se deseje fazer nesse ponto é: mas o que tudo isso tem a ver com gestão de riscos, controles internos e governança? – A resposta é: tudo!

Os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos e de desvios, fraudes e malversação do patrimônio público é um sinal de que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável a essas ocorrências, e que sua gestão de riscos e seus controles internos são frágeis, inexistentes ou ineficazes para combatê-las. E quando controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

Todavia, controle interno não é panaceia que, por si só, evitará que todos esses problemas sejam resolvidos, até mesmo em função de suas limitações inerentes, já que sistemas de controle interno são estabelecidos para governar os acontecimentos dentro da organização, que tenham o potencial de impactar na consecução de seus objetivos, isto é, os riscos. Em outras palavras, controle interno é a fiscalização das atividades feita pela própria entidade, ou seja, pelo seu corpo funcional e pela sua própria administração. Mas, e a fiscalização da administração da entidade é feita por quem?

A resposta a essa pergunta e a convicção de que boas estruturas de gestão de riscos e de controles internos são pré-requisitos para uma organização bem administrada, mas não suficientes para reduzir a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública, nos levou a contemplar no presente projeto a questão da governança.

Para aumentar a confiança da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos colocados à disposição das organizações públicas para dar cumprimento às delegações que lhes são outorgadas, é necessário que, juntamente com a gestão de riscos e controles internos, se plante as bases para uma boa governança pública, de modo a permitir a aferição, por todas as partes interessadas, do bom e regular cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Assim, entendemos conveniente tratar, de forma integrada a governança, a gestão de riscos e o controle interno, objetivando o estabelecimento de um ambiente que respeite não apenas os valores, interesses e expectativas da instituição e dos agentes que a compõem, mas também de todas as partes que nela tenham interesses, tendo o cidadão e a sociedade como os vetores principais desse processo.

Organizações ao redor do mundo, inclusive do setor público em diversos países, vêm se adaptando ao ambiente de mudanças contínuas, vivenciado nos últimos anos, mediante a adoção de **estruturas de governança** e práticas administrativas fortemente calcadas no **gerenciamento de riscos** que possam impedir ou dificultar a realização de suas missões e o alcance de seus objetivos, estabelecendo estruturas ou **sistemas de controle interno** capazes de responder adequadamente aos riscos identificados e, assim, garantir razoável certeza quanto ao alcance de seus objetivos, à consecução de suas missões e, por conseguinte, à continuidade e sustentabilidade de seus negócios.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), um organismo autônomo, independente e apolítico que congrega 189 entidades fiscalização superior de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas, em documentos publicados nos recentes anos de 2004 e 2007, recomenda a adoção de padrões de controle interno fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Um estudo realizado em conjunto pela KPMG e pelo Governo Federal Canadense, no ano de 1999, abrangendo 228 publicações sobre o tema e entrevistas com dezoito organizações, sendo seis do setor público de países desenvolvidos, como os do Oeste Europeu, a Austrália, a Nova Zelândia e E.U.A., demonstrou que as organizações públicas obtiveram muitos benefícios com a implementação do gerenciamento de riscos, em relação aos seus processos de gestão. O principal deles foi o grande auxílio na realização de objetivos organizacionais. Outros benefícios foram:

- a) maior foco nas prioridades do negócio, ou seja, não precisaram redirecionar recursos para a resolução de problemas. Ademais, ações tomadas para prevenir e reduzir perdas, ao invés de explicar o fato depois - configuraram uma efetiva estratégia de risco;
- b) mudança cultural de aceitar a discussão dos riscos e a informação sobre potenciais danos, tolerar erros (mas não erros ocultos) e aprender com eles;
- c) melhor gestão operacional e financeira, ao garantir que os riscos sejam adequadamente



considerados no processo de tomada de decisão, resultando em uma prestação de serviços mais eficiente e efetiva. Por outro lado, ao anteciparem-se aos problemas, gerentes têm maiores oportunidades para reagir e tomar ações;

- d) fortalecimento do processo de planejamento e o auxílio na identificação de oportunidades; e
- e) no curto prazo, o aumento da *accountability* da gestão, e no longo prazo, o aumento das capacidades gerenciais, de forma geral.

Pelo exposto é possível concluir que o gerenciamento de risco é um processo necessário, lógico e sistemático, para as organizações identificarem e avaliarem riscos e oportunidades, visando melhorar a tomada de decisões e a avaliação de desempenhos. Tem uma visão para o futuro, isto é, não apenas evita ou minimiza perdas, mas lida positivamente com oportunidades. Constitui, portanto, uma poderosa ferramenta para os gestores do setor público.

Ao acoplar à gestão de riscos, os critérios gerais para um bom sistema de controle interno e as bases para o estabelecimento de uma boa governança nas instituições públicas, este projeto fecha o ciclo integrado de um modelo de governança, riscos e controles, cuja implementação poderá trazer benefícios incomensuráveis para o Estado e a sociedade brasileira.

Assim, por acreditar que a presente iniciativa é conveniente, oportuna e indutora de melhorias na gestão e no controle público, inclusive favorecendo a participação do cidadão e da sociedade civil organizada nesses processos, esperamos contar com o valioso apoio dos nobres pares, em favor de sua aprovação nesta Casa.

Sala das Sessões,

Senador **RENATO CASAGRANDE**



## REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. Projeto 63.000:01-001 NBR ISO 31000:2009 Gestão de riscos – Princípios e Diretrizes. Brasil, Ago. 2009.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 1998.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Controle interno municipal: uma nova visão**. Brasil, 2006. Disponível em <<http://www.consultoriadinamica.com.br/controlointerno.doc>>. Acesso em 21 abr. 2009.

AUSTRALIA. *AS/NZS 4360 Risk Management*. Standards Australia. Sydney, 1999.

\_\_\_\_\_. *Guidelines for managing risk in the Australian and New Zealand public sector HB143*. Standards Australia, Sydney, 1999.

BERNARDINELLI, Mario Luiz; BRACALENTE, Fernando; DINOFRÉ, Marcelo; PEREIRA, Eduardo Martins. *COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Disponível em <[www.infosegura.eti.br](http://www.infosegura.eti.br)>. Acesso em 21 abr. 2009.

BRASIL. BCB - Banco Central do Brasil. Resolução nº 2.554/1998. Disponível em <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=r2554>>. Acesso em 19 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Resolução nº 3.380/2006. Disponível em <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=106196825&method=detalharNormativo>>. Acesso em 19 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. SFC - Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Brasília, 2001. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em 19 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. TCU - Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Aplicação da Metodologia de Análise de Risco para Escolha de Temas de Fiscalização**. Brasília, 2003. Documento não publicado (uso interno do TCU).

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Portaria TCU nº 122/2004**. Aprova a primeira revisão do Roteiro de Auditoria de Conformidade. Brasília, 2004. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>> Acesso em 19 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 57/2008**. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces>> Acesso em 19 abr. 2009.



CANADÁ. *Financial Administration Act (Consolidation of this Act)*. Disponível em <<http://www.gov.pe.ca/law/statutes/pdf/f-09.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. *Federal Government Spending: a priori and a posteriori Control Mechanism*. Parliamentary Information and Research Service, Library of Parliament, Feb. 2006. Disponível em <<http://www.parl.gc.ca/information/library/PRBpubs/prb0550-e.html>>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. *OAG. Office of the Auditor General of Canada. The Advancing Audit Practices Project (AAPP)*. Disponível em <[http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth\\_gde\\_e\\_29350.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_gde_e_29350.html)>. Acesso em 21 abr. 2009.

CHILE. **Ley 10.336 de Organización y Atribuciones de la Contraloría General de la República**.

<[http://www.contraloria.cl/NewPortal/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/portalCGR/Documentos/Documentos\\_de\\_Interes/DOI\\_01\\_LEY\\_N10336](http://www.contraloria.cl/NewPortal/portal2/ShowProperty/BEA%20Repository/portalCGR/Documentos/Documentos_de_Interes/DOI_01_LEY_N10336)>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Ley N° 18956/1990 de Reestructuración del Ministerio de Educación Pública**. Disponível em <<http://www.alfabetizacion.fundacionsantillana.org/paginas/leg.asp?id=4>>. Acesso em 21 abr. 2009.

COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology. *Cobit 4.1 – Executive Summary Framework*. United States of America: IT Governance Institute, 2007. Disponível em <<http://www.itgi.org>>. Acesso em 21 abr. 2009.

COCURULLO, Antonio. **Gestão de Riscos Corporativos: riscos alinhados com algumas ferramentas de gestão: um estudo de caso no setor de celulose e papel**. Dissertação (mestrado). Universidade São Francisco - USF, 3. ed. São Paulo, 2004.

COLÔMBIA. **Constitución Política De Colombia**. Disponível em <[http://web.presidencia.gov.co/constitucion/index\\_06102009.pdf](http://web.presidencia.gov.co/constitucion/index_06102009.pdf)>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. *Ley N° 87 de 1993, in Sistema de Control Interno para Entidades del Estado – Marco Conceptual – Versión I*. USAID - *The U.S. Agency for International Development/CASALS. Agência de los Estados Unidos para El Desarrollo Internacional*. 1. ed. Bogotá, 2004.

COIMBRA, Fábio. **Riscos Operacionais: estrutura para gestão em bancos**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

COSO – Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). *Internal Control – Integrated Framework*. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em <[www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm](http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm)>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Sumário Executivo: Estrutura. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada**. Técnicas de Aplicação. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia**. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 27 e 28 jul. 2006.



Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/1.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

DIAMOND, Jack. *The role of Internal Audit in Government Financial Management: An international perspective*. IMF Working Paper, Washington, WP/02/94, 35p, 2002. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>>. Acesso em 24 de jul. 2005.

FEBRABAN – Federação Brasileira dos Bancos; Deloitte Touche Tohmatsu. *Metodologia de Auditoria Interna com foco em riscos*. São Paulo: IBCB, 2003.

IFAC. *International Federation of Accountants. Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective. International Public Sector Study13*. Aug. 2001. <<http://www.ifac.org>>. Acesso em 19 de abr. 2009.

IIA. *The Institute of Internal Auditors. Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna*. Tradução: FREIRE, José Juarez de Paula, CIA, São Paulo: Audibra, 2004

INTOSAI. *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector*. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards*. 2007. Disponível em: <<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em 21 abr. 2009.

LIOTTO, Ari Marcelo. *Gerenciamento de Risco. A aderência da metodologia do TCU à metodologia COSO*. Monografia (Pós-graduação em Controle Externo - Área Auditoria Governamental). Instituto Serzedello Corrêa - ISC, Brasília, 2004.

MANZI, Vanessa Alessi. *Compliance no Brasil: consolidação e perspectivas*. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

McNAMEE, David; SELIM, Georges. *The next step in risk management*. The Internal Auditor; Jun; 56, 3; ABI/INFORM Global pg. 35. 1999.

PERU. Ley N° 28716 *Ley de Control Interno de las entidades del Estado*. Disponível em <[http://www.inen.sld.pe/portal/documentos/pdf/normas\\_legales/leyes\\_y\\_decretos/Ley\\_N\\_28716.pdf](http://www.inen.sld.pe/portal/documentos/pdf/normas_legales/leyes_y_decretos/Ley_N_28716.pdf)>. Acesso em 21 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. *Resolución N° 72 Normas Técnicas de Control Interno para El Sector Público*. Contraloría General de la República. Disponível em <<http://www.contraloria.gob.pe/index.htm>>. Acesso em 21 abr. 2009.

PETERS, Marcos. *Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley: Governança corporativa agregando valor aos negócios*. São Paulo, Atlas, 2007.

PARAGUAY. Contraloría General de la República. *Modelo estándar de control interno para las entidades publicas del Paraguay - MECIP*. Asunción, 2008.

\_\_\_\_\_. *Ley n° 1.535/1999 de Administración Financiera del Estado*. Disponível em <[http://www.leyes.com.py/todas\\_disposiciones/1999/leyes/ley\\_1535\\_99.php](http://www.leyes.com.py/todas_disposiciones/1999/leyes/ley_1535_99.php)>. Acesso em 19 abr.2009.



\_\_\_\_\_. **Ley nº 276/1994 Orgánica y Funcional de la contraloría General de la República.**

Disponível em

<[http://www.cej.org.py/games/Leyes\\_por\\_Materia\\_juridica/ADMINISTRATIVO/LEY%20276.pdf](http://www.cej.org.py/games/Leyes_por_Materia_juridica/ADMINISTRATIVO/LEY%20276.pdf)>. Acesso em 19 abr.2009.

SILVA, W. M. **Composição do Conselho de Administração e suas Implicações para o Desempenho Financeiro.** Prêmio IBGC de Monografias em Governança Corporativa 2003. Disponível em <<http://www.ibgc.org.br/ibConteudo.asp?IDArea=332&IDp=10>>. Acesso em 19 abr.2009.

SOUTH AFRICA. **The Municipal Finance Management Act No. 56 of 2003 (MFMA).** Disponível em <<http://www.agsa.co.za/Portals/1/ACTS/MFMA.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

UNITED STATES. **Federal Managers Financial Integrity Act of 1982. September 8, 1982.** Disponível em <[http://www.whitehouse.gov/omb/financial\\_fmfi1982/](http://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfi1982/)>. Acesso em 19 abr.2009.

\_\_\_\_\_. **GAO. U.S. Government Accountability Office. GAO/AIMD-00-21.3.1 Standards for Internal Control in the Federal Government.** Nov. 1999. Disponível em <<http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>>. Acesso em 19 de abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **GAO-01-1008G Internal Control Management and Evaluation Tool.** Aug. 2001. Disponível em <<http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>>. Acesso em 19 de abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **New York State Governmental Accountability. Audit and Internal Control Act.** 1987. Disponível em <[http://www.whitehouse.gov/omb/rewrite/circulars/a123/a123\\_rev.html](http://www.whitehouse.gov/omb/rewrite/circulars/a123/a123_rev.html)>. Acesso em 19 de abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **OMB Circular A-123 Management's Responsibility for Internal Control.** Dec 21, 2004. Disponível em <[http://www.whitehouse.gov/omb/rewrite/circulars/a123/a123\\_rev.html](http://www.whitehouse.gov/omb/rewrite/circulars/a123/a123_rev.html)>. Acesso em 19 de abr. 2009.

USAID-*The U.S. Agency for International Development*/CASALS. **Sistema de Control Interno para Entidades del Estado – Marco Conceptual – Versión I.** 1. ed. Bogotá, 2004.

VIEIRA, Cleiton. **O controle interno nas câmaras municipais, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/e0001565.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/e0001565.pdf)>. Acesso em 19 abr. 2009.

WALLACE, Wanda A. **Handbook of Internal Accounting Controls.** 2. Ed. New Jersey, USA: Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, 1991.



**CRITÉRIOS GERAIS DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
UM ESTUDO DOS MODELOS E DAS NORMAS DISCIPLINADORAS EM DIVERSOS PAÍSES**

**DESPACHO**

Considerando que este trabalho foi preliminarmente submetido à consulta e incorpora as sugestões recebidas de especialistas deste Tribunal, conforme proposta à fl.55, encaminhe-se o presente estudo à I. Presidência da Corte, para envio ao Exmo. Senador Renato Casagrande, por intermédio da Assessoria Parlamentar.

Brasília-DF, 10 de agosto de 2009.

**MARCELO LUIZ SOUZA DA EIRA**  
Secretário-Geral de Controle Externo, em substituição