

Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública

Estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países

Cliente: Senado Federal

Objetivo do trabalho

Solicitação do Senador Renato Casagrande

Subsidiar discussão de anteprojeto de proposta legislativa para definição de critérios gerais de controles internos, gestão de riscos e governança na administração pública brasileira

Projetos para substituição da Lei 4.320/1964 e alteração da Lei 101/2000 LRF

Países pesquisados

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

Natureza do Estudo

Foco

- Explorar os modelos de referência em gestão de riscos e controles internos adotados por diversos países
- Identificar como os países pesquisados trataram assunto em seus ordenamentos jurídicos

Objetivo do Estudo

**Identificar
disposição
legais
quanto a**

- **Obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar gestão de riscos e controles internos**
- **Definição de responsabilidades por estas ações**
- **Adoção ou não de modelos de referência internacionalmente reconhecidos**
- **Natureza e hierarquia das normas que tratam do assunto**

Produtos

- **Estudo contemplando:**
 - Modelos de referência para Controle Interno
 - Modelos de Gestão de Riscos
 - Regulação de Controles Internos nos países
 - Regulação de Controles Internos no Brasil
 - Anteprojeto de Proposta Legislativa com respectiva justificativa

Limitações

- **Confusão terminológica:**
 - **Controle Interno**
 - **Controles internos**
 - **Sistema de controle interno**
 - **Estrutura de controle interno**

Confusão terminológica

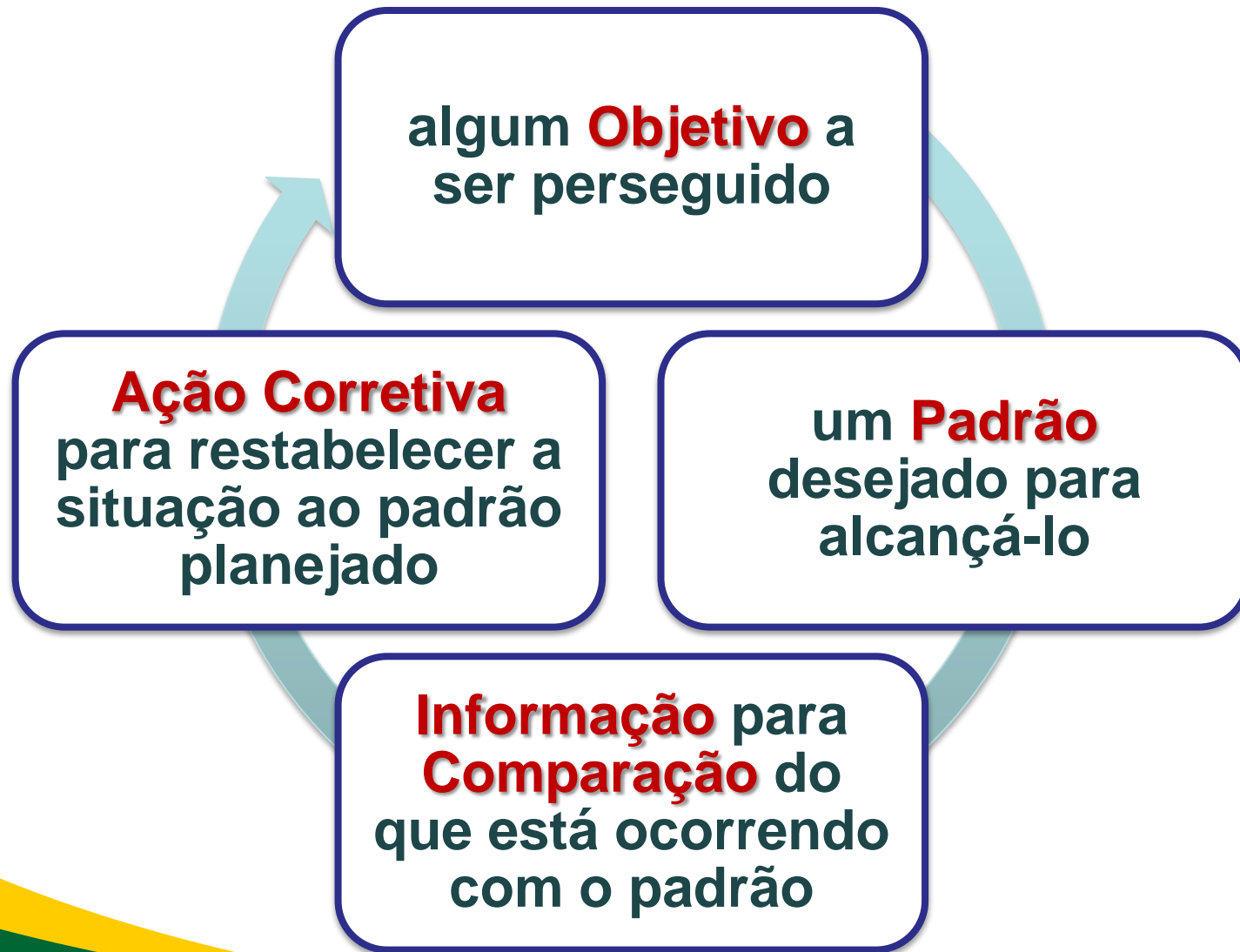
- **O papel do sistema de controle interno de Poder, previsto no artigo 74, da CF/88, não se confunde, e nem substitui, o sistema de controle interno da própria entidade**
- **Esse último, também não é sinônimo de auditoria interna**

Conceitos centrais

■ Controle

- Ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado ou com determinada expectativa
- Essa 'algo' é o **objetivo** e a incerteza quanto ao seu cumprimento é o **risco**
- **Controle** só tem significado e relevância quando concebido para garantir o cumprimento de um objetivo e só faz sentido se houver riscos em relação ao alcance desse objetivo

Controle - Interação dos elementos



Controle Interno – Definição do COSO

Controle interno é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da entidade, nas seguintes categorias:

- **eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia):** categoria relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos
- **confiabilidade das informações:** registros e demonstrações contábeis-financeiras, sistemas de informação e mensurações de desempenho
- **conformidade** com leis regulamentos aplicáveis à entidade e sua área de atuação

Controle Interno – Definição INTOSAI

- Processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:
 - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações
 - cumprimento das obrigações de *accountability*
 - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis
 - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions



Conceitos centrais

■ **Risco**

- Possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance de objetivos da entidade (COSO)
- Possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de consequências e probabilidades (AS/NZS 4360)
- Medida de incerteza que engloba fatores que podem facilitar ou impedir a realização de objetivos organizacionais (IFAC)
- A ISO 31000-2009 traz o conceito de risco sob várias perspectivas

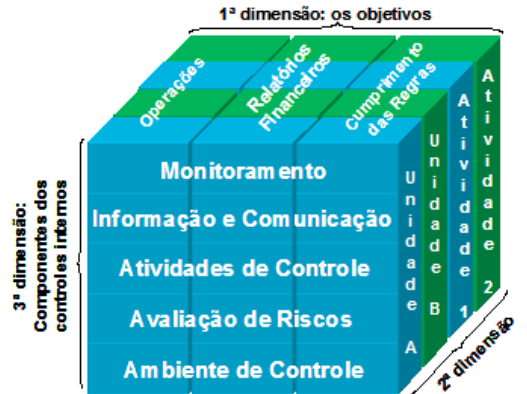
Conceitos centrais

■ Risco - TCU

- Expressão da probabilidade de ocorrência e do impacto de eventos futuros e incertos que têm potencial para influenciar o alcance de objetivos de uma organização (2003, p.3)
- Suscetibilidade de ocorrência de eventos que afetem negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas (IN TCU 57/2008)

Internal Control Integrated Framework

Estrutura integrada de controle interno do COSO



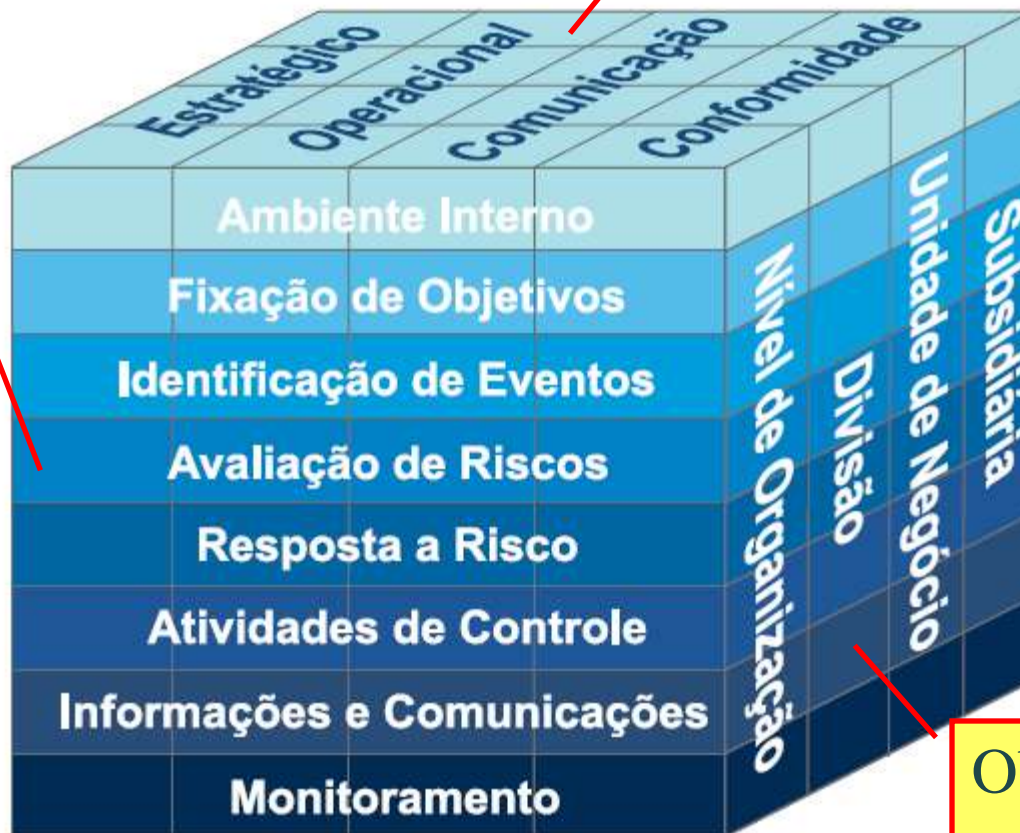
1992, Coopers & Lybrand

COSO

- Uniformização das definições de controle interno
- Definição dos componentes
- Definição dos objetivos
- Definição dos objetos
- Papel e responsabilidade da administração
- Padrões para implementação e validação
- Critérios para avaliação

Cubo COSO II

Categorias de objetivos



Componentes (meios)

Objetos de controle

Enterprise Risk Integrated Framework

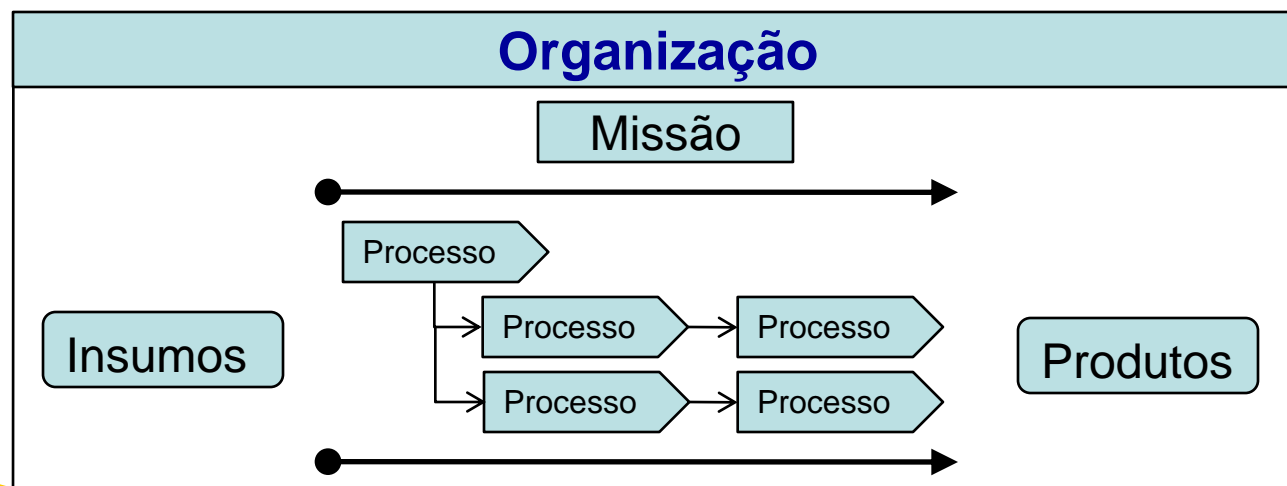


COSO II

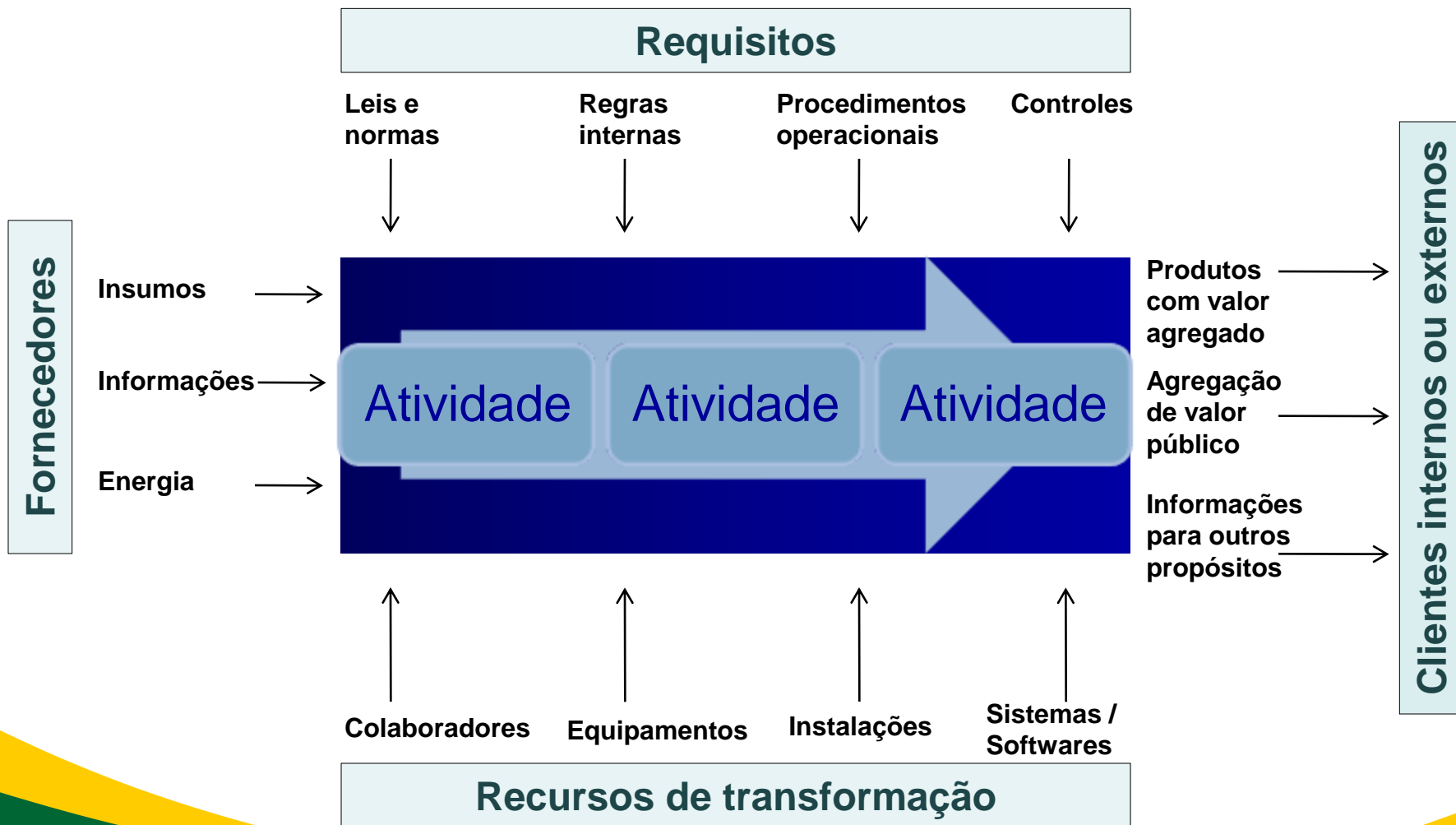
- Ampliação do papel do controle interno
- Nova postura é prever e prevenir riscos inerentes aos processos de negócio da entidade
- Assegurar o cumprimento de objetivos, observados os requisitos estabelecidos

Processos organizacionais

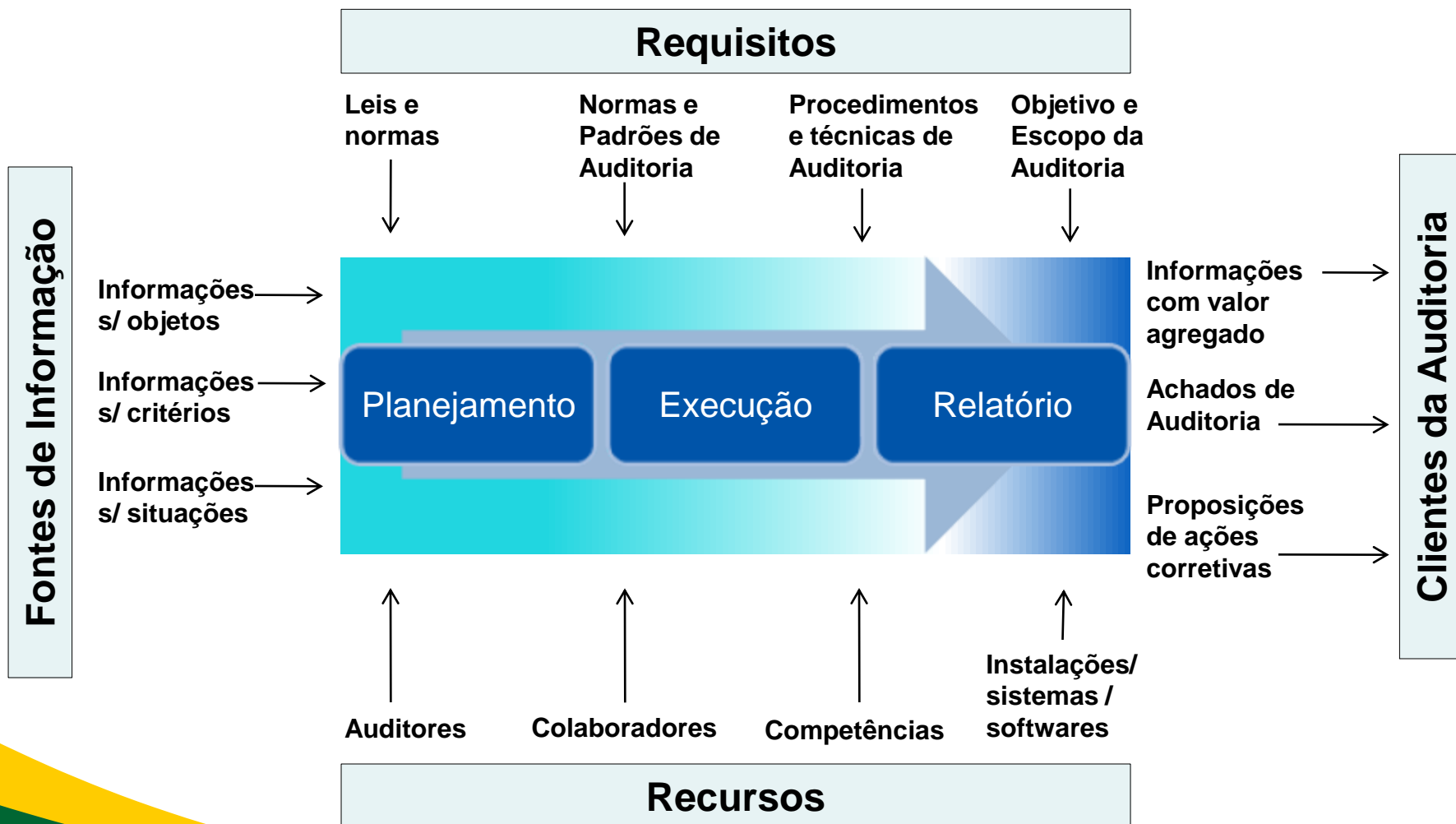
- **A organização é uma coleção de processos** que, de forma integrada, trabalham no sentido de promover a consecução de seus objetivos principais, esses diretamente relacionados a sua missão:



Visão sistêmica do processo



Visão sistêmica do Processo de Auditoria



Atividade dentro do processo

- **Atividade, no nível mais atômico, como parte de um processo de negócio, pode ser:**
 - **Atividade de consecução:** integra diretamente o processo de transformação do insumo em produto
 - **Atividade de controle:** embora seja parte do processo, não é parte da transformação. Garante que esta ocorra conforme os requisitos.

Atividade	Tipo da Atividade
Conferir assinatura do médico no receituário	Controle
Consultar existência do medicamento no sistema	Consecução
Pegar medicamento no estoque e entregar	Consecução

COSO I x COSO II

Componentes dos modelos – Comparativo

COSO I

Ambiente de controle →

Avaliação de riscos →

Atividades de controle

Informação & comunicação

Monitoramento

COSO II

Ambiente interno

Fixação de objetivos

Identificação de eventos

Avaliação de riscos

Resposta ao risco

Atividades de controle

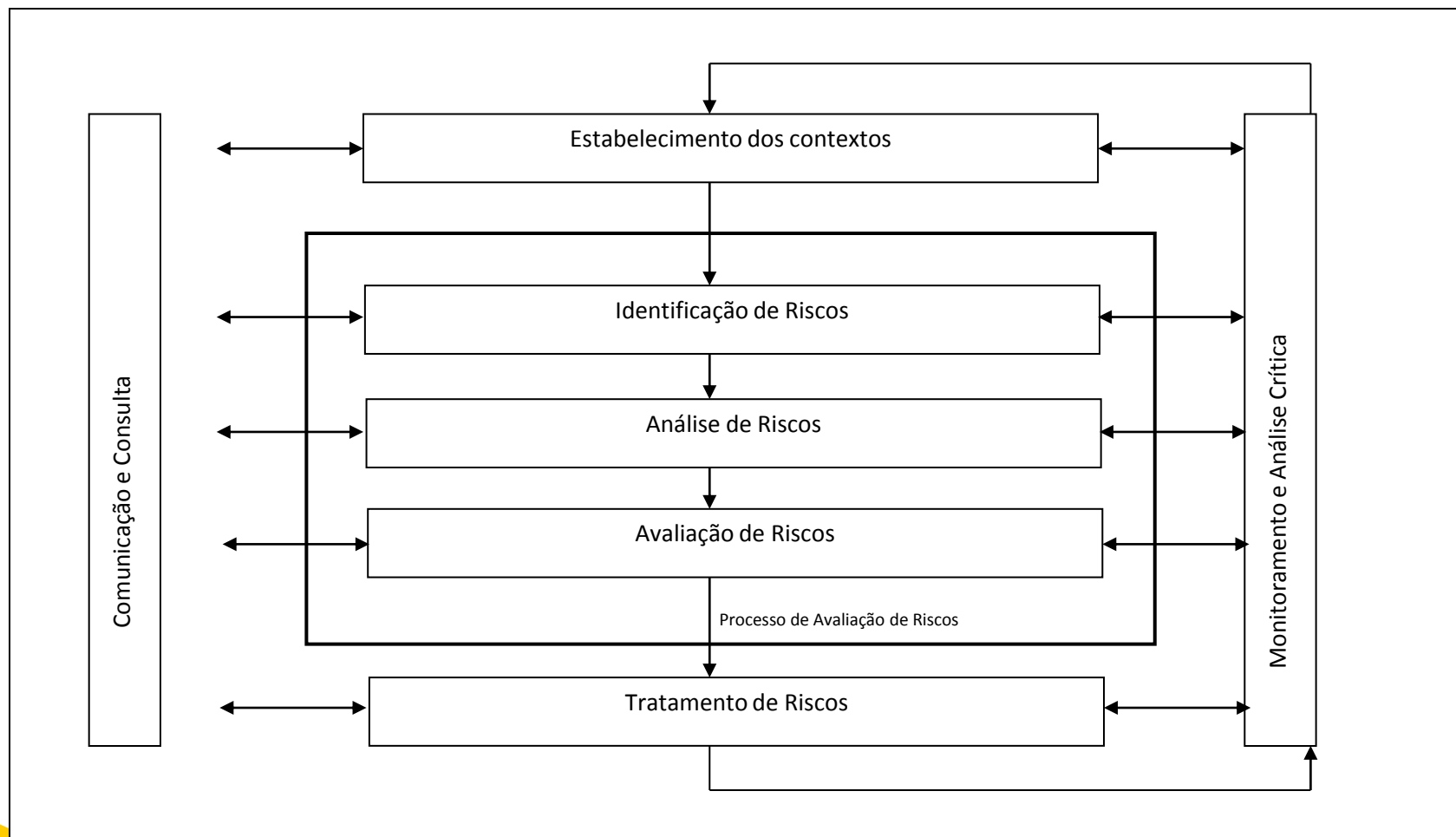
Informação & comunicação

Monitoramento

Foco:

- COSO I – Estrutura de Controles
- COSO II – Gestão de Riscos

Gestão de Riscos AS/NZS 4360 e ISO 31000-2009



Controle Interno - Antes

Antes instrumento do auditor

- A preocupação era com o risco de a auditoria (risco de detecção) concluir pela inexistência de erro ou irregularidade relevante
- Avaliava-se o risco inerente e o risco de controle dos principais ciclos operacionais para calibrar os testes de auditoria (mitigar o risco de detecção)
- Tinha por objetivo determinar o grau de confiança nos controles daquelas operações que poderiam impactar os saldos das demonstrações contábeis

Controle Interno - Agora

Agora instrumento do gestor

- Obrigatoriedade de ter objetivos e metas claramente definidos e comunicados
- Obrigatoriedade de ter procedimentos de controle estabelecidos e documentados para garantir, com razoável certeza, que esses objetivos e metas serão atingidos
- Tais controles devem ser implementados a partir de uma análise, também documentada, dos eventos de risco relacionados a cada um desses objetivos e metas (gestão de riscos)

Sistema de Controle Interno

- Conjunto de todos os controles adotados em uma **entidade** (órgão, empresa, unidade etc.), quando referidos em seu conjunto:
 - Políticas, manuais e procedimentos formalizados
 - Planejamento estratégico e operacional
 - Revisão de indicadores de negócio
 - Controles orçamentários, financeiros e contábeis
 - Controles e registros operacionais
 - Controles de acesso (segurança física e lógica)
 - Órgão de auditoria interna
 - etc.

Estrutura de Controles Internos

É como a entidade se organiza para gerenciar os riscos do seu negócio

Diz respeito ao modelo adotado. É o conjunto de componentes, elementos e partes constitutivas do modelo de controle, suas integrações e inter-relacionamentos, conceitos e finalidades

Unidade de controle interno

- **Quando existente na organização, é parte da gestão e do sistema de controle interno da entidade**
- **Tem o papel de assessorar na definição de estratégias para o gerenciamento de riscos, na identificação e avaliação destes, no estabelecimento e monitoramento de controles internos adequados para mitigá-los**

Auditoria interna

- **Não se confunde 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 a eficácia de outros controles**
- **Não lhe cabe estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles para mitigá-los. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos.**

Auditoria interna (AI) x Unidade de controle interno (UCI)

- **Habilidades muito próximas, mas funções fazem parte de elementos distintos do SCI da entidade:**
 - **AI não implanta controles; UCI pode implantar**
 - **AI faz trabalhos periódicos com metodologia específica; UCI atua no dia-a-dia, monitorando continuamente e autoavaliando controles internos**
 - **AI é atividade de avaliação independente, examina a adequação, eficiência e eficácia do SCI; é parte do SCI, mas no *Staff*; UCI também é parte do SCI, mas na estrutura de linha, elemento da gestão com atribuições ligadas ao gerenciamento de riscos e controles internos**

- **Legislação:**
 - Menciona tão somente que devem ser mantidos sistemas de controles internos efetivos (*Financial Administration Act*)
 - O Advancing Audit Practices Project, do OAG, inclui como elementos-chaves para o desenvolvimento de técnicas de auditoria:
 - *Foco no risco do negócio (business risk focus)*
 - *Confiança nos controles*
- **Modelo legislado:**
 - Nenhum em particular
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. Na lei: Ministros e chefes departamentais

- **Legislação:**
 - Forte regulação de controles internos (*Federal Managers Financial Integrity Act, 1982, FMFIA*)
 - Obriga os órgãos federais a estabelecerem controles internos, segundo:
 - *Padrões prescritos pelo GAO*
 - *Diretrizes para avaliações prescritas pelo OMB*
- **Modelo legislado:**
 - COSO, nos padrões e diretrizes do GAO e OMB
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. Nas normas do OMB: Administração da entidade

New York State USA

- **Legislação:**
 - Forte regulação de controles internos (*New York State Governmental Accountability, Audit and Intrnal Control Act, 1987 atualizado em 1999*)
 - Obriga os órgãos federais a estabelecerem controles internos, segundo:
 - *Padrões prescritos pelo GAO*
 - *Diretrizes para avaliações prescritas pelo OMB*
- **Modelo legislado:**
 - COSO, na própria lei
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. Na lei: Dirigente máximo de cada órgão/poder

- **Legislação:**
 - Não há ato normativo ou legal específico que institua metodologia ou modelo de controles internos
 - Disposições estão dispersas em leis de criação de órgãos, decretos e resoluções. Exemplos:
 - *A Controladoria-Geral avaliará os sistema de controle interno dos serviços e entidades (Lei Orgânica da CG)*
 - *Controladoria interna caberá ao diretor [...] no estabelecimento e manutenção de um sistema de controle interno (Decreto 187/98 FNS)*
- **Modelo legislado:** nenhum em particular
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. Em cada uma das normas esparsas

- **A previsão de controle interno é constitucional**
- ***Constituição Política da Colômbia, art. 209***
 - **As autoridades administrativas devem coordenar suas atuações para o adequado cumprimento dos fins do Estado. A administração pública, em todos os níveis, terá um controle interno que se exercerá nos termos da lei.**

- **Legislação:**
- ***Ley 87 de 1993 normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado***
 - *Norma moderna e de excelente qualidade*
 - *Define papel de todos os atores (auditoria interna, gestores, servidores) e atributos do próprio SCI*
- **Modelo legislado:**
 - **MECI (COSO adaptado e expandido), introduzido pelo Decreto Presidencial que regulou a Lei 87/93**
- **Responsabilidades definidas:**
 - **Sim. Na lei, no Decreto e no Modelo (este desenvolvido com auxílio da Usaid (*The U.S. Agency for International Development*))**

Modelo Colombiano

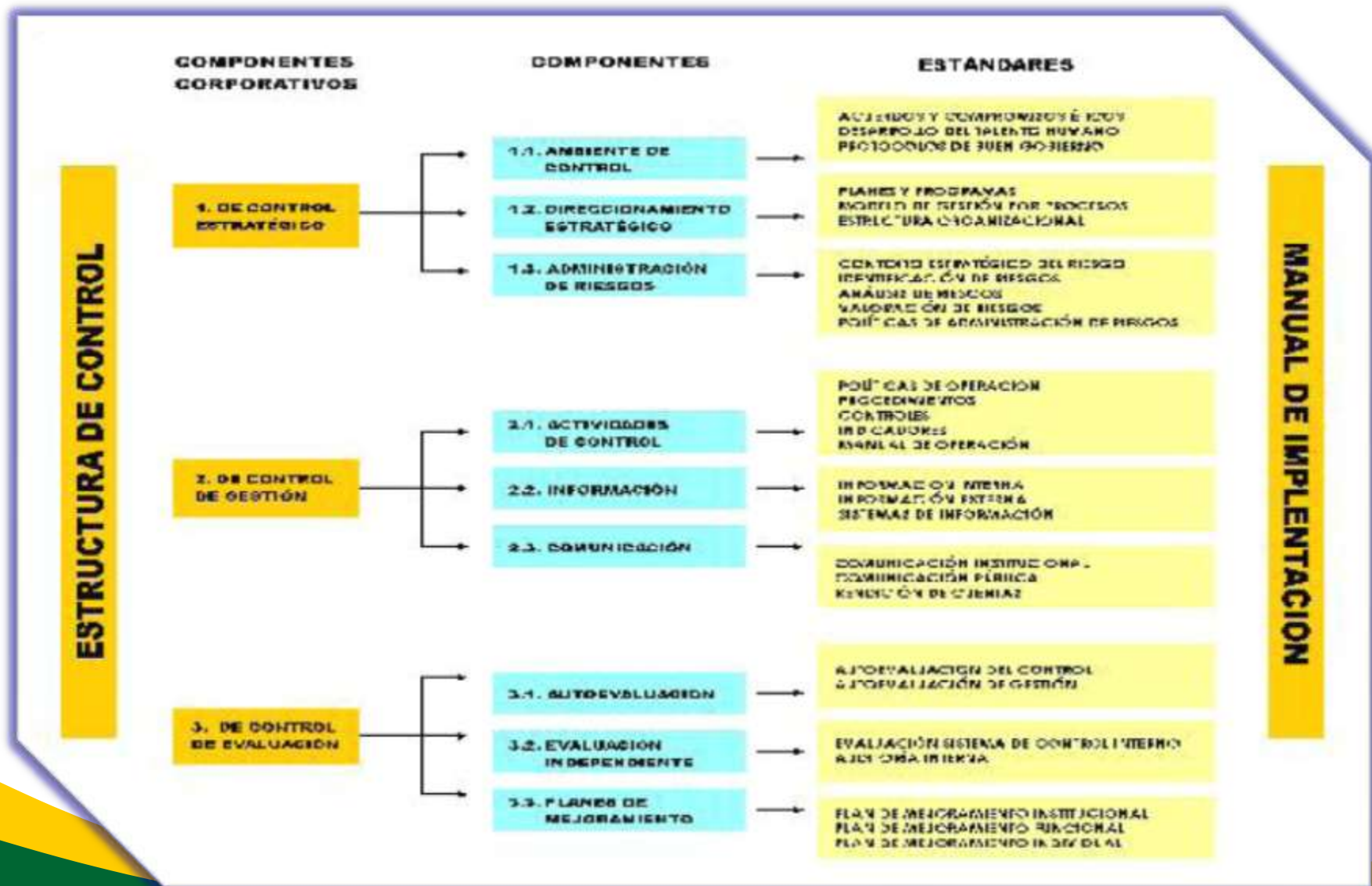


- **Legislação:**
- **Lei 1.535/99 de Administração Financeira do Estado**
 - *Artigo 60. O controle interno consiste nos instrumentos, mecanismos e técnicas de controle, que serão estabelecidos em regulamentação pertinente. O controle interno compreende o controle prévio a cargo dos responsáveis pela Administração e o controle posterior a cargo da Auditoria Interna Institucional e da Auditoria-Geral do Poder Executivo.*
- **Lei 276/94 da Controladoria-Geral**
 - *Artigo 2º A Controladoria-Geral, dentro do marco determinado pelos artigos 281 e 283 da Constituição Nacional, tem por objetivo [...] e estabelecer, em geral, as normas de controle interno para as entidades sujeitas à sua supervisão..*

- **Modelo legislado:**
 - MECIP (COSO adaptado e expandido), também desenvolvido com auxílio da Usaid (*The U.S. Agency for International Development*), introduzido pela Resolução 425, da Controladoria-Geral.
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. No art. 60, da Lei 1.535/99 de Administração Financeira do Estado, detalhadas na Resolução 425, da Controladoria-Geral.

Observar que os modelo colombiano e paraguaio, apesar de pequenas diferenças terminológicas, têm conteúdo idêntico. Interessante notar que o Paraguai adotou a terminologia *estrutura de controle interno*, enquanto a Colômbia optou por *sistema de controle interno*.

Modelo paraguayo



- **Legislação:**
- **Lei 27816/2006 – *Ley de Control Interno de las Entidades Del Estado.***
 - *Lei específica*
 - *Resolução 320-2006-CG, detalha o Marco Conceitual da Estrutura de Controle Interno do Peru*
- **Modelo legislado:**
 - O modelo COSO I é praticamente transcrito na lei
- **Responsabilidades definidas:**
 - Sim. Na lei, titular e funcionários das entidades, e gera responsabilidades administrativas e funcionais sujeitas a sanções, sem prejuízo da responsabilidade civil e penal, se for o caso

Conclusões do Estudo

- O estudo demonstrou que a obrigatoriedade de implantar, manter e avaliar controle interno já está incorporada no ordenamento jurídico de diversos países
- O consenso atual sobre controles internos é que são ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos, e não somente dirigidos a riscos de origem financeira, contudo seu disciplinamento tem sido agasalhado em leis que tratam de finanças, orçamentos ou de órgãos públicos de controle

Conclusões do Estudo

- os países pesquisados adotam modelos de controle interno convergentes, calcados em gerenciamento de riscos e em estruturas de governança
- 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, e as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai

Conclusões do Estudo

- A solução adotada pelo Congresso americano muito se assemelha à que é necessária no caso brasileiro, pois aqui também se pensa em tratar o controle interno como um capítulo da Lei 4.320, de 1964, que trata de normas gerais de direito financeiro, contabilidade e orçamento público
- A nova feição do controle interno, ampliada para integrar responsabilidades quanto à gestão de riscos e suportar estruturas de governança, permite também vislumbrar sua incorporação à LRF (Lei Complementar 101/2000).

Conclusões do Estudo

- Norma superior deve contemplar bases consistentes para estruturação de um modelo de controle interno:
 - 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, bem como a disponibilização de informações às partes interessadas da cadeia de governança afeta à instituição

Conclusões do Estudo

- Normas de menor hierarquia: modelo de padrões para controles internos para auxiliar gestores públicos a conceber, implantar, monitorar e certificar sistemas de controle interno institucionais, contemplando:
 - **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
 - **Estrutura de controle interno:** conjunto de componentes, elementos e partes constitutivas do modelo de controle, seus inter-relacionamentos e integrações, conceitos e finalidades
 - **Manual de implementação:** recomendações de normas, metodologias, técnicas, ferramentas e orientações

Requisitos do modelo

- 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
- 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
- induza a autogestão de riscos e controles e otimize as ações no sentido de:

Requisitos do modelo

- **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**
- **fortalecer a responsabilidade da administração no que diz respeito a implantar, manter e avaliar estruturas de gestão de riscos, controles internos e governança institucional**



Tribunal de Contas da União

Diretoria de Métodos e Procedimentos de Controle - DIPRO

Muito Obrigado!

Antonio Alves de CARVALHO Neto

Diretor

carvalhoaa@tcu.gov.br (61) 3316-5280

