

INTOSAI



Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público



Tribunal de Contas do Estado da Bahia – Brasil
Série Traduções – N.º 13

**Diretrizes para
as Normas de Controle Interno
do Setor Público**



Comitê de Normas de Controle Interno

**Fr. VANSTAPEL
Primeiro Presidente do
Tribunal de Contas da Bélgica**

**Regentschapsstraat 2
B-1000 BRUXELAS
BÉLGICA**

**Tel: ++32 (2) 551 81 11
Fax: ++32 (2) 551 86 22
E-mail: internalcontrol@ccrek.be**



*Diretrizes para
as Normas de Controle Interno
do Setor Público*



Intosai



Secretaria Geral da INTOSAI — RECHNUNGSHOF
(Tribunal de Contas da Áustria)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENA
ÁUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69
E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>





Intosai

Autorização para tradução ao idioma português concedida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores em 25 de maio 2007.

EQUIPE DE PRODUÇÃO

Tradução: **Cristina Maria Cunha Guerreiro**

Delanise Costa

Soraia de Oliveira Ruther

Revisão Técnica: **Inaldo da Paixão Santos Araújo**

Revisão Gramatical: **Clarissa Carneiro da Rocha**

Normalização: **Denilze Alencar Sacramento**

Editoração: **Cristiano Pereira Rodrigues**

0 65 Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
Diretrizes para as normas de controle interno do setor público./.— Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

99 p.

Tradução de: Guía para las normas de control interno del sector público

1. Controle Interno: Normas. 2. Administração Pública: Áustria.
3. Tribunal de Contas da Áustria. I. Título

CDU 657.6



Sumário

Apresentação da Versão em Português	09
Prefácio à Versão em Português	11
Prefácio	13
Introdução.....	15
1 Controle Interno	19
1.1 Definição	19
1.2 Limitações para a eficácia do controle interno	26
2 Componentes do Controle Interno	29
2.1 Ambiente de controle	33
2.2 Avaliação de risco	38
2.3 Procedimentos de controle	44
2.3.1 Procedimentos de controle da tecnologia da informação	48
2.4 Informação e comunicação	54
2.5 Monitoramento	58
3 Funções e Responsabilidades	63
Anexo 1: Exemplos	69
Anexo 2: Glossário	79



Apresentação da Versão em Português

No momento em que o Tribunal de Contas do Estado da Bahia se encontra engajado no Projeto Multiplicando Experiências, que tem como objetivo fortalecer o sistema de controle externo do Brasil mediante a realização de auditorias governamentais integradas em projetos co-financiados pelo Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento (BIRD), temos a imensa satisfação em apresentar a versão em língua portuguesa das Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Esta publicação vem dar continuidade à Série de Traduções do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, iniciada em 1995, e a sua escolha retrata a importância dada pelos órgãos de controle externo ao aperfeiçoamento do sistema de controle interno, que sabidamente é um dos maiores desafios da administração pública brasileira na atualidade.

Com efeito, de nada adiantaria o fortalecimento dos órgãos de controle externo brasileiros, se, em paralelo, não fossem adotadas medidas efetivas para a institucionalização de um sólido sistema de controle interno em todas as esferas de governo.

Não obstante a Constituição Federal brasileira de 1988 ter estabelecido a necessidade de manter sistema de controle interno, de forma integrada, nos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que, além dos aspectos de legalidade, deve, também, avaliar os resultados da gestão quanto à eficiência e eficácia, incluindo as metas e os resultados dos programas governamentais, e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, temos conhecimento das deficiências de controles internos, principalmente nos pequenos municípios brasileiros.

Nesse sentido, esta publicação pretende contribuir para a implantação de um sólido sistema de controle interno em todas as esferas de governo, muito embora com a consciência de que não basta apenas a edição de trabalhos sobre esse tema, mas, sim, a sua adaptação à nossa realidade, divulgação e aplicação pela administração pública no desempenho de sua missão, de modo que possa, cada vez mais, atender aos anseios da



sociedade, que espera – sempre – que seus escassos recursos sejam gastos de forma econômica, justa, eficiente e sábia.

Cientes da importância da divulgação de documentos técnicos como este, relacionados à atividade de controle da administração pública, cumpre-nos registrar que exemplares dessas diretrizes serão distribuídos a órgãos e entidades governamentais, aos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, a instituições de controle governamental brasileiras e de países de língua portuguesa, universidades, centros de estudo e outros interessados.

Por fim, gostaríamos de agradecer à INTOSAI, na pessoa do Dr. Josef Moser, que autorizou, de pronto, a tradução para o idioma português dessas diretrizes, em perfeita sintonia com o lema da INTOSAI: experiência mútua em benefício de todos; ao Banco Mundial, na pessoa do seu Diretor para o Brasil, Dr. Jonh Briscoe, que apoiou a realização dessa iniciativa; à Conselheira Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Dr^a Doris de Miranda Coutinho e ao Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, Dr. Anfrísio Neto Lobão Castelo Branco, que se prontificaram a colaborar com a distribuição deste guia; à equipe técnica deste Tribunal de Contas, responsável pela produção deste documento; e aos meus pares, Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que apoiaram integralmente este projeto. É, sem dúvida, mais um desafio que se conquista.

Salvador, Bahia, Brasil, junho de 2007.

Antonio Honorato de Castro Neto

Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia



*P*refácio à Versão em Português

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) é uma organização não-governamental, autônoma e independente. Fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora de Cuba, Emilio Fernandez Camus, a organização reúne atualmente mais de 186 membros e tem por objetivo oferecer um marco institucional para a transferência e aprimoramento de conhecimentos sobre a atividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros.

Para tanto, a INTOSAI conta com uma estrutura que prevê a existência de Grupos Regionais de Trabalho que oferecem fóruns para a cooperação profissional e específica em nível regional, e constitui Comitês Técnicos para tratar de assuntos de interesse comum a todos os seus membros. Esses comitês e grupos de trabalho, compostos por uma representação equilibrada dos membros da organização, são formados como resultado dos temas e das recomendações finais obtidas durante a realização dos congressos trianuais do Comitê Diretivo da INTOSAI (INCOSAI), e buscam elaborar normas e diretrizes para o setor de fiscalização pública, que possam ser aplicadas por todos os seus membros. Esses comitês atuam por um período de tempo determinado, ao final do qual apresentam os resultados do seu trabalho.

A 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, realizada em Seul, em 2001, reconheceu a necessidade de se atualizarem as diretrizes e o marco referencial para o controle interno. Essas diretrizes incorporaram avanços na sua formulação conceitual, a preocupação com os valores éticos, além de fornecer princípios gerais para os procedimentos de controle pertinentes ao processamento da informação. Em 2004, durante a realização do XVIII INCOSAI, em Budapeste, as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público foram aprovadas pelos seus membros.

Em 2007, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA), dando continuidade ao trabalho de divulgação de documentos técnicos relevantes para o aprimoramento dos trabalhos auditoriais, apresenta a



versão traduzida para a língua portuguesa das Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, 13º título da Série Traduções do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Neste trabalho, as diretrizes da INTOSAI de 1992 são atualizadas e, também, incorporam algumas inovações conceituais, as quais refletem os avanços mais recentes e significativos para o controle interno, tais como a concepção de que o controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam todas as atividades da entidade. Recomenda, ainda, que o Controle Interno deve ser interligado às atividades dos organismos e concebido dentro da estrutura organizacional, o que o tornaria não apenas mais efetivo, mas, também, integrante da essência mesma da organização.

É por esse motivo que atualmente nos utilizamos do conceito de *ambiente de controle* para identificarmos uma situação permanente e contínua, existente em todos os setores da organização, visando à redução dos riscos e ao aumento da eficiência dos processos.

Estruturado em três partes (Controle Interno – definição e limitações; Componentes do Controle Interno; e Funções e Responsabilidades), a publicação enriquece a abordagem do tema através de exemplos e do glossário de termos técnicos, objetivando fornecer uma compreensão comum dos conceitos mais importantes utilizados nessas diretrizes. Por isso, temos convicção de que esta publicação cumprirá sua finalidade, na medida em que venha a contribuir, de modo significativo, para o aperfeiçoamento da administração pública e a efetividade das ações do sistema de controle interno.

Salvador, Bahia, Brasil, junho de 2007.

Manoel Figueiredo Castro

Conselheiro Corregedor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia



Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público

Prefácio

As diretrizes da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de 1992, para as normas de controle interno, foram concebidas como um documento vivo, que refletisse a visão de que se devem promover normas para o planejamento, implantação e avaliação do controle interno. Essa visão envolve um esforço contínuo de atualização dessas diretrizes.

Na 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI - Seul, 2001) foi reconhecida uma forte necessidade de se atualizar as diretrizes de 1992 e estabelecido que, para essa tarefa, deveria ser considerado o trabalho do *Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's* (COSO), como o marco referencial sobre controle interno. Avanços subseqüentes resultaram em recomendações adicionais, cujas diretrizes se reportam a valores éticos e fornecem mais informações sobre os princípios gerais dos procedimentos de controle relacionados ao processamento da informação. As diretrizes revisadas consideram tais recomendações e devem facilitar a compreensão de novos conceitos relacionados com o controle interno.

Essas diretrizes revisadas também devem ser consideradas como um documento vivo, o qual, ao longo do tempo, deverá ser atualizado e aprimorado adequadamente, de modo a absorver o impacto dos novos avanços, tais como a nova posição adotada pelo COSO, *Gestão de Risco da Empresa: um modelo integrado*¹.

Esta atualização é o resultado do esforço conjunto dos membros do Comitê de Normas de Controle Interno da INTOSAI. As atividades foram coordenadas por um grupo de trabalho formado pelos membros do Comitê e pelos representantes das instituições fiscalizadoras superiores

¹ COSO. *Enterprise Risk Management Integrated Framework*, www.coso.org, 2004.



da Bolívia, França, Hungria, Lituânia, Holanda, Romênia, Grã-Bretanha, Estados Unidos e Bélgica (presidência).

Um plano de ação para a atualização das diretrizes foi submetido à avaliação e aprovação pelo Comitê Diretivo, durante sua 50ª reunião (Viena, outubro de 2002). O Comitê Diretivo foi informado do progresso dos trabalhos na sua 51ª reunião (Budapeste, outubro de 2003). A minuta foi discutida e aceita, em suas linhas gerais, durante a reunião do Comitê em Bruxelas, em fevereiro de 2004. Após a reunião do Comitê, a referida minuta foi encaminhada a todos os membros da INTOSAI para os comentários finais.

Os comentários recebidos foram analisados e as mudanças consideradas apropriadas foram devidamente incorporadas.

Gostaria de agradecer a todos os membros do Comitê de Normas de Controle Interno da INTOSAI, pela sua dedicação e cooperação para realizar este projeto. Agradeço especialmente aos membros do grupo de trabalho.

As Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público serão submetidas à aprovação do XVIII INCOSAI, em Budapeste, 2004.

Franki VANSTAPEL

Primeiro Presidente do Tribunal de Contas da Bélgica

Presidente do Comitê de Normas de Controle Interno da INTOSAI



Introdução

Em 2001, o INCOSAI decidiu atualizar as diretrizes da INTOSAI, de 1992, sobre as normas de controle interno, para levar em consideração todos os avanços recentes e mais significativos em controle interno e, também, para incorporar, no documento da INTOSAI, o conceito emitido no relatório COSO intitulado *Controle interno: um modelo integrado*.

Ao incorporar o modelo COSO às diretrizes, o Comitê objetivou, não apenas atualizar o conceito de controle interno, mas, também, contribuir para uma compreensão unificada de controle interno entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs). Fica claro que este documento leva em consideração as características do setor público. Isso motivou o Comitê a incorporar algumas mudanças e a incluir temas adicionais.

Comparado o documento atual com a definição do relatório COSO e com as diretrizes de 1992, verifica-se que foi incorporado o aspecto ético das operações. Sua inclusão nos objetivos do controle interno está justificada, da mesma maneira que a importância da conduta ética e a prevenção e detecção da fraude e da corrupção no setor público tiveram maior ênfase a partir dos anos noventa². A expectativa geral é que os servidores públicos devem servir aos interesses públicos com zelo e administrar os recursos públicos apropriadamente. Os cidadãos devem receber tratamento imparcial, baseado nos princípios de legalidade e justiça. Desse modo, a ética pública é um pré-requisito e um suporte para a confiança pública e a chave para um bom governo.

Uma vez que os recursos no setor público geralmente envolvem dinheiro público e sua utilização em prol do interesse coletivo geralmente requer um cuidado especial, a importância da salvaguarda desses recursos necessita ser fortalecida.

Além disso, a contabilização do orçamento com base na execução financeira continua sendo uma prática comum no setor público, mas não oferece a segurança suficiente em relação à aquisição, ao uso e à distribuição dos recursos. Conseqüentemente, muitas organizações do setor público nem sempre possuem inventário atualizado de seus bens, o que as torna mais vulneráveis. Por esse motivo, a salvaguarda dos recursos tem sido considerada como um objetivo importante do controle interno.

² XVI INCOSAI, Montevideu, Uruguai, 1998.



Assim como a concepção do controle interno, em 1992, não se limitava à visão tradicional de controle administrativo-financeiro e incorporava um conceito mais amplo do controle da administração, também este documento ressalta a importância das informações não-financeiras.

Dado o intensivo uso dos sistemas de informação em todas as organizações públicas, os controles da tecnologia da informação (TI) vêm alcançando cada vez mais importância, o que justifica a criação de um tópico específico nestas diretrizes. Os controles da TI se reportam a cada um dos componentes do processo de controle interno da entidade, incluindo o ambiente de controle, a avaliação de risco e os procedimentos de controle, a informação e a comunicação, e também o monitoramento. Porém, para efeito de apresentação, esses temas são tratados na seção intitulada "Procedimentos de Controle".

O objetivo do Comitê é desenvolver orientações para estabelecer e manter um controle interno eficaz no setor público. A administração governamental é, portanto, um importante destinatário dessas diretrizes. A administração governamental pode utilizar essas diretrizes como base para a implantação e execução do controle interno em suas organizações.

Dado que a avaliação do controle interno é geralmente aceita como uma norma de execução dos trabalhos de campo na auditoria pública³, os auditores podem utilizar as diretrizes como uma ferramenta de auditoria. As Diretrizes para as Normas de Controle Interno, as quais incorporam o modelo COSO, podem, portanto, ser utilizadas tanto pela administração governamental⁴, como exemplo de um referencial de controle interno sólido para as organizações, quanto pelos auditores, como uma ferramenta para avaliar o controle interno. Porém, essas diretrizes não têm a intenção de substituir as Normas de Auditoria da INTOSAI ou qualquer outra norma relevante de auditoria.

Este documento define um arcabouço recomendado para o controle interno do setor público e oferece uma base para que o controle interno possa ser avaliado. Essa abordagem pode ser aplicada a todos os aspectos operacionais de uma organização. Contudo, não se tem a pretensão de limitar ou interferir no trabalho das autoridades responsáveis pelo desenvolvimento da legislação, pela elaboração de regulamentos ou

³ Normas de Auditoria da INTOSAI. (N. do T.) Traduzidas para o português pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia - TCE/BA, em 2005.

⁴ O grupo operacional não é mencionado como público-alvo. Embora sejam afetados pelo controle interno e desempenhem um importante papel na implementação do controle, eles não são responsáveis por todas as atividades da organização relacionadas com o sistema de controle interno. O Capítulo 3 destas diretrizes descreve os papéis e responsabilidades individuais.



daqueles que têm a discricionariedade de estabelecer políticas em uma organização.

O controle interno nas organizações do setor público deve ser entendido dentro do contexto das características específicas dessas organizações, ou seja, seu enfoque para alcançar os objetivos sociais ou políticos; a utilização dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamentário; a complexidade de seu desempenho (a demanda pelo equilíbrio entre os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência, e os modernos valores gerenciais como eficiência e eficácia) e o amplo escopo decorrente da sua *accountability*⁵ pública.

Em conclusão, deve ter ficado claro que este documento apresenta diretrizes para as normas. Essas diretrizes não fornecem políticas detalhadas, procedimentos ou práticas para implementar o controle interno, mas fornecem o arcabouço dentro do qual as entidades podem desenvolver controles detalhados. O Comitê, obviamente, não está em posição de impor normas.

Como está estruturado este documento?

No primeiro capítulo, está definido o conceito de controle interno e delimitado o seu alcance. Atenção especial é dada às limitações do controle interno. No segundo capítulo, os componentes do controle interno são apresentados e discutidos. O documento termina com um terceiro capítulo sobre as funções e responsabilidades.

Em cada seção, os princípios mais importantes são primeiramente apresentados resumidamente em um quadro e acompanhados por informações mais detalhadas. Também são feitas referências a exemplos concretos, que podem ser encontrados nos anexos. Adicionalmente, ao final do documento, há um glossário que contém os termos técnicos mais importantes.

⁵ (N. do T.) A INTOSAI sugeriu para o XIV INCOSAI a adoção da terminologia "obrigação de prestar contas" como tradução para o termo *accountability*.



1 Controle Interno

1.1 Definição

Controle interno é um 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.

O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

Um processo integrado

O controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades da entidade. Essas ações se dão em todas as operações da entidade, de modo contínuo. São ações inerentes à maneira pela qual a gerência administra a organização. O controle interno é, portanto, diferente da perspectiva daqueles que o vêem como uma atividade adicional da entidade ou como uma obrigação necessária. O sistema de controle interno deve ser interligado às atividades da entidade e torna-se mais efetivo quando é concebido dentro da estrutura organizacional da entidade e é parte integrante da essência da organização.

O controle interno deve ser estruturado internamente e não superposto às atividades. O controle interno, ao ser estruturado internamente, torna-se parte integrante dos processos gerenciais de planejamento, execução e monitoramento.



Ademais, sua concepção de forma intrínseca às atividades apresenta importantes implicações para a contenção de custos, pois adicionar novos procedimentos de controle, distintos dos procedimentos existentes, incrementa os custos. Uma organização pode evitar procedimentos e custos desnecessários ao focalizar sua atenção na contribuição que as atividades existentes podem dar para um controle interno eficaz e ao integrar os diferentes controles às operações básicas.

Efetuação pela gerência e o restante do pessoal

São as pessoas que realizam o trabalho de controle interno. O controle é realizado pelos indivíduos dentro de uma organização, pelo que eles fazem e dizem. Conseqüentemente, o controle interno é efetuado pelas pessoas. As pessoas devem conhecer seus papéis, suas responsabilidades e os limites de autoridade. Dada a importância desse conceito, um capítulo inteiro (3) foi dedicado ao tema.

As pessoas de uma organização incluem a gerência e os demais funcionários. Embora o primeiro objetivo da gerência seja a supervisão, ela também estabelece os objetivos da entidade e tem a responsabilidade sobre o conjunto do sistema de controle interno. Uma vez que o controle interno oferece os mecanismos necessários para auxiliar a compreender o risco no contexto dos objetivos da entidade, a gerência deve implementar procedimentos de controle e realizar seu monitoramento e avaliação. A implementação do controle interno requer muita iniciativa da gerência e intensa comunicação entre esta e os funcionários. Desse modo, o controle interno é uma ferramenta utilizada pela gerência e diretamente relacionada aos objetivos da entidade. Como tal, o gerenciamento é elemento importante do controle interno. De qualquer forma, todo o corpo funcional desempenha um papel importante na execução do controle.

Do mesmo modo, o controle interno é afetado pela natureza humana. Essas diretrizes para o controle interno reconhecem que as pessoas nem sempre compreendem, comunicam e atuam de modo consistente. Cada indivíduo traz para seu local de trabalho uma história pessoal e habilidades técnicas próprias, possuindo necessidades e prioridades distintas. Essas realidades afetam e são afetadas pelo controle interno.



Na consecução da missão institucional

Qualquer organização está prioritariamente voltada para a consecução de sua missão. As instituições existem para um fim - o setor público é geralmente comprometido com a prestação de um serviço e com resultados benéficos para o interesse público.

Dar resposta aos riscos

Qualquer que seja a missão, sua consecução enfrentará toda sorte de riscos. O desafio da gerência é identificar e dar resposta a esses riscos, a fim de maximizar as possibilidades de a instituição alcançar a sua missão. O controle interno pode ajudar a enfrentar esses riscos, embora somente possa oferecer uma garantia razoável para o alcance da missão e dos objetivos gerais.

Fornecer segurança razoável

Não importa quão bem planejado ou executado esteja, o controle interno não pode dar segurança absoluta à gerência, em relação ao alcance dos objetivos gerais. Em vez disso, as diretrizes reconhecem que apenas um nível "razoável" de segurança pode ser alcançado.

A segurança razoável equivale a um nível satisfatório de confiança sob certas condições de custos, benefícios e riscos. Definir qual o grau de segurança que pode ser considerado razoável apenas é possível mediante avaliações. Ao exercitarem sua capacidade de avaliação, os executivos devem identificar os riscos inerentes⁶ às operações e os níveis aceitáveis de risco sob circunstâncias distintas, além de avaliar os riscos, tanto quantitativa como qualitativamente.

A segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta. Além disso, existem fatores que estão fora do controle ou da influência da organização e que podem afetar sua capacidade de alcançar os objetivos. As limitações são também decorrentes das seguintes realidades: o julgamento humano

⁶ (N. do T.) Risco inerente está conceituado no Capítulo 2, item 2.2 Avaliação de risco.



é passível de erro; as crises podem ser conseqüência de simples erros ou equívocos; controles podem ser suprimidos pela convivência de duas ou mais pessoas, ou a gerência pode anular o sistema de controle interno. Adicionalmente, os compromissos no sistema de controle interno refletem o fato de que os controles têm um custo. Essas limitações impedem que a gerência tenha segurança absoluta sobre o alcance dos objetivos.

A segurança razoável reconhece que o custo do controle interno não deve exceder os benefícios que dele derivam. As decisões acerca da resposta ao risco e da implantação de controles devem considerar os respectivos custos e benefícios. O custo se refere à quantidade de recursos financeiros consumidos para lograr um propósito específico e ao impacto econômico de uma oportunidade perdida, tais como o atraso nas operações, uma diminuição nos níveis de serviço ou na produtividade ou clima organizacional adverso. Um benefício é medido pelo grau em que o risco de não se alcançar um determinado objetivo é reduzido. Os exemplos incluem um incremento na probabilidade de detecção de fraude, desperdício, abuso ou erro, prevenindo uma atividade imprópria, ou fortalecendo o cumprimento dos regulamentos.

A estruturação dos controles internos que tenham benefícios superiores aos custos, em virtude de reduzir o risco até um nível aceitável, requer que os gerentes entendam claramente o conjunto dos objetivos a serem alcançados. Caso contrário, os gerentes governamentais podem conceber sistemas com controles excessivos em uma área operacional e que podem afetar negativamente outras áreas. Por exemplo, os empregados podem tentar burlar certos procedimentos incômodos, as operações ineficientes podem causar atrasos, o excesso de procedimentos pode reprimir a criatividade dos funcionários ou a capacidade de solucionar problemas e prejudicar a qualidade dos serviços prestados aos beneficiários. Dessa forma, os benefícios derivados dos controles excessivos em uma área podem ser anulados pelo incremento de custos em outras atividades.

Entretanto, também se devem fazer considerações qualitativas. Por exemplo, pode ser importante ter os controles adequados sobre as transações com alto risco/baixo valor monetário, tais como os salários, viagens e gastos de representação. Os custos de adequados controles podem parecer excessivos em relação ao volume de recursos que se administra no



conjunto dos gastos governamentais, mas podem ser críticos para a manutenção da confiança dos cidadãos nos governos e na sua administração.

Alcance de objetivos

O controle interno é direcionado para o alcance de uma série de objetivos gerais, distintos, mas ao mesmo tempo integrados. Esses objetivos gerais são implementados através de numerosos objetivos específicos, funções, processos e atividades.

Os objetivos gerais são:

- *Executar as operações de maneira ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz.*

As operações de uma entidade devem ser ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes. Devem ser consistentes com a missão da organização.

De maneira ordenada significa que as operações devem ser bem organizadas, isto é, estruturadas metodicamente.

A ética se refere aos princípios morais. A importância da conduta ética e da prevenção e detecção da fraude e da corrupção no setor público tem sido cada vez mais enfatizada a partir dos anos noventa. A expectativa geral é de que os servidores públicos sirvam aos interesses públicos com justiça e que administrem adequadamente os recursos públicos. Os cidadãos deverão receber tratamento imparcial, baseado na legalidade e na justiça. Por tal motivo, a ética pública é um pré-requisito e um suporte para a confiança pública e a chave para um bom governo.

Tratamento econômico sem desperdício nem extravagância significa adquirir a quantidade correta de recursos, na qualidade adequada, entregue no lugar certo e no momento preciso, ao custo mais baixo.

A eficiência se refere à relação entre os recursos utilizados e os resultados produzidos para alcançar os objetivos. Significa gastar o mínimo de recursos para alcançar uma dada quantidade e qualidade de resultados, ou alcançar o máximo de resultado com uma dada qualidade e quantidade de recursos empregados.



A eficácia⁷ se refere ao alcance dos objetivos ou ao nível em que os resultados de uma atividade cumprem com o objetivo ou com os impactos pretendidos por aquela atividade.

- *Cumprimento das obrigações de accountability*

Accountability é o processo através do qual as organizações públicas e os indivíduos que as integram tornam-se responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e todos os aspectos de seu desempenho.

O processo será alcançado mediante o desenvolvimento, manutenção e disponibilização de informações financeiras e não-financeiras confiáveis e relevantes, e através da apresentação correta dessa informação em relatórios oportunos, destinados tanto ao público interno quanto ao público externo.

A informação não-financeira pode estar relacionada com a economia, eficiência e eficácia das políticas e operações (informação sobre o desempenho operacional), e o controle interno e sua eficácia.

- *Cumprimento das leis e regulamentos*

As organizações são obrigadas a cumprir muitas leis e regulamentos. Nas organizações públicas, as leis e regulamentos disciplinam a captação e a aplicação do dinheiro público e a forma de operação. Os exemplos incluem a lei orçamentária, tratados internacionais, leis para garantir a administração correta, lei ou princípios contábeis, lei de direito civil e de proteção ambiental, regulamentos sobre as receitas fiscais, além de ações de combate à fraude e corrupção.

⁷ (N. do T.) Para algumas EFSs o conceito de eficácia está relacionado aos bens e serviços (produtos) gerados pela ação ou programa, enquanto os impactos deles resultantes estão relacionados ao aspecto da efetividade.



-
- *Salvaguarda de recursos contra prejuízo por desperdício, abuso, má administração, erros, fraudes e irregularidades.*

Ainda que o quarto objetivo possa ser visto como uma subcategoria do primeiro (operações ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes), a importância da salvaguarda dos recursos no setor público precisa ser fortalecida. Isso se deve ao fato de que os recursos no setor público geralmente envolvem dinheiro público e sua utilização visa ao interesse coletivo, requerendo, desse modo, cuidado especial. Além disso, a contabilização do orçamento com base na execução financeira, prática que continua sendo muito comum no setor público, não oferece segurança suficiente com relação à aquisição, utilização e disponibilização dos recursos. Como resultado, as organizações no setor público nem sempre têm registros adequados de seus ativos, o que as torna mais vulneráveis. Por isso, devem-se adotar controles internos em cada uma das atividades relacionadas com a administração dos recursos da entidade, desde a aquisição até a sua disponibilização.

Outros meios, tais como a informação, fontes de documentação e registros contábeis, são a chave para a obtenção da transparência das operações governamentais e devem ser preservados. No entanto, eles também estão em risco de serem roubados, mal utilizados ou destruídos. A salvaguarda de certos recursos e arquivos tem se tornado cada vez mais importante desde a chegada dos sistemas informatizados. Informações relevantes armazenadas em meios magnéticos podem ser destruídas ou copiadas, distribuídas ou mal utilizadas, caso não se tenha o cuidado necessário com a sua proteção.

1.2 Limitações para a eficácia do controle interno⁸

O controle interno não pode, por si só, assegurar o alcance dos objetivos gerais previamente definidos.

Um sistema de controle interno eficaz, não importa quão bem concebido e administrado possa ser, pode oferecer à gerência apenas uma segurança razoável - não absoluta - sobre o alcance dos objetivos da entidade ou sobre a sua sobrevivência. Pode fornecer informação gerencial sobre os progressos da entidade ou sua ausência, tendo em vista o alcance dos objetivos. Entretanto, o controle interno não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. Além disso, as mudanças nas políticas ou programas governamentais, as condições demográficas ou econômicas estão além do controle da gerência e podem exigir uma reconfiguração dos controles ou ajustes para reduzir os riscos a níveis aceitáveis.

Um sistema de controle interno eficaz reduz a probabilidade de não se alcançar os objetivos. De qualquer modo, sempre haverá o risco de que o controle interno seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na atuação esperada⁹.

Dado que o controle interno depende do fator humano, ele está sujeito às falhas no planejamento, erros de avaliação ou interpretação, má compreensão, descuido, cansaço físico, distração, conluio, abuso ou excessos.

Outro fator limitante é que a estrutura do sistema de controle interno enfrente o contingenciamento de recursos. Os benefícios dos controles devem, portanto, ser considerados em relação a seu custo. Manter um sistema de controle interno que elimine os riscos de prejuízo não é realista e, provavelmente, custaria mais que os benefícios dele derivados. Ao determinar se um controle específico deve ou não ser implantado, a probabilidade de que exista um risco e o efeito potencial deste na entidade devem ser considerados, juntamente com os custos relacionados à implantação do novo controle.

⁸ As limitações na eficácia do controle interno devem ser estabelecidas a fim de evitar expectativas exageradas, devido à má compreensão de seu efetivo alcance .

⁹ (N. do T) É o que se denomina de risco de controle, pois o controle existe, mas em face de suas limitações pode falhar.



As mudanças organizacionais e a atitude gerencial podem ter um profundo impacto na eficácia do controle interno e nos técnicos que operacionalizam o sistema. Assim, a gerência deve revisar e atualizar continuamente os controles, comunicar as alterações ao pessoal e dar o exemplo através da adesão a esses controles.



2 Componentes do Controle Interno

O controle interno compreende cinco componentes inter-relacionados:

- ambiente de controle;
- avaliação de risco;
- procedimentos de controle;
- informação e comunicação;
- monitoramento.

O controle interno é estruturado para oferecer segurança razoável de que os objetivos gerais da entidade estão sendo alcançados. Por essa razão, a existência de objetivos claros é um pré-requisito para a eficácia do processo de controle interno.

O ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno. Ele fornece o conjunto de regras e a estrutura, além de criar um clima que influi na qualidade do controle interno em seu conjunto. O ambiente de controle exerce uma influência geral na forma pela qual se estabelecem as estratégias e os objetivos, e na maneira pela qual os procedimentos de controle são estruturados.

Tendo sido estabelecidos objetivos claros e um ambiente de controle eficaz, uma avaliação dos riscos a serem enfrentados pela entidade no alcance de sua missão e de seus objetivos determina a base para o desenvolvimento da resposta apropriada ao risco.

A melhor maneira de minimizar o risco é através de procedimentos de controle. Os procedimentos de controle podem ser preventivos e/ou detectivos. As ações corretivas são necessárias para complementar os procedimentos de controle interno, com a intenção de alcançar os objetivos. Os procedimentos de controle e as ações corretivas devem promover a otimização dos recursos. Seu custo não deve exceder o benefício que delas resulte (custo-eficácia).



Informação e comunicação eficazes são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações. A gerência de uma entidade necessita de comunicação relevante, confiável, correta e oportuna, relacionada tanto aos eventos internos, quanto aos eventos externos. Ademais, a informação é necessária a toda a entidade para que ela alcance seus objetivos.

Finalmente, uma vez que o controle interno é uma atividade dinâmica que deve ser aperfeiçoada continuamente, em função das mudanças e dos riscos que a entidade enfrenta, o monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos.

Esses componentes definem um enfoque recomendável para o controle interno no setor público e fornecem as bases a partir das quais ele pode ser avaliado. Esses componentes se aplicam a todos os aspectos operacionais de uma organização.

Estas diretrizes oferecem um marco geral. Ao implementá-las, a administração será responsável pelo desenvolvimento de políticas, práticas e procedimentos detalhados, para satisfazer às operações da organização, de modo a assegurar que esses sejam parte integrante dessas operações.

Relação entre objetivos e componentes

Existe uma relação direta entre os objetivos gerais, os quais representam o que uma entidade está buscando alcançar, e os componentes do controle interno, os quais representam o que é necessário para se alcançar esses objetivos. Esta relação está configurada em uma matriz tridimensional que possui a forma de um cubo.

Os quatro objetivos gerais - *accountability* (e informação), cumprimento (das leis e regulamentos), operações (ordenadas, éticas, econômicas, eficientes e eficazes) e salvaguarda de recursos - estão representados pelas colunas verticais, os cinco componentes estão representados pelas linhas horizontais e a organização ou entidade e seus departamentos estão representados pela terceira dimensão da matriz.



Cada linha dos componentes "faz um corte transversal" e se projeta sobre cada um dos quatro objetivos gerais. Por exemplo, as informações financeira e não-financeira geradas de fontes internas e externas, que pertencem ao componente informação e comunicação, são necessárias para administrar as operações, emitir relatórios e cumprir com os propósitos de *accountability* e para cumprir com a legislação aplicável.



Do mesmo modo, se tomarmos os objetivos gerais, todos os cinco componentes são relevantes para cada objetivo. Se tomarmos um objetivo, como a eficácia e a eficiência das operações, fica claro que todos os cinco componentes são aplicáveis e importantes para a consecução do objetivo.

O controle interno não apenas é relevante para toda a entidade, mas também para seus departamentos. Essa relação é representada pela terceira dimensão, a qual representa toda a organização com suas áreas, unidades e departamentos. Dessa forma, pode-se focar qualquer uma das células da matriz.

Enquanto o âmbito de trabalho do controle interno é relevante e aplicável a todas as organizações, a maneira como a administração o aplica, variará substancialmente conforme a natureza da entidade, e depende de

um certo número de fatores específicos. Esses fatores incluem a estrutura organizacional, o perfil de risco, o ambiente operacional, o tamanho, a complexidade, as atividades e o grau de regulamentação, dentre outros. Considerando a situação específica de cada entidade, a administração deverá formular uma série de alternativas relacionadas com a complexidade dos processos e com as metodologias empregadas para aplicar os componentes que integram o controle interno.

Na seqüência, cada um dos componentes mencionados anteriormente será apresentado de modo conciso, com comentários adicionais.



2.1 Ambiente de controle



O ambiente de controle estabelece o perfil de uma organização, influenciando na consciência das pessoas acerca do controle. O ambiente de controle é o fundamento para todos os componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura.

Os elementos do ambiente de controle são:

- (1) a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal, incluindo uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização;
- (2) competência;
- (3) o "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial);
- (4) estrutura organizacional;
- (5) políticas e práticas de recursos humanos.

Integridade pessoal e profissional e valores éticos da direção e do quadro de pessoal

A integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal determinam suas preferências e seus juízos de valor, os quais se traduzem em normas de conduta. Eles devem demonstrar uma atitude de apoio ao controle interno, a qualquer tempo, durante toda a vida da organização.

Todas as pessoas envolvidas com a organização – entre gerentes e funcionários – devem manter e demonstrar integridade pessoal e profissional e valores éticos, e devem cumprir com os códigos de conduta aplicáveis



durante todo o tempo. Isso poderia incluir, por exemplo, a declaração de rendimentos financeiros pessoais¹⁰, cargos externos ou prêmios (por exemplo, ser selecionado para exercer altos cargos ou como servidor público de alta categoria), e relatar conflitos de interesses.

Ademais, as entidades públicas devem manter e demonstrar integridade e valores éticos e devem torná-los visíveis ao público em sua missão e valores centrais. Além disso, suas operações devem ser éticas, ordenadas, econômicas, eficientes e eficazes. Devem ser consistentes com a sua missão.

Competência

A competência envolve o nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar a assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente, assim como um bom entendimento das responsabilidades individuais relacionadas com o controle interno.

Os gerentes e os funcionários devem manter um nível de competência que lhes permita compreender a importância do desenvolvimento, implantação e manutenção de um bom controle interno, e cumprir suas atribuições para poder alcançar os objetivos gerais do controle interno e a missão da entidade. Cada qual na organização está envolvido com o controle interno, com suas responsabilidades próprias e específicas.

Os gerentes e seu pessoal devem, portanto, manter e demonstrar um nível de habilidades necessário para avaliar os riscos, assegurar um desempenho eficaz e eficiente; e uma suficiente compreensão do controle interno, para efetivamente desincumbirem-se de suas responsabilidades.

Proporcionar capacitação, por exemplo, pode aumentar a consciência dos servidores públicos sobre ações de controle interno e, em particular, de operações éticas, além de ajudá-los a compreender os objetivos do controle interno e a desenvolver habilidades para saber lidar com dilemas éticos.

¹⁰ (N. do T.) Também conhecida como declaração de bens.



O perfil dos superiores

O "perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e seu estilo gerencial) reflete:

- uma atitude de apoio permanente ao controle interno, a independência, a competência e a liderança pelo exemplo;
- um código de conduta de iniciativa da gerência, orientação e avaliação de desempenho, que apoiem os objetivos do controle interno e, em particular, as operações éticas.

A atitude estabelecida pela alta administração está refletida em todos os aspectos das ações gerenciais. A dedicação, o envolvimento e o apoio dos dirigentes estabelecem "o perfil dos superiores" que deve gerar uma atitude positiva, sendo decisivos para manter uma postura de apoio positiva para o controle interno de uma organização.

Se a alta administração acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão observando conscientemente os controles estabelecidos. Por exemplo, a criação de uma unidade de controle interno como parte do sistema de controle interno é um sinal importante por parte da gerência de que o controle interno é fundamental.

Por outro lado, se os membros da organização percebem que o controle interno não é uma preocupação relevante para a alta administração e se lhe é dada pouca atenção, em vez de outorgar-lhe um suporte adequado, é quase certo que os objetivos de controle da organização não serão efetivamente alcançados.

Conseqüentemente, a demonstração e a insistência em uma conduta ética pelos dirigentes são de vital importância para os objetivos do controle interno e, em particular, para o objetivo de "operações éticas". Ao assumir esse papel, a administração dará bom exemplo através de suas próprias ações, e sua conduta deverá refletir o que é adequado e o que não é aceitável. Em particular, as políticas gerenciais, os procedimentos e práticas devem promover a conduta ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz.



A integridade da gerência e de seu pessoal é, de qualquer modo, influenciada por muitos elementos. Por esse motivo, os funcionários deverão ser periodicamente lembrados das suas obrigações, segundo um código de conduta definido pela alta administração. Orientação e avaliação de desempenho são muito importantes. Em geral, as avaliações de desempenho devem estar baseadas em uma avaliação de muitos fatores críticos, incluindo o papel do servidor que realiza o controle interno.

Estrutura organizacional

A estrutura organizacional de uma entidade fornece:

- definição de autoridade e responsabilidade;
- delegação de autoridade e obrigação de prestar contas (*accountability*);
- formas apropriadas de prestação de contas.

A estrutura organizacional define as áreas-chave da entidade em relação à autoridade e à responsabilidade. A delegação de autoridade e a *accountability* se relacionam com a maneira pela qual a autoridade e a responsabilidade são delegadas dentro da entidade. Não pode haver delegação de autoridade ou *accountability* sem a formalização da informação. Por essa razão, devem ser definidas formas apropriadas de prestação de contas. Em circunstâncias excepcionais, outras formas de prestação de contas têm que ser possíveis além das normais, como naqueles casos em que a gerência está envolvida em irregularidades.

A estrutura organizacional pode incluir uma unidade de controle interno¹¹, que deve ser independente da gerência e que se reportará diretamente à autoridade máxima da organização.

A estrutura organizacional também é tratada no Capítulo 3 - Funções e Responsabilidades.

Políticas e práticas de recursos humanos

As políticas e práticas de recursos humanos incluem contratação, orientação, capacitação (formal e em serviço), assim como educação, assessoramento e avaliação, consultoria, promoção, remuneração e ações corretivas.

¹¹ (N. do T.) Normalmente denominada de auditoria interna.



O pessoal é um aspecto importante do controle interno. Pessoal competente e confiável é necessário para um controle eficaz. Portanto, os métodos através dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. As decisões de contratação devem, portanto, assegurar que os indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas e que se promova a capacitação formal, em serviço e sobre a ética. Dirigentes e funcionários que possuam uma boa compreensão do controle interno e que estejam dispostos a assumir responsabilidades são vitais para um controle efetivo.

A administração dos recursos humanos também possui um papel essencial na promoção de um ambiente ético, desenvolvendo o profissionalismo e fortalecendo a transparência nas práticas diárias. Isso se torna visível nos processos de recrutamento, avaliação e promoção, os quais devem estar baseados em méritos. Assegurar a transparência nos processos de seleção, publicando tanto as regras de recrutamento quanto as vagas disponíveis, também ajuda a ter uma administração ética dos recursos humanos.

Exemplos

O leitor deverá buscar os anexos para exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.



2.2 Avaliação de risco



A avaliação de risco é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada.

Envolve:

(1) identificação do risco:

- relacionado com os objetivos da entidade;
- abrangente;
- inclui riscos devidos a fatores externos e internos, tanto no nível da entidade, quanto de suas atividades;

(2) mensuração do risco:

- estimativa da importância do risco;
- avaliação da probabilidade de ocorrência do risco;

(3) avaliação da tolerância da organização ao risco;

(4) desenvolvimento de respostas:

- quatro tipos de resposta ao risco devem ser considerados: transferência, tolerância, tratamento ou eliminação. Entre eles, o tratamento do risco é a mais relevante para essas diretrizes, porque um controle interno eficaz é o melhor mecanismo para tratar o risco;
- os controles adequados envolvidos podem ser detectivos ou preventivos.



Dado que as condições governamentais, econômicas, industriais, regulatórias e operacionais estão em constante transformação, a avaliação de risco deve ser um processo permanente. Isso envolve a identificação e a análise das condições modificadas e de oportunidades e riscos (ciclo de avaliação de risco), assim como a adaptação do controle interno, no sentido de lidar com novos riscos.

Como se enfatizou na definição, o controle interno pode oferecer apenas uma segurança razoável de que os objetivos de uma organização sejam cumpridos. A avaliação do risco, enquanto componente do controle interno, exerce um papel essencial na seleção dos procedimentos apropriados de controle que devem ser realizados. É o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade e determinação da resposta apropriada.

Conseqüentemente, estabelecer os objetivos institucionais é um pré-requisito para a avaliação do risco. Os objetivos devem ser definidos antes que a gerência identifique os riscos que poderiam afetar a sua consecução e realize as ações necessárias para administrar esses riscos. Isso significa manter um processo permanente de avaliação e gestão de impactos de risco, de forma que o custo seja razoável, e possuir pessoal com as habilidades necessárias para identificar e mensurar os riscos potenciais. Os procedimentos de controle interno são uma resposta ao risco na medida em que estão planejados para limitar as incertezas do resultado que tenha sido definido.

As entidades governamentais devem gerenciar os riscos com maior probabilidade de impactar na prestação de serviços e no alcance dos resultados desejados.

Identificação do risco

Um enfoque estratégico para a avaliação de risco depende da identificação dos riscos que ameaçam os objetivos-chave da organização. Os riscos relevantes a esses objetivos devem ser considerados e avaliados, resultando em uma pequena quantidade de riscos-chave.

A identificação dos riscos-chave não é importante apenas para identificar as áreas mais relevantes para as quais se devem dirigir os esforços de mensuração, como também para atribuir responsabilidades para a gestão desses riscos.



O desempenho de uma entidade pode estar em risco devido a fatores internos ou externos, tanto no nível organizacional quanto no nível de suas atividades. A avaliação de riscos deve considerar todos os riscos que podem ocorrer (incluindo o risco de fraude e corrupção). Conseqüentemente, é importante que a identificação do risco seja abrangente. A identificação do risco deve ser um processo contínuo, repetitivo e muitas vezes integrado ao processo de planejamento. Muitas vezes, é útil considerar o risco sob a perspectiva de uma "folha de papel em branco", e nem sempre relacioná-lo com o exame anterior. Esse tipo de enfoque facilita a identificação de mudanças no perfil de risco¹² de uma organização, que resultem de transformações no ambiente econômico e regulatório, de condições operacionais internas e externas e da introdução de objetivos novos ou modificados.

É necessário adotar ferramentas apropriadas para a identificação do risco. Duas das ferramentas mais comumente utilizadas são a promoção de uma revisão de riscos e uma auto-avaliação de riscos¹³.

Mensuração do risco

Para decidir como administrar o risco é essencial, não apenas identificar que um certo tipo de risco existe, a princípio, mas, também, avaliar sua importância e mensurar a probabilidade de que ele venha a ocorrer. A metodologia de análise de riscos pode variar, em grande parte, porque muitos riscos são difíceis de quantificar (exemplo: riscos de imagem), enquanto outros se prestam a um diagnóstico numérico (especialmente riscos financeiros). No primeiro caso, uma visão mais subjetiva é a única possibilidade e, nesse caso, a mensuração do risco se aproxima mais de

¹² Uma visão geral ou matriz dos riscos-chave que uma entidade enfrenta, ou uma de suas unidades, que inclui o nível de impacto (alto, médio, baixo) associado à probabilidade da ocorrência do fato.

¹³ Promoção de revisão de risco

Esse é um procedimento de cima para baixo. É estabelecida uma equipe para considerar todas as operações e atividades de uma organização em relação aos seus objetivos e a identificação dos riscos associados. A equipe conduz uma série de entrevistas com membros-chave em todos os níveis da organização para delinear um perfil de risco para a totalidade de atividades nas quais se identificam as áreas das políticas, ações e funções que podem ser especialmente vulneráveis ao risco (incluindo o risco de fraude e corrupção).

Auto-avaliação de risco

Este é um enfoque de baixo para cima. Cada nível e setor da organização é convidado a revisar suas atividades e alimentar um diagnóstico de riscos enfrentado pelos níveis superiores. Isso pode ser realizado mediante a solicitação de documentação (com um quadro diagnóstico estabelecido através de questionários) ou através de oficinas.

Esses dois enfoques não são mutuamente excludentes e uma combinação de enfoques de cima para baixo e de baixo para cima é recomendável para o processo de mensuração de risco e é desejável para facilitar a identificação de riscos para a entidade e para suas atividades.



uma arte do que de uma ciência. No entanto, o uso sistemático de critérios de avaliação de riscos minimizará a subjetividade do processo, uma vez que fornece uma base para que as avaliações sejam realizadas de um modo coerente.

Um dos propósitos-chave da avaliação de risco é informar à administração sobre as áreas de risco, onde é necessário adotar uma ação e seu grau de prioridade. Por essa razão, normalmente, é necessário desenvolver um enquadramento para estabelecer categorias para todos os riscos, por exemplo, como alto, médio ou baixo. Geralmente, é melhor reduzir as categorias, já que um refinamento exagerado pode levar a uma separação desnecessária em níveis que, na verdade, não podem ser separados com clareza.

Através de tal avaliação, os riscos podem ser classificados de modo a estabelecer prioridades para a administração e apresentar informações para as decisões gerenciais sobre quais os riscos que necessitam de maior atenção (por exemplo, aqueles com um maior potencial de impacto e uma maior probabilidade de ocorrência).

Avaliação da “tolerância de risco” de uma organização

Um tema importante ao considerar a resposta ao risco é a identificação da “tolerância de risco” de uma entidade. A tolerância de risco é a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de deliberar sobre a necessidade de implementar uma ação. As decisões sobre as respostas ao risco devem ser tomadas em conjunto com a identificação da quantidade de riscos que podem ser tolerados.

Tanto os riscos inerentes como os riscos residuais devem ser considerados para determinar a tolerância ao risco. O risco inerente é o risco para uma entidade na ausência de ações que a direção poderia adotar para alterar a probabilidade ao risco ou o seu impacto. O risco residual é o risco que permanece mesmo após a resposta da administração ao risco.

A tolerância de uma organização ao risco variará de acordo com a sua percepção da importância dos riscos. Por exemplo, a tolerância ao prejuízo financeiro pode variar conforme a classificação de fatores, incluindo o tamanho do orçamento, a origem do prejuízo ou outros riscos associados, tais como a publicidade adversa. A identificação da tolerância ao risco é uma questão subjetiva, mas, de qualquer modo, é uma etapa importante na formulação da estratégia global de risco.



Desenvolvimento das respostas

O resultado das ações mencionadas acima será um perfil de risco para a organização. Tendo desenvolvido um perfil de risco, a organização pode então considerar as respostas apropriadas.

Respostas ao risco podem ser divididas em quatro categorias. Em alguns casos, o risco pode ser transferido, tolerado ou eliminado¹⁴. De qualquer modo, na maior parte dos casos, o risco deverá ser tratado e a entidade necessitará implementar e manter um efetivo sistema de controle interno, de modo a manter o risco em um nível aceitável.

O propósito do tratamento não é necessariamente obviar o risco, mas mantê-lo sob controle. Os procedimentos que uma organização estabelece para tratar o risco são denominados procedimentos de controle interno. A mensuração do risco deverá ocupar papel de destaque na seleção dos procedimentos de controle apropriados para serem implementados. Mais uma vez, é importante repetir que não é possível eliminar todos os riscos e que o controle interno pode apenas oferecer segurança razoável de que os objetivos da organização sejam alcançados. De qualquer modo, as entidades que ativamente identificam e gerenciam os riscos têm maiores probabilidades de estar bem preparadas para responder rapidamente quando as coisas saem mal e a responder a qualquer mudança em geral.

Ao planejar um sistema de controle interno, é importante que os procedimentos de controle estabelecidos sejam proporcionais ao risco. Independentemente do resultado extremo indesejável, normalmente é suficiente planejar um controle que ofereça uma segurança razoável de poder limitar os prejuízos à tolerância de risco da organização. Cada controle possui um custo associado e o procedimento de controle deve oferecer valor pelo seu custo considerando-se o risco ao qual está direcionado.

¹⁴ Para alguns riscos, a melhor resposta pode ser transferi-los. Isso pode ser feito por seguro convencional, através do pagamento a um terceiro para que assuma o risco de forma diferente ou, ainda, pode fazer-se através de cláusulas contratuais.

A habilidade para fazer algo para evitar riscos pode ser limitada, ou o custo de tomar qualquer medida pode ser desproporcional em relação ao benefício potencial. Nesses casos, a resposta pode ser tolerar os riscos.

Alguns riscos somente serão tratados ou reduzidos a níveis aceitáveis, eliminando-se a atividade. No setor público, a opção de eliminar atividades pode ser severamente limitada quando comparada ao setor privado. Certas atividades são realizadas pelo setor governamental porque os riscos associados são tão grandes, que não existe outra maneira para que o resultado, necessário para o interesse público, seja alcançado.



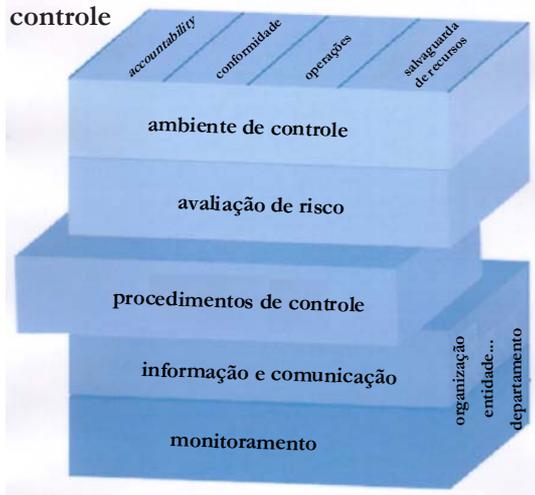
Uma vez que as condições governamentais, econômicas, industriais, regulatórias e operacionais estão continuamente mudando, o ambiente de controle de qualquer organização também está em constante mudança, e os objetivos prioritários e a consequente importância dos riscos serão transformados e modificados. O fundamental para a avaliação de riscos é a existência de um processo permanente para identificar a mudança de condições (ciclo de avaliação de risco) e adotar as medidas necessárias. Os mapas de risco e os respectivos controles devem ser regularmente revisados e reconsiderados para assegurar que o perfil de risco continua a ser válido, que as respostas ao risco permanecem apropriadamente escolhidas e proporcionais, e que os controles para mitigá-los continuam sendo efetivos à medida em que os riscos se modificam ao longo do tempo.

Exemplos

O leitor deverá buscar os anexos para exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.



2.3 Procedimentos de controle



Os procedimentos de controle são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade.

Para serem efetivos, os procedimentos de controle devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, e ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle.

Os procedimentos de controle devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Eles incluem uma gama de procedimentos de controle de detecção e prevenção diversos como, por exemplo:

- (1) procedimentos de autorização e aprovação;
- (2) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle);
- (3) controles de acesso a recursos e registros;
- (4) verificações;
- (5) conciliações;
- (6) avaliação de desempenho operacional;
- (7) avaliação das operações, processos e atividades;
- (8) supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação).

As entidades devem alcançar um equilíbrio adequado entre a detecção e a prevenção, na adoção dos procedimentos de controle.

As ações corretivas são um complemento necessário para os procedimentos de controle na busca do alcance dos objetivos.



Os procedimentos de controle são as políticas e ações estabelecidas e executadas para atuar sobre os riscos, a fim de se alcançar os objetivos da entidade.

Para serem efetivos, os procedimentos de controle necessitam:

- ser apropriados (isso significa o controle correto, no local correto e proporcional ao risco envolvido);
- funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo (isso significa que devem ser criteriosamente obedecidos por todos os funcionários envolvidos no processo e não apressadamente, quando o pessoal-chave está ausente ou há uma sobrecarga de trabalho);
- apresentar um custo adequado (ou seja, o custo da implantação do controle não deve exceder os benefícios que possam derivar da sua aplicação);
- ser abrangentes e razoáveis e estar diretamente relacionados com os objetivos de controle.

Os procedimentos de controle incluem um leque de políticas e ações tão diversas quanto:

1. Procedimentos de autorização e aprovação

A autorização e a execução de transações e eventos devem ser realizadas somente por pessoas que detenham essa autoridade. A autorização é o principal meio para assegurar que apenas as transações e eventos que a administração tem a intenção de realizar sejam iniciados. Os procedimentos de autorização, que devem ser documentados e claramente comunicados aos gerentes e funcionários, devem incluir as condições específicas e os termos, segundo os quais eles devem ser realizados. Conformidade com as condições de autorização significa que os funcionários agem de acordo com as diretrizes e dentro das limitações estabelecidas pela administração ou pela legislação.

2. Segregação de funções (autorização, execução, registro, controle)

Para reduzir o risco de erro, desperdício ou procedimentos incorretos e o risco de não detectar tais problemas, não deve haver apenas uma pessoa ou equipe que controle todas as etapas-chave de uma transação ou evento. As obrigações e responsabilidades devem estar sistematicamente



atribuídas a um certo número de indivíduos, para assegurar a realização de revisões e avaliações efetivas. As funções-chave incluem autorização e registro de transações, execução e revisão ou auditoria das transações. O conluio entre pessoas pode, no entanto, reduzir ou destruir a eficácia desse procedimento de controle interno. Uma organização de pequeno porte pode ter poucos funcionários para implementar satisfatoriamente esse controle. Em tais casos, a administração deve estar consciente dos riscos e compensá-los com outros procedimentos de controle. A rotatividade de funcionários pode auxiliar a assegurar que não apenas uma só pessoa seja responsável por todos os aspectos-chave das transações ou eventos por um período de tempo excessivo. Também estimulando ou exigindo férias anuais se pode reduzir o risco, porque significa uma rotatividade temporária de funções.

3. Controles de acesso a recursos e registros

O acesso a recursos ou registros deve ser limitado a indivíduos autorizados que sejam responsáveis pela sua guarda e/ou utilização. A responsabilidade pela guarda se evidencia pela existência de recibos, inventários ou outros registros, outorgando a guarda e registrando as transferências da mesma. A restrição de acesso aos recursos reduz o risco da utilização não autorizada ou de prejuízo, e ajuda a alcançar as diretrizes gerenciais. O grau de restrição depende da vulnerabilidade dos recursos e do risco que se percebe de prejuízo ou uso incorreto, que devem ser periodicamente avaliados. Quando se determina a vulnerabilidade de um bem, devem ser considerados o seu custo, portabilidade e possibilidade de permuta.

4. Verificações

As transações e os eventos significativos devem ser verificados antes e depois de ocorrerem, por exemplo: quando os produtos são entregues, o número de produtos entregues é conferido com o número de produtos solicitados. Depois, o número de produtos faturados é verificado com o número de produtos recebidos. O inventário também é verificado quando se realizam os balanços no almoxarifado.



5. Conciliações

Os registros são conciliados com os documentos apropriados, de forma periódica, por exemplo: os registros contábeis relacionados com as contas bancárias são conciliados com os extratos bancários correspondentes.

6. Avaliação de desempenho operacional

O desempenho operacional é analisado à luz das normas, de forma periódica, mediante avaliação da eficácia e da eficiência. Se as avaliações de desempenho indicam que os resultados obtidos não alcançam os objetivos ou os padrões estabelecidos, os processos e as atividades estabelecidas para alcançar os objetivos devem ser objeto de revisão para determinar se são necessárias melhorias.

7. Avaliação das operações, processos e atividades

As operações, processos e atividades devem ser periodicamente avaliados, para assegurar que eles cumpram com os regulamentos, políticas, procedimentos em vigor ou outros requisitos. Esse tipo de revisão das operações existentes em uma organização deve ser claramente distinto do monitoramento do controle interno que será discutido, separadamente, na seção 2.5.

8. Supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e capacitação)

Uma supervisão competente ajuda a assegurar que os objetivos do controle interno sejam alcançados. A alocação, revisão e aprovação do trabalho de um funcionário compreende:

- a comunicação clara das funções, responsabilidades e obrigação de prestar contas atribuídas a cada membro da equipe;
- a revisão sistemática, que se faça necessária, do trabalho de cada membro;
- a aprovação do trabalho em seus momentos críticos, para assegurar que se desenvolve de acordo com o requerido.

A delegação de trabalho pelo supervisor não deve diminuir a responsabilidade por suas atribuições e funções. Os supervisores também fornecem aos funcionários a orientação e capacitação necessárias para auxiliar



a assegurar que os erros, desperdícios e procedimentos incorretos sejam minimizados e que as diretrizes gerenciais sejam compreendidas e cumpridas.

A relação mencionada não é exaustiva, mas enumera os procedimentos de controle preventivo e de detecção mais comuns. Os procedimentos de controle de 1 a 3 são preventivos, de 4 a 6 são de detecção, enquanto que 7 e 8 são tanto preventivos como de detecção. As entidades devem alcançar um equilíbrio adequado no uso dos procedimentos de controle de detecção e de prevenção; por esta razão, freqüentemente se utiliza uma mescla desses controles para compensar as desvantagens particulares de cada controle individualmente.

Uma vez que um procedimento de controle é implementado, é essencial que se obtenha segurança sobre a sua eficácia. Conseqüentemente, as ações corretivas são um complemento necessário para os procedimentos de controle. Além disso, deve ficar claro que os procedimentos de controle formam, apenas, um dos componentes do controle interno. Eles devem estar integrados aos outros quatro componentes (ambiente de controle; avaliação de risco; informação e comunicação; e monitoramento).

Exemplos

O leitor obterá nos anexos exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.

2.3.1 Procedimentos de controle da tecnologia da informação

Os sistemas de informação envolvem procedimentos de controle específicos. Por esse motivo, os controles da tecnologia da informação (TI) consistem em dois grandes grupos:

(1) controles gerais

Controles gerais são a estrutura, as políticas e os procedimentos que se aplicam a todos ou a uma grande parcela dos sistemas de informação da entidade e que ajudam a assegurar seu funcionamento correto. Eles criam o ambiente no qual operam os sistemas aplicativos e de controle.



As grandes categorias de controles gerais são: (1) programa institucional de planejamento e gerenciamento de segurança; (2) controles de acesso; (3) controles de desenvolvimento, manutenção e mudanças de *softwares* aplicativos; (4) controles de sistema de *software*; (5) segregação de funções; e (6) continuidade no serviço.

2) controles de aplicativos

Os controles de aplicativos são a estrutura, as políticas e os procedimentos utilizados, separadamente em sistemas aplicativos, e estão diretamente relacionados às aplicações informatizadas individuais. Esses controles são geralmente planejados para prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades enquanto a informação flui através dos sistemas de informação.

Os controles gerais e de aplicação estão inter-relacionados e ambos são necessários para assegurar um processamento adequado e completo da informação. Dado que a tecnologia da informação muda muito rapidamente, os controles relacionados devem evoluir constantemente para permanecerem eficazes.

Na medida em que a tecnologia da informação tem avançado, as organizações têm se tornado cada vez mais dependentes dos sistemas de informação computadorizados para realizar suas operações e para processar, manter e comunicar informações essenciais. Como resultado, a confiabilidade e segurança dos dados, assim como dos sistemas que processam, mantêm e comunicam essa informação, são uma preocupação muito importante, tanto da gerência quanto dos auditores das organizações. Embora os sistemas informatizados envolvam tipos específicos de procedimentos de controle, a tecnologia da informação não é um tema de controle autônomo e independente. É parte integrante da maioria dos procedimentos de controle.

A utilização de sistemas automatizados para processar a informação introduz inúmeros riscos que necessitam ser considerados pela organização. Esses riscos, entre outros, vão desde a uniformização do processamento das transações; sistemas de informação que iniciem as transações automaticamente; incremento potencial de erros não detectados; existência, integridade e quantidade de trilhas de auditoria; a natureza do *hardware* e *software* utilizados; e o registro de transações não usuais ou não rotineiras. Por exemplo, um risco inerente à uniformização do processamento de transações é que qualquer erro decorrente da progra-



mação do sistema ocorrerá regularmente em transações similares. Os controles eficazes da tecnologia da informação podem oferecer segurança razoável, à gerência, de que a informação processada pelo sistema cumpre com os objetivos de controle desejados, tais como assegurar que a informação seja completa, oportuna, válida e que a sua integridade esteja preservada.

Os controles da tecnologia da informação consistem em dois grandes grupos: controles gerais e controles de aplicativos.

Controles gerais

Os controles gerais são constituídos pela estrutura, políticas e procedimentos aplicáveis a todos ou a uma grande parte dos sistemas de informação de uma entidade - tais como computador central/servidor (*main-frame*), microcomputador, rede, terminal de usuário final – e ajudam a assegurar a sua correta operação. Eles constituem o ambiente no qual operam os sistemas de controle e de aplicação.

As categorias mais importantes dos controles gerais são:

- (1) o *programa institucional de planejamento e gerenciamento de segurança* oferece uma sistemática de trabalho e um ciclo contínuo de procedimentos para gerenciamento de risco, desenvolvimento de políticas de segurança, atribuição de responsabilidades e monitoramento da adequação dos controles institucionais computadorizados;
- (2) os *controles de acesso* limitam ou detectam o acesso aos recursos computadorizados (dados, programas, equipamentos e instalações), protegendo, assim, esses recursos contra mudanças não autorizadas, perda e exposição não desejada. Controles de acesso incluem controles físicos e lógicos;
- (3) os *controles de desenvolvimento, manutenção e mudança de softwares aplicativos* previnem a utilização de programas não autorizados e/ou modificações nos programas existentes;
- (4) os *controles de sistema de software* limitam e monitoram o acesso a programas potentes e a arquivos sensíveis que controlam o *hardware* dos computadores e as aplicações de segurança apoiados pelo sistema;



- (5) a *segregação de funções* implica que as políticas, procedimentos e a estrutura organizacional estão estabelecidos para prevenir que uma pessoa controle todos os aspectos importantes relacionados às operações informatizadas e possa, desse modo, realizar ações não autorizadas ou obter acesso não autorizado aos bens ou aos registros;
- (6) a *continuidade no serviço* ajuda a assegurar que, quando ocorrem eventos inesperados, as operações essenciais continuem sem interrupção ou sejam prontamente retomadas e a informação essencial e sensível seja protegida.

Controles de aplicativos

Os controles de aplicativos são a estrutura, políticas e procedimentos utilizados especificamente em sistemas aplicativos individuais - tais como contas a pagar, inventários, folhas de pagamento, concessões ou empréstimos - e são planejados para cobrir o processamento de dados dentro de aplicações de *software* específicas.

Esses controles são geralmente planejados para prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades, enquanto a informação flui através dos sistemas de informação.

Os controles de aplicativos e a maneira através da qual a informação flui através dos sistemas de informação podem ser classificados em três fases do ciclo do processo:

- entradas: os dados são aprovados, convertidos a uma forma automatizada e introduzidos na aplicação de maneira precisa, completa e tempestiva;
- processamento: os dados são corretamente processados pelo computador e os arquivos são atualizados corretamente; e
- saídas: os arquivos e relatórios gerados pela aplicação refletem fidedignamente os resultados do processamento das transações ou eventos que realmente ocorreram, e os relatórios são controlados e distribuídos aos usuários autorizados.

Os controles de aplicativos também podem ser classificados segundo os objetivos de controle aos quais eles estão relacionados, incluindo se as transações e a informação são autorizadas, completas, precisas, válidas e tempestivas. Os controles de autorização relacionam-se à validade das



transações e ajudam a assegurar que as transações representam eventos que tenham efetivamente ocorrido em um determinado período. Os controles de integridade estão relacionados ao registro e classificação adequada de todas as transações válidas. Os controles de precisão se reportam ao registro correto das transações e à exatidão dos dados. Os controles sobre a integridade do processamento e dos registros de dados, quando são deficientes, podem anular cada um dos procedimentos de controle mencionados anteriormente e permitir a ocorrência de transações não autorizadas, além de contribuir para que os dados sejam incompletos e imprecisos.

Os controles de aplicativos incluem procedimentos de controle programados, tais como emissões automáticas e acompanhamento manual das informações geradas pelo computador, tais como análises de relatórios que identifiquem itens rejeitados ou não usuais.

Os controles gerais e de aplicação sobre os sistemas de computação estão inter-relacionados

A eficácia dos controles gerais é um fator significativo para determinar a eficácia dos controles de aplicação. Se os controles gerais são deficientes, eles diminuem acentuadamente a confiabilidade dos controles associados às aplicações individuais. Sem controles gerais eficazes, os controles de aplicação podem se tornar ineficazes, seja por anulação, engano ou modificação. Por exemplo, os cartões de ponto planejados para evitar que os funcionários registrem horas de trabalho em excesso na folha de pagamento podem ser um controle eficaz. De qualquer modo, esse controle pode não ser confiável se os controles gerais permitirem que sejam feitas modificações não autorizadas no programa, que permitiriam exceções no modo de registro de ponto.

Enquanto os objetivos básicos de controle não mudam, as mudanças rápidas na tecnologia da informação requerem que os controles evoluam para continuarem sendo eficazes. Mudanças tais como a crescente confiabilidade nas redes, computadores mais potentes que colocam a responsabilidade do processamento dos dados nas mãos do usuário, comércio eletrônico e a Internet afetarão a natureza e a implementação de procedimentos específicos de controle.



Mais informação sobre os procedimentos de controle da tecnologia da informação pode ser encontrada na *Information Systems Audit and Control Association (ISACA)*¹⁵, especialmente no marco de referência *ISACA Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)*¹⁶ e nos anais das reuniões do *IT – audit committee* (Comitê para Auditoria de Sistemas de Informação) da INTOSAI.

Exemplos

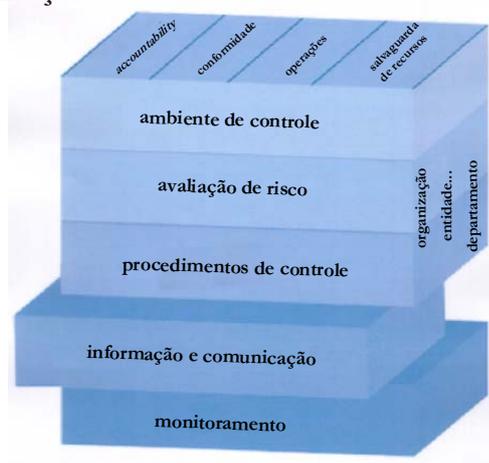
O leitor obterá nos anexos os exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.

¹⁵ (N. do T.) Associação para o controle e auditoria de sistemas informatizados.

¹⁶ (N. do T.) Objetivos de controle para a informação e tecnologias conexas da ISACA.



2.4 Informação e comunicação



A informação e a comunicação são essenciais para a concretização de todos os objetivos do controle interno.

Informação

Uma condição prévia para a informação confiável e relevante sobre as transações e eventos é o registro imediato e sua classificação adequada. A informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos devem ser completamente documentados.

Os sistemas de informação produzem relatórios que contêm informação operacional, financeira, não-financeira e informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que as operações sejam realizadas e controladas. Esses sistemas lidam não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informação sobre eventos, atividades e condições externas necessárias para a tomada de decisões e a emissão de relatórios.

A habilidade da administração de tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que essa deva ser apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.



A informação e a comunicação são essenciais para a realização de todos os objetivos de controle interno. Por exemplo, um dos objetivos de controle interno é cumprir com as obrigações de prestar contas (*accountability*). Isso pode ser alcançado através do desenvolvimento e da manutenção de informação financeira e não-financeira confiável e relevante, transmitidas através de relatórios imparciais e oportunos. O acesso à informação e a comunicação relacionadas à atuação da organização criará a possibilidade de se avaliar a regularidade, ética, economia, eficiência e eficácia das operações. Em muitos casos, determinada informação deve ser fornecida ou comunicada, de modo a cumprir com as leis e regulamentos.

A informação é necessária em todos os níveis da organização, para que se obtenha um controle interno eficaz e para que se alcancem os objetivos da entidade. Por esse motivo, um conjunto de informações pertinentes, confiáveis e relevantes deve ser identificado, armazenado e comunicado na forma e no prazo que permita que as pessoas realizem o controle interno e suas outras responsabilidades. Uma condição prévia para ser ter uma informação confiável e relevante é o seu registro imediato e a classificação adequada das transações e eventos.

As transações e eventos devem ser registrados imediatamente quando da sua ocorrência, caso a informação seja relevante e valiosa para a administração e controle das operações, bem como para a tomada de decisões. Isso se aplica ao processo completo ou ao ciclo de vida de uma transação ou evento, incluindo o começo e a autorização, todas as fases do processo e sua classificação final através de registros resumidos. Esse cuidado também se aplica à atualização permanente de toda documentação considerada relevante.

A correta classificação das transações e eventos é também necessária para assegurar que a informação confiável esteja acessível à administração. Isso significa organizar, classificar e formatar a informação a partir da qual são elaborados relatórios, planos de trabalho e demonstrações financeiras.

Os sistemas de informação geram relatórios que contêm informação operacional, financeira e não-financeira, informação relacionada com a conformidade, e que tornam possível que se execute e controle uma operação. Os sistemas lidam não apenas com dados qualitativos e quantitativos gerados internamente, mas, também, com informação sobre eventos, atividades e condições externas necessárias para a tomada de decisões e para emissão de relatório.



A habilidade da administração para tomar decisões apropriadas é afetada pela qualidade da informação, o que implica que ela seja:

- apropriada (a informação necessária existe?);
- oportuna (ela está disponível quando se necessita?);
- atualizada (é a última versão disponível?);
- precisa (é correta?);
- acessível (pode ser obtida facilmente pelos interessados?).

Para ajudar a assegurar a qualidade da informação e da prestação de contas, realizar os procedimentos de controle interno e as suas atribuições, fazer com que o acompanhamento seja mais eficaz e eficiente, o sistema de controle interno, propriamente dito, e todas as transações e eventos significativos devem ser completos e claramente documentados (exemplo: fluxogramas e relatórios narrativos). Essa documentação deve estar pronta e disponível para ser examinada.

A documentação do sistema de controle interno deve incluir a identificação da estrutura de uma organização, suas políticas, suas categorias operacionais e respectivos objetivos, além de seus procedimentos de controle. Uma organização deve possuir registro escrito dos componentes do seu processo de controle interno, incluindo seus objetivos e procedimentos de controle.

A extensão da documentação do controle interno de uma entidade varia de acordo com o tamanho da entidade, sua complexidade e fatores similares.

Comunicação

A comunicação eficaz deve fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira.

Todo corpo funcional deve receber uma mensagem clara da alta administração, sobre a seriedade da responsabilidade do controle. É necessário não apenas que eles entendam seu próprio papel no sistema de controle interno, mas também a maneira através da qual suas atividades individuais se relacionam com o trabalho dos demais.

Também é necessário que haja comunicação eficaz com os entes externos.



A informação é a base da comunicação, a qual deve atender às expectativas de grupos e indivíduos, permitindo-lhes executar suas responsabilidades de forma eficaz. A comunicação eficaz deve ocorrer em todas as direções, fluir para baixo, para cima e através da organização, por todos seus componentes e pela estrutura inteira.

Um dos canais mais críticos de comunicação é aquele entre a administração e o corpo técnico. A administração deve se manter bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além de outros temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a administração deve manter seu corpo técnico bem informado, fornecer *feedback* e orientações, quando necessárias. A administração deve também fornecer toda comunicação específica e objetiva, relacionada às expectativas de conduta. Isso inclui orientações claras da filosofia e enfoque do controle interno da entidade e delegação de competência.

A comunicação deve aumentar a consciência sobre a importância e a relevância de um controle interno eficaz, comunicar a tolerância e a margem de risco da entidade e fazer com que os funcionários estejam conscientes de seu papel e de suas responsabilidades ao executar e apoiar os componentes do controle interno.

Além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações de entes externos, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos que tenham impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos.

Baseando-se nos insumos provenientes das comunicações internas e externas, a administração deve adotar as medidas necessárias e implementar ações de monitoramento.

Exemplos

O leitor obterá nos anexos exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.



2.5 Monitoramento



Os sistemas de controle interno devem ser monitorados para avaliar a qualidade de sua atuação ao longo do tempo. O monitoramento é obtido através de atividades rotineiras, avaliações específicas ou a combinação de ambas.

(1) Monitoramento contínuo

O monitoramento contínuo do controle interno é realizado nas operações normais e de natureza contínua da entidade. Ele inclui a administração e as atividades de supervisão e outras ações que o corpo técnico executa ao cumprir com suas obrigações.

As atividades de monitoramento contínuo abrangem cada um dos componentes do controle interno e envolvem ações contra os sistemas de controle interno irregulares, antiéticos, antieconômicos, ineficientes e ineficazes.

(2) Avaliações específicas

A abrangência e a frequência das avaliações específicas dependerão, em primeiro lugar, da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos permanentes de monitoramento.

As avaliações específicas abrangem a avaliação da eficácia do sistema de controle interno e asseguram que o controle interno alcance os resultados desejados, baseando-se em métodos e procedimentos predefinidos. As deficiências de controle interno devem ser relatadas ao nível adequado da administração.



O monitoramento deve assegurar que os achados de auditoria e as recomendações sejam adequadas e oportunamente resolvidos.

O monitoramento do controle interno busca assegurar que os controles funcionem como o previsto e que sejam modificados apropriadamente, conforme mudanças nas condições. O monitoramento deve também avaliar se, no cumprimento da missão da entidade, os objetivos gerais propostos na definição de controle interno estão sendo alcançados. Isso é obtido através das atividades de monitoramento contínuo, avaliações específicas, ou uma combinação de ambas, de modo a poder ajudar a assegurar que o controle interno continue sendo aplicável a todos os níveis e através de toda a entidade, e que o controle interno alcance os resultados desejados. O monitoramento dos procedimentos de controle interno, propriamente ditos, deve distinguir-se claramente da avaliação das operações da organização, que é um procedimento de controle interno como se descreveu na seção 2.3.

O monitoramento contínuo do controle interno ocorre no curso normal das operações rotineiras de uma organização. É executado continuamente e em tempo real, reage dinamicamente às mudanças nas condições e é parte integrante da engrenagem das operações de uma entidade. Como resultado, é mais eficaz que as avaliações específicas e suas ações corretivas são potencialmente menos onerosas. Dado que as avaliações específicas ocorrem após os fatos ou acontecimentos, os problemas poderão ser mais rápidos e facilmente identificados através das rotinas de monitoramento contínuo.

O escopo e a frequência das avaliações específicas devem depender, em primeiro lugar, da avaliação do risco e da eficácia dos procedimentos de monitoramento contínuo. Ao definir esse procedimento, a organização deve considerar a natureza e o grau das mudanças, tanto a partir dos fatos internos quanto a partir dos fatos externos e de seus respectivos riscos; a competência e a experiência do pessoal que implementa as medidas de resposta aos riscos e os respectivos controles; e os resultados do monitoramento contínuo. As avaliações específicas do controle também podem ser úteis por focar diretamente na eficácia dos controles em um determinado período. As avaliações específicas podem assumir a forma de uma autoavaliação, tanto quanto de uma avaliação da concepção do controle ou checagem direta dos controles internos. As avaliações específicas podem também ser executadas pelas instituições fiscalizadoras superiores ou por auditores externos ou internos.



Normalmente, uma combinação de monitoramento permanente e de avaliações específicas ajudará a assegurar que o controle interno mantenha sua eficácia através do tempo.

Todas as deficiências encontradas durante o monitoramento contínuo ou através de avaliações específicas devem ser comunicadas às pessoas que podem adotar as medidas necessárias. A expressão "deficiência" refere-se à condição que afeta a capacidade da entidade para alcançar seus objetivos gerais. Uma deficiência, portanto, pode representar um defeito percebido, potencial ou real, ou uma oportunidade para fortalecer o controle interno com o propósito de aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos gerais da entidade.

Fornecer a informação necessária sobre as deficiências do controle interno à parte responsável é difícil. Por isso, devem ser estabelecidos protocolos para identificar qual informação se faz necessária em um nível particular para a tomada de decisões efetivas. Tais protocolos refletem a regra geral de que uma gerência deve receber a informação que afete as ações ou as condutas do corpo técnico sob sua responsabilidade, da mesma forma que deve receber a informação necessária para alcançar objetivos específicos.

A informação gerada no curso das operações é usualmente comunicada através de canais normais, para o indivíduo responsável pelo funcionamento, como também, para um nível de gerência superior ao desse indivíduo. No entanto, os canais alternativos de comunicação devem existir para transmitir informação delicada, tais como atos ilegais ou incorretos.

O monitoramento do controle interno deve incluir políticas e procedimentos que busquem assegurar que os achados de auditoria e outras avaliações sejam adequados e prontamente resolvidos. Os gerentes devem: (1) analisar oportunamente os achados de auditoria e outras avaliações, incluindo aquelas que evidenciam deficiências e recomendações apontadas pelos auditores e outros avaliadores das operações dos departamentos; (2) determinar as ações corretivas em resposta aos achados e recomendações das auditorias e avaliações; e (3) completar, dentro dos parâmetros estabelecidos, todas as ações que corrijam ou resolvam os problemas trazidos ao seu conhecimento.



O processo de resolução começa quando os resultados da auditoria ou de outra avaliação são comunicados à gerência e somente termina quando se adota uma ação que: (1) corrija as deficiências identificadas; (2) produza melhorias; ou (3) demonstre que os achados e as recomendações não comprometem a ação gerencial.

Exemplos

O leitor obterá nos anexos exemplos relacionados a cada um dos objetivos e dos componentes do controle interno.



3 *Funções e Responsabilidades*

Todos em uma organização têm alguma responsabilidade pelo controle interno:

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

Auditores internos: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações e, portanto, desempenham um papel importante em um sistema de controle interno eficaz. No entanto, eles não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno.

Demais funcionários: também contribui para o controle interno. O controle interno é uma parte implícita ou explícita das funções de cada um. Todos os membros da equipe exercem um papel na execução do controle e devem ser responsáveis por relatar problemas operacionais, de descumprimento do código de conduta ou de violações da política.

Entes externos também exercem um papel importante no processo de controle interno. Eles podem contribuir para que a organização alcance seus objetivos, ou podem fornecer informação útil para promover o controle interno. No entanto, não são os responsáveis pelo planejamento, implementação, funcionamento adequado, manutenção ou documentação do sistema de controle interno das organizações.



Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs):	fortalecem e apóiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFSs. Elas transmitem seus achados e recomendações aos <i>stakeholders</i> interessados.
Auditores externos:	auditam determinadas organizações governamentais em alguns países. Eles e sua equipe de profissionais devem fornecer orientações e recomendações sobre o controle interno.
Legisladores e reguladores:	estabelecem regras e diretrizes relacionadas com o controle interno. Eles devem contribuir para o entendimento comum do controle interno.
Outros parceiros:	interagem com a organização (beneficiários, fornecedores, entre outros) e fornecem informação relacionada com o alcance dos objetivos.

O controle interno é primeiramente efetuado pelos *stakeholders* internos da entidade, incluindo o corpo gerencial, os auditores internos e demais funcionários. Contudo, as ações de *stakeholders* externos também impactam o sistema de controle interno.

Executivos

Todo o corpo de funcionários de uma organização desempenha papel importante na realização do trabalho de controle interno. Entretanto, a direção tem a responsabilidade global do planejamento, implementação, supervisão do funcionamento adequado, manutenção e documentação do sistema de controle interno. A estrutura da direção da organização pode incluir diretorias e comitês de auditoria, os quais possuem composições e missões diferentes e estão sujeitos a diferentes legislações em cada país.



Audidores internos

A administração muitas vezes estabelece uma unidade de auditoria interna como parte do sistema de controle interno e a utiliza para auxiliar a monitorar a eficácia desse sistema. Os auditores internos fornecem regularmente informação sobre o funcionamento do controle interno, concentrando atenção especial na avaliação do planejamento e operacionalização do controle interno. Eles transmitem informações sobre os pontos fortes e pontos fracos, além de recomendações para o aperfeiçoamento do controle interno. Todavia, sua independência¹⁷ e objetividade devem ser asseguradas.

Portanto, a auditoria interna deve ser uma atividade independente, de segurança objetiva e de caráter consultivo, que agregue valor e melhore o funcionamento da organização. Isso ajuda uma organização a cumprir seus objetivos mediante um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia do processo de gestão de risco, de controle e de governança.

Ainda que os auditores internos possam ser uma fonte valiosa de capacitação e orientação sobre o controle interno, os mesmos não devem substituir um sólido sistema de controle interno.

Para que a função de auditoria interna seja eficaz, é essencial que o pessoal da auditoria interna seja independente da direção¹⁸, trabalhe de modo imparcial, correto e honesto, e que se reporte diretamente ao mais alto nível de autoridade dentro da organização. Isso permite que os auditores internos apresentem opiniões imparciais em suas avaliações sobre o controle interno e apresentem propostas objetivas que busquem corrigir os obstáculos apontados. Como diretrizes profissionais, os auditores internos podem utilizar o Guia de Práticas Profissionais¹⁹ (PPF) do Instituto de Auditores Internos (IIA), que compreende a Definição, o Código Ético, as Normas e as Orientações Práticas. Adicionalmente, os auditores devem seguir o Código de Ética da INTOSAI²⁰.

¹⁷ (N. do T.) Independência dos auditores internos em relação às áreas auditadas.

¹⁸ (N. do T.) Independência do pessoal da auditoria interna em relação à direção das áreas auditadas.

¹⁹ (N. do T.) *Professional Practices Framework - Institute of Internal Auditors*.

²⁰ (N. do T.) Traduzido para o português pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia por ocasião das comemorações do seu 90º aniversário. O Código traduzido pode ser encontrado em www.tce.ba.gov.br.



Além de cumprir o papel de monitoramento de controle interno, a manutenção de pessoal técnico qualificado na auditoria interna pode contribuir para a eficiência dos esforços da auditoria externa, dando assistência direta ao auditor externo. A natureza, o escopo ou os prazos dos procedimentos do auditor externo podem ser modificados se o auditor externo pode contar com o trabalho do auditor interno.

Demais funcionários

Os membros da equipe e todo o corpo funcional também realizam o controle interno. Com frequência, são os indivíduos da linha de frente que aplicam, revisam e corrigem os controles mal aplicados, assim como identificam problemas que podem ser melhor direcionados através dos controles na condução do trabalho diário.

Entes externos

O segundo grupo mais importante de interessados no controle interno são os agentes externos, tais como auditores externos (incluindo as EFSs), legisladores, reguladores e outros entes. Eles podem contribuir para a consecução dos objetivos da entidade ou podem fornecer informação útil para a execução do controle interno. No entanto, não são os responsáveis pelo planejamento, implementação, funcionamento adequado, manutenção ou documentação do sistema de controle interno da organização.

EFSs e auditores externos

As obrigações dos entes externos, em particular dos auditores externos e das EFSs, incluem a avaliação do funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação à gerência sobre seus achados. Entretanto, a consideração dos entes externos sobre o sistema de controle interno é estabelecida em sua competência.

A avaliação do auditor sobre o controle interno envolve:

- determinar a importância e o grau de sensibilidade ao risco ao qual os controles estão sendo dirigidos;
- avaliar a suscetibilidade do mal uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas na prestação de contas (*accountability*) e o descumprimento de leis e regulamentos;



-
- identificar e compreender os controles relevantes;
 - determinar o que já se conhece sobre a eficácia do controle;
 - avaliar a adequação do planejamento do controle;
 - determinar, através de provas, se os controles são eficazes;
 - relatar sobre as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.

As EFSs também têm interesse em assegurar que existam sólidas unidades de auditoria interna onde seja necessário. Essas unidades de auditoria se constituem em um elemento importante de controle interno ao fornecer métodos contínuos para o aprimoramento das operações de uma organização. Em alguns países, no entanto, as unidades de auditoria interna podem não ter independência, ser deficientes, ou não existir. Nesses casos, a EFS deve, sempre que possível, oferecer assistência e orientação para estabelecer e desenvolver essas capacidades e para assegurar a independência das atividades do auditor interno. Essa assistência pode incluir assessoramento ou empréstimo de pessoal, realização de conferências, compartilhamento de material de capacitação e desenvolvimento de metodologias e programas de trabalho. Isso deve ser feito sem ameaçar a independência da EFS ou do auditor externo.

A EFS também necessita desenvolver uma boa relação de trabalho com as unidades de auditoria interna, para que a experiência e o conhecimento possam ser compartilhados e o trabalho mútuo possa ser suplementado e complementado. Incluir as observações da auditoria interna e reconhecer suas contribuições nos relatórios de auditoria externa, quando for o caso, podem também fortalecer essa relação. A EFS também deve desenvolver procedimentos de avaliação do trabalho da unidade de auditoria interna, para determinar em que extensão essa pode ser confiável. Uma sólida unidade de auditoria interna pode reduzir o trabalho de auditoria da EFS e evitar uma desnecessária duplicidade de trabalho. A EFS deve assegurar seu acesso aos relatórios da auditoria interna, aos respectivos papéis de trabalho e às informações de decisões da auditoria.

As EFSs devem também exercer um papel de liderança sobre o restante do setor público, mediante o estabelecimento de seus próprios parâmetros para o controle interno da organização, de uma forma coerente e consonante com os princípios expostos nestas diretrizes.



Não apenas as EFSs, mas também os auditores externos possuem um papel relevante na contribuição para o alcance dos objetivos de controle interno, em particular "no cumprimento de suas obrigações de prestar contas" e "na salvaguarda de recursos". Isso porque a auditoria externa das informações e dos demonstrativos financeiros é parte integrante da *accountability* e da boa administração. As auditorias externas ainda são o mecanismo essencial, através do qual os entes externos avaliam o desempenho em confronto com a informação não-financeira.

Legisladores e reguladores

A legislação pode fornecer um entendimento comum sobre a definição de controle interno e os objetivos a serem alcançados. Também pode prescrever as políticas que os interessados internos e externos devam seguir ao desempenhar seus respectivos papéis e responsabilidades para com o controle interno.



Anexo 1: Ejemplos





Cumprimento das obrigações de *accountability*. Exemplo (1): Um departamento responsável pela administração do transporte seguro por rio e mar foi organizado pelos diferentes departamentos de serviço responsáveis pela pilotagem, balizamento, inspeção da qualidade da água, promoção de utilização de meios de transporte hidroviários, investimento e manutenção da infraestrutura (pontes, diques, canais e eclusas).

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
Para cada um dos departamentos de serviço é designado um gerente operacional que deve se reportar ao gerente geral do departamento. Os gerentes operacionais devem ter as habilidades necessárias e a autoridade para tomar determinadas decisões. Todos eles também firmam compromisso com um código de conduta adequada.	Os possíveis riscos são choque de barcos, derramamento de matéria tóxica ou combustível e explosão de diques. Se os problemas estiverem relacionados com negligência por parte do departamento de governo, este poderá sofrer uma severa sanção.	Os procedimentos de controle que podem ser adotados são a pilotagem de barcos por comandantes competentes; colocação de bóias, faróis e sinalizadores; inspeção visual aérea; e coleta de amostras de água.	A informação e comunicações com esta situação podem ser o relato de colisões para prevenir outros barcos, informar aos barcos sobre as condições climáticas, publicar os nomes das substâncias poluentes, as sanções que os responsáveis podem enfrentar e as ações corretivas adotadas.	Um monitoramento do número de colisões, agressões ao meio ambiente, resultados das amostras e uma comparação com outros países e com dados históricos podem ajudar a monitorar a eficácia e a eficiência da pilotagem de barcos, da colocação de faróis, bóias e sinalizadores, das inspeções e das amostras de água.

Cumprimento das obrigações de accountability. Exemplo (2): O gerente do departamento de esportes estipulou, no ano passado, o objetivo segundo o qual a prática de esportes aumentaria em 15% nos anos seguintes.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
<p>Em função da boa reputação do gerente, o comitê executivo confiou nele e não realizou as reuniões de monitoramento para avaliar o progresso do seu trabalho.</p> <p>(A situação mencionada acima não é um exemplo de boas práticas)</p>	<p>Ao não especificar os objetivos, surge o risco deles não serem alcançados. Também existe perigo de que os relatórios não sejam feitos a tempo, por que o gerente quer esperar para emitir o relatório quando puder afirmar que cumpriu o objetivo de 15% de crescimento. Além disso, não foram especificados os indicadores de avaliação do crescimento de 15% e, desse modo, o gerente pode afirmar que o número de pessoas que praticam esporte aumentou ou que o número de horas de práticas esportivas aumentou, ou até que o número de centros de esportes ou clubes aumentou em 15%. Conseqüentemente, a qualidade da informação relatada decresce substancialmente.</p>	<p>O risco pode diminuir definindo diretrizes apropriadas para os relatórios e um modelo de relatório que defina a informação que deve ser transmitida.</p>	<p>O relatório deve ser enviado tempestivamente e de acordo com o modelo especificado. Deve especificar os objetivos do crescimento, os indicadores adotados e justificar a metodologia empregada. Toda a informação de suporte deve estar acessível.</p>	<p>A verificação da adequação ou não do relatório, de quais informações são fornecidas ou omitidas podem ser uma forma de monitoramento.</p>





Exemplo do cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis: o Ministério da Defesa quer comprar novos aviões de combate através de um contrato administrativo e publica todas as condições e procedimentos para essa licitação governamental. Todas as propostas que chegam são mantidas lacradas até que se encerre o prazo estabelecido. Quando o prazo é encerrado, todas as propostas são abertas na presença dos gerentes responsáveis e de alguns funcionários. Somente essas propostas serão analisadas e comparadas para que seja decidida qual dentre elas é a mais adequada.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
A equipe que executará esta transação é composta por pessoas competentes, que assinam um documento assegurando não possuir relações financeiras ou de qualquer outra natureza, com nenhum dos licitantes. Os gerentes responsáveis e os funcionários também assinam o documento.	Um dos riscos relacionados com as licitações governamentais e contratos administrativos são as relações internas. Um dos licitantes pode ter conhecimento prévio sobre a oferta de outros licitantes e pode formular uma proposta que resulte vencedora, utilizando essa informação, mas que não seja a melhor opção entre todas as propostas. Outro risco consiste em selecionar a proposta errada, que pode resultar em um novo contrato administrativo, porque o anterior não cumpriu com as expectativas. Além disso, outros licitantes que tenham se sentido prejudicados podem entrar com recursos.	Para reduzir os riscos, os procedimentos devem ser desenvolvidos e aplicados em concordância com todas as leis pertinentes e regulamentos concernentes aos contratos administrativos.	Os procedimentos relacionados com a publicação das condições para essa licitação pública, a avaliação das propostas recebidas e a divulgação da proposta selecionada devem ser documentados, por escrito, detalhando todas as medidas adotadas. Ao avaliar as propostas, todos os motivos pelos quais uma proposta foi ou não escolhida devem ser documentados.	A auditoria interna pode fazer exames de documentação e acompanhamento dos recursos.

Operações regulares, éticas, econômicas, eficientes e efetivas. Exemplo (1): O departamento de cultura quer aumentar as visitas que o público faz ao museu. Para alcançar essa meta, propõe construir novos museus, dar a cada cidadão um *cheque cultural* e diminuir o custo das entradas. Para ser econômica, eficiente e efetiva, a administração deve considerar e avaliar se os objetivos podem ser alcançados da forma como foram concebidos nas propostas, e quanto cada uma dessas propostas custará.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
<p>O departamento de cultura necessita assegurar-se de que a estrutura da organização é adequada para apoiar e supervisionar o planejamento e a construção das obras propostas, bem como para o planejamento e funcionamento dos novos museus.</p>	<p>O fato de as visitas ao museu não aumentarem é um risco possível. Também existe o risco de que algumas das propostas excedam seu orçamento. Por exemplo, se a redução do preço das entradas não aumentar o número de visitas ao museu, isso reduzirá a receita governamental. Além disso, construir novos museus sem o planejamento necessário e sem levar em conta as especificidades da iluminação, temperatura e segurança pode resultar em ajustes muito caros durante ou depois da construção.</p>	<p>Os procedimentos de controle relacionados aos riscos mencionados anteriormente podem ser um controle orçamentário que compare o realizado com o previsto, monitoramento do progresso da construção e a solicitação de justificativas para gastos superiores aos do orçamento.</p>	<p>A informação e comunicação relacionadas a este exemplo podem consistir na documentação das reuniões com arquitetos, corpo de bombeiros (para normas de segurança), artistas e outros. Pode também conter diferentes relatórios relacionados ao acompanhamento do orçamento e à evolução do trabalho de construção.</p>	<p>A análise das justificativas dos gastos superiores aos orçados e do valor de despesas relacionadas a atrasos nos serviços ou nos pagamentos faz parte do monitoramento.</p>





Operações regulares, éticas, econômicas, eficientes e eficazes. Exemplo (2): O governo quer desenvolver a agricultura e melhorar a qualidade de vida no campo. Ele fornece recursos para subsidiar a construção de poços de irrigação e drenagem.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
<p>O governo deve se assegurar de que dispõe de um departamento apropriado para implementar e conduzir a operação de concessão de subsídio e criar os mecanismos apropriados para concluir o projeto no prazo e de maneira eficiente.</p>	<p>Os riscos são que associações inescrupulosas qualifiquem-se para obter o empréstimo, mas não utilizem esse recurso para o que foi destinado.</p>	<p>Os procedimentos de controle podem ser: verificar as qualificações das associações que se inscrevem para receber o empréstimo; comparar, <i>in loco</i>, o progresso dos trabalhos de construção e os respectivos relatórios de progresso; verificar as despesas da associação através da análise de suas faturas, e adiar a liberação do subsídio (ou parte dele) até que a avaliação esteja concluída.</p>	<p>Relatórios de progresso, detalhando os custos e o número de poços que foram drenados e a área que foi irrigada (número de hectares). (Cópia de faturas são requeridas para justificar as despesas subsidiadas.</p>	<p>O monitoramento pode consistir na análise da drenagem dos poços e da construção do sistema de irrigação e na comparação com outros projetos similares. O monitoramento dos resultados obtidos nas terras irrigadas pode, também, ser considerado.</p>

Salvaguarda de recursos. Exemplo (1): O Ministério da Defesa tem construído depósitos – almoxarifados e postos de combustível militares. O comando militar tem a política de que esses suprimentos sejam apenas para o uso profissional dos militares, e não para seu uso pessoal.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
<p>Políticas adequadas sobre o capital humano seriam efetivas para recrutar e manter o pessoal adequado para dirigir e colocar em funcionamento tais depósitos.</p>	<p>Os riscos existentes são que as pessoas possam querer roubar armas para usá-las inapropriadamente ou vendê-las. Outros suprimentos, como o combustível, podem também ser vulneráveis ao roubo.</p>	<p>Os procedimentos de controle compatíveis com esses riscos podem ser a construção de cercas e muros em torno dos depósitos e postos, ou a colocação de guardas armados com cachorros nas entradas. Checar regularmente o inventário com o material e determinar que se estabeleça que os suprimentos somente possam ser entregues com a aprovação de um oficial superior também ajudarão a salvaguardar os bens.</p>	<p>Relatórios sobre danos nas cercas e diferenças encontradas na entrega dos suprimentos. Procedimentos e aprovações de fornecimento também oferecem informação e comunicação relacionadas a esse tema.</p>	<p>O monitoramento pode ser uma inspeção das cercas, das entregas não comunicadas de material, do movimento de entrada e saída de estoques ou, até, um teste secreto sobre a segurança.</p>





Salvaguarda de recursos. Exemplo (2): Grandes quantidades de informação sensível são armazenadas nos sistemas informatizados em uma agência do Ministério da Justiça. No entanto, a importância dos controles de tecnologia da informação (TI) é negligenciada e, conseqüentemente, o controle da TI apresenta inúmeras deficiências.

Ambiente de controle	Avaliação de risco	Procedimentos de controle	Informação e comunicação	Monitoramento
A gerência deve comprometer-se com a competência e com boas práticas envolvendo a TI, e oferecer capacitação apropriada nessa área. As políticas de capital humano também exercem um papel importante no estabelecimento de um ambiente de controle positivo para as questões relacionadas a TI.	Ao nível dos controles gerais, a agência não tem: limitado o acesso do usuário a somente àquelas informações necessárias ao desempenho das suas atividades; desenvolvido um sistema adequado de controle informatizado para proteger os programas e os dados sensíveis; documentado as mudanças de <i>software</i> ; segregado as atividades incompatíveis; buscado a continuidade do serviço; protegido a rede contra uso não autorizado. Ao nível de controle da aplicação, a agência não tem mantido as autorizações de acesso. (Este não é um exemplo de boas práticas)	A agência pode: implementar acessos lógicos (exemplo: senhas) e controles de acesso físico (exemplo: travas, cartões de identificação, alarmes); negar, a alguns usuários, acesso ao sistema operacional; limitar o acesso, ao ambiente de desenvolvimento de aplicação, ao pessoal autorizado; utilizar “relatórios diários de auditoria” para registrar todos os acessos (tentativas de acesso) e tentativas de violações à segurança; possuir um plano de contingenciamento e de recuperação para assegurar a acessibilidade a recursos críticos e facilitar a continuidade das operações em casos críticos; possuir sistemas de segurança interno (<i>firewall</i>) e monitorar a atividade do servidor da página <i>web</i> para assegurar o tráfego pela rede.	Os procedimentos de controle em TI devem ser acessíveis e as mudanças devem estar documentadas antes que o <i>software</i> comence a operar. Devem ser desenvolvidas as políticas e as atribuições que obedecem ao princípio de segregação de funções. Os registros de acessos (tentativas) e comandos (não autorizados) devem ser periodicamente revistos e comunicados.	Executar uma auditoria em TI, simulando um desastre, e monitorar as atividades do ambiente <i>web</i> podem ser parte do monitoramento do ambiente de TI.

Anexo 2: Glossário



Este glossário foi elaborado objetivando fornecer uma compreensão comum dos termos mais importantes utilizados nessas diretrizes, acerca das definições e práticas do controle interno. Além das definições que introduzimos nesse documento, também utilizamos definições existentes, tomadas das diversas fontes citadas:

- Código de ética e normas de auditoria, INTOSAI, 2001. (Normas de Auditoria INTOSAI).
- Controle Interno - Marco integrado, COSO, 1992. (COSO 1992).
- Glossário, Escritório para as publicações oficiais das comunidades europeias, P. Everard e D. Wolter, 1989. (glossário).
- Serviços de auditoria e segurança: uma abordagem integrada, A. A. Arens, R. J. Elder e M. S. Beasley, Edição internacional Prentice Hall, 9ª ed., 2003. (Arens, Elder & Beasley).
- Notas de apresentação COSO “Guia de administração de risco em uma organização”, COSO, 2003. (COSO ERM).
- Manual de auditoria internacional, pronunciamentos sobre ética e segurança, IFAC, 2003. (IFAC).
- Livro Fonte da Transparência Internacional. (Transparência Internacional).
- XVI INCOSAI, Montevideu, Uruguai, 1998, Comunicação do Tema Principal 1 A (Prevenção e detecção de fraudes e corrupção), Fevereiro 1997. (XVI INCOSAI, Uruguai, 1998).
- “Guia de práticas profissionais, Instituto de Auditores Internos. (IIA).

A

Accountability (Obrigação de Prestar Contas)

O processo no qual as organizações de serviço público e os indivíduos que as constituem são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a salvaguarda de recursos públicos e todos os aspectos do seu desempenho.

Obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada, de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues.



Accountability Pública (Obrigação de Prestar Contas Públicas)

A obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades (Normas de Auditoria INTOSAI).

Acesso físico

No controle de acesso, ter acesso a áreas físicas e entidades (ver acesso lógico).

Acesso lógico

O ato de ter acesso aos dados de um computador. O acesso pode estar limitado apenas para consulta, porém direitos de acesso mais extensivos incluem a capacidade de alterar os dados, criar novos arquivos e apagar arquivos existentes (ver acesso físico).

Administração

Compreende os dirigentes e outros que também realizam funções gerenciais superiores. A administração ou gerência inclui diretores e o comitê de auditoria somente nos casos em que esses cumprem tais funções (IFAC).

Ambiente de controle

O ambiente de controle estabelece o perfil de uma organização, influenciando na consciência das pessoas acerca do controle. É o fundamento para todos os componentes do controle interno, fornecendo o conjunto de regras e a estrutura.

Aplicativo

Programa de computador projetado para auxiliar as pessoas a realizar determinado tipo de trabalho, incluindo funções especiais, tais como relações de pagamento, controle de inventário, contabilidade e apoio. Dependendo da tarefa para a qual foi projetado, o aplicativo pode manipular textos, números, gráficos ou uma combinação desses elementos.

Auditores internos

Examinam e contribuem para a eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações, mas não possuem responsabilidade primária pelo planejamento, implementação, manutenção e documentação do processo.



Auditoria

Revisão das atividades e das operações de uma organização, para assegurar que essas estão sendo executadas ou estão funcionando de acordo com os objetivos, o orçamento, as regras e as normas. O objetivo dessa revisão é identificar, em intervalos regulares, desvios que podem requerer uma ação corretiva (glossário).

Auditoria externa

Auditoria realizada por um corpo técnico externo e independente do auditado, com o propósito de emitir uma opinião ou um relatório sobre a prestação de contas e as demonstrações financeiras, a regularidade e a legalidade das operações e/ou da gestão financeira (glossário).

Auditoria interna

- Meio funcional que permite aos dirigentes de uma entidade receber de fontes internas a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam com as probabilidades de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas reduzidas ao mínimo. A auditoria interna possui muitas das características da auditoria externa, porém pode, perfeitamente, atender a instruções dos dirigentes da entidade a que deve informar (Normas de auditoria da INTOSAI).
- Uma atividade independente, de segurança objetiva e de caráter consultivo, concebida para agregar valor e aprimorar as operações de uma organização. Auxilia uma organização a atingir seus objetivos, mediante um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia do processo de gestão de risco, de controle e de governança (IIA, IFAC).
- A auditoria interna é uma atividade de avaliação estabelecida dentro de uma entidade como um serviço para a mesma. Suas funções incluem, dentre outras, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia da contabilidade e dos sistemas de controle interno (IFAC).

Avaliação de risco

A avaliação de risco é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e a determinação de resposta apropriada.



C

Ciclo de avaliação de risco

É um processo contínuo e repetitivo para identificar e analisar as mudanças nas condições, oportunidades e riscos, e realizar as ações necessárias, em especial as modificações no controle interno dirigidas às mudanças de risco. Os perfis de risco e os controles a eles associados devem ser revisados e repensados com regularidade, de modo a garantir que o perfil de risco continua sendo válido, que as respostas ao risco continuam sendo adequadas e apropriadamente direcionadas, e que os controles para mitigá-lo continuam sendo eficazes na medida em que os riscos mudam com o tempo.

Conformidade / Cumprimento

Relaciona-se com a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis a uma entidade (COSO 1992).

Conformidade e aderência a políticas, planos, procedimentos, leis, regulamentos, contratos ou outros requisitos (IIA).

Comitê de auditoria

É um comitê da Mesa Diretora, cuja função é tipicamente focada em aspectos de informação financeira e nos processos gerenciais da entidade para administrar o risco do negócio e o risco financeiro, e para o cumprimento de significativos requisitos legais, éticos e regulamentares. O Comitê de Auditoria normalmente auxilia a Mesa com uma visão geral sobre: (a) a integridade dos demonstrativos financeiros da entidade; (b) o cumprimento dos requisitos legais e regulamentares; (c) as qualificações e independência dos auditores; (d) o desempenho do auditor interno da entidade e dos auditores independentes; e (e) as remunerações dos dirigentes da entidade.

Componente do controle interno

Um dos cinco elementos do controle interno. Os componentes do controle interno são o ambiente de controle interno da entidade, a avaliação de risco, os procedimentos de controle, a informação e comunicação, e o monitoramento (COSO 1992).

Conluio

Um esforço corporativo entre funcionários para defraudar recursos financeiros, estoque ou outros bens de uma empresa (Arens, Elder & Beasley).



Controle

- 1. Um substantivo, utilizado como sujeito, exemplo: existência de controle – uma política ou procedimento que é parte do controle interno. Um controle pode existir dentro de qualquer dos cinco componentes. 2. Um substantivo, utilizado como objeto, exemplo: efetuar controle – o resultado de políticas e procedimentos planejados para controlar; este resultado pode ou não ser um controle interno efetivo. 3. Um verbo, exemplo: controlar, regular, estabelecer ou implementar uma política que se destina ao controle (COSO 1992).
- Qualquer ação tomada pela gerência, direção e outros setores para administrar o risco e aumentar as possibilidades de que os objetivos e metas sejam alcançados. A administração planeja, organiza e dirige a gestão com as ações adequadas para proporcionar uma garantia razoável de que os objetivos e metas sejam alcançados (IIA).

Controle de acesso

Em tecnologia da informação, os controles planejados para proteger os recursos de modificações não autorizadas, perda ou exposição.

Controle de continuidade de serviço

Esse tipo de controle envolve assegurar que, quando ocorram eventos inesperados, as operações críticas continuem sem interrupção ou sejam rapidamente reassumidas, e a informação crítica e sensível seja protegida.

Controles de aplicativos

- A estrutura, políticas e procedimentos que são aplicados em separado aos sistemas individuais de aplicativos e que são projetados para cobrir o processamento de dados em *softwares* aplicativos específicos.
- Procedimentos programados nos aplicativos e no respectivo manual de procedimentos, projetados para ajudar a assegurar a integridade e exatidão do processamento da informação. Os exemplos incluem revisões computadorizadas da entrada de dados, seqüência numérica de revisões e procedimentos manuais para monitorar os itens listados em relatórios de exceção (COSO 1992).

Controle de detecção

Um controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto (em contraste com o controle preventivo) (COSO 1992).



Controle interno

O controle interno é um processo integrado que está afeto à gerência e ao corpo de funcionários da entidade e é estruturado para administrar os riscos e para oferecer segurança razoável de que na busca de sua missão, os seguintes objetivos gerais estão sendo alcançados: executar as operações de forma regular, ética, econômica, eficiente e eficaz, cumprindo com as obrigações de prestar contas (*accountability*) e com todas as leis pertinentes, assim como os regulamentos e a salvaguarda dos recursos contra a perda, mau uso e danos.

Uma garantia independente e objetiva, e uma atividade de consultoria projetada para proporcionar valor agregado e melhorar a operacionalidade da organização ajudam à organização a cumprir seus objetivos, mediante o uso de um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia nos processos de gestão do risco, controle e governança (IIA).

Controle orçamentário

Controle mediante o qual uma autoridade que liberou um orçamento para uma entidade assegura que o orçamento está sendo implementado de acordo com as estimativas, autorizações e regulamentos.

Controle preventivo

Um controle definido para evitar ações ou resultados não previstos (comparar com controle de detecção) (COSO 1992).

Controles computadorizados

1. Controles executados por computador, exemplo: controles programados no *software* do computador (em oposição aos controles manuais).
2. Controles sobre o processamento da informação, consistindo de controles gerais e controles de aplicativos (tanto programados como manuais) (COSO 1992).

Controles do sistema de *software*

Controles sobre o elenco de programas de computadores e respectivas rotinas, projetadas para operar e controlar as atividades de processamento dos equipamentos computacionais.



Controles gerais

- Os controles gerais são a estrutura, políticas e procedimentos que se aplicam a todos ou a uma grande parte dos sistemas de informação de uma entidade e ajudam a assegurar sua correta operação. Eles produzem o ambiente no qual operam os sistemas de aplicação e controles.
- Políticas e procedimentos que ajudam a assegurar a continuidade e a operação apropriada dos sistemas de informação. Incluem controles sobre gerenciamento da tecnologia da informação, infra-estrutura da tecnologia da informação, gestão de segurança, aquisição, desenvolvimento e manutenção de *software*. Os controles gerais dão suporte ao funcionamento dos controles de aplicativos programados. Outros termos por vezes utilizados para descrever os controles gerais são: controles gerais de computação e controles de tecnologia da informação (COSO ERM).

Controles manuais

São os controles executados manualmente, não através do computador (comparar com controles computadorizados) (COSO 1992).

Corrupção

- Qualquer forma de utilização não ética da autoridade pública para obtenção de vantagem pessoal ou particular (INTOSAI XVI, Uruguai, 1998).
- O mau uso do poder outorgado, para o benefício particular (Transparência Internacional).

COSO

Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway*, um grupo de várias organizações de contabilidade. Em 1992 publicou um estudo relevante sobre o controle interno intitulado *Controle Interno: marco integrado*. O estudo é muitas vezes chamado de *Relatório COSO*.

D

Dados

Fatos e informação que podem ser comunicados ou manipulados.



Deficiência

Uma falha percebida no controle interno, potencial ou real, ou uma oportunidade para fortalecer o controle interno, para oferecer uma maior probabilidade de que os objetivos da entidade sejam alcançados (COSO 1992).

Diagramação de fluxo

Ilustra um fluxo de procedimentos, informação ou documentos. Essa técnica torna possível que se dê uma descrição sintética de procedimentos ou circuitos complexos (glossário).

Documentação

A documentação suporte do controle interno é a evidência material e escrita dos componentes do processo de controle interno, incluindo a identificação das políticas e da estrutura de uma organização, suas categorias operacionais, seus procedimentos de controle e respectivos objetivos. Esses devem estar evidenciados em documentos, tais como diretrizes gerenciais, políticas administrativas, manuais de procedimento e manuais de contabilidade.

O exame do auditor dos documentos do cliente e dos registros para fundamentar a informação que está ou deve estar incluída nas demonstrações financeiras (Arens, Elder e Neasley).

E

Economia

- Consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado (Normas de auditoria INTOSAI).
- Aquisição dos recursos financeiros, humanos e materiais, no momento adequado, ao menor custo, que sejam mais adequados em termos de qualidade e quantidade.

Econômico

Sem desperdício nem extravagância. Significa adquirir a quantidade necessária de recursos, na qualidade adequada, entregues no momento e no lugar correto, ao custo mais baixo.



Eficácia

- A medida em que se alcançam os objetivos e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados alcançados (Normas de auditoria INTOSAI).
- O grau em que os objetivos estabelecidos são alcançados sob a ótica do custo-eficácia (glossário).

Eficaz

Refere-se ao cumprimento dos objetivos ou ao grau dos resultados alcançados por uma atividade frente aos objetivos ou aos efeitos pretendidos daquela atividade.

Eficiência

- Relação entre o produto – expresso em bens, serviços e outros produtos - e os recursos utilizados para produzi-los (Normas de auditoria INTOSAI).
- Utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a maximizar os produtos obtidos com uma determinada quantidade de recursos, ou a minimizar os insumos para obtenção de determinada quantidade e qualidade de produtos (glossário).

Eficiente

Refere-se aos recursos utilizados e os produtos gerados para alcançar os objetivos. Significa que o mínimo de insumos são utilizados para se obter uma determinada quantidade e qualidade de produtos, ou o máximo de produtos com uma determinada quantidade e qualidade de insumos.

Entidade

Uma organização de qualquer tamanho estabelecida com um propósito particular. Uma entidade, por exemplo, pode ser uma empresa de negócios, uma organização sem fins lucrativos, uma organização governamental ou instituição acadêmica. Outros termos usados como sinônimos são organização ou departamento (COSO 1992).

Entidade Fiscalizadora Superior (EFS)

Órgão público de um Estado que, qualquer que seja a sua denominação ou a forma em que seja constituído ou organizado, exerce, em virtude da lei, a suprema função de auditoria pública desse Estado (Normas de auditoria INTOSAI & IFAC).



Entrada

Qualquer informação introduzida em um computador ou o processo de inserir dados no computador.

Ético

Relacionado com princípios morais.

F**Fluxograma**

Uma representação gráfica dos documentos e arquivos do cliente, e a seqüência na qual eles são processados (Arens, Elder & Beasley).

Fraude

Interação ilegal entre duas entidades, na qual uma das partes intencionalmente defrauda a outra, através de representações falsas para obter vantagens ilícitas ou injustas. Envolve atos fraudulentos, ardis, omissões ou quebra de sigilo, utilizados para obter alguma vantagem injusta ou desonesta (INCOSAI XVI, Uruguai 1998).

I**Incerteza**

Incapacidade de saber com antecedência a real probabilidade ou impacto de eventos futuros (COSO ERM).

Independência

- A liberdade que se dá a uma instituição de auditoria e a seus auditores para atuar em acordo com as atribuições de auditoria que lhes são conferidas, sem nenhuma interferência externa.
- A liberdade da EFS, nas matérias que são objeto de auditoria, para atuar conforme sua competência legal de auditoria, sem sujeição a diretrizes ou interferências externas de nenhuma classe (Normas de auditoria INTOSAI).
- A liberdade das condições que ameacem a objetividade ou a aparência de objetividade. Tais ameaças à objetividade devem ser administradas nos níveis individual com o auditor, de compromisso, funcional e organizacional (IIA).
- A habilidade de um auditor para manter um ponto de vista imparcial no desempenho de serviços profissionais (independência de fato) (Arens, Elder & Beasley).



-
- A habilidade de um auditor para manter um ponto de vista imparcial diante dos olhos dos demais (aparência de independência) (Arens, Elder & Beasley).

Instituição de auditoria

Organização pública que, qualquer que seja a sua denominação ou a forma em que seja constituída ou organizada, executa atividades de auditoria externa em conformidade com a lei (glossário).

Intervenção administrativa

Ações administrativas para anular políticas ou procedimentos destinados a propósitos legítimos; a intervenção administrativa geralmente é necessária para lidar com transações ou eventos não-rotineiros e não-normatizados que de outra forma seriam tratados de modo inadequado pelo sistema (comparar esse termo com o de Sustação de ato administrativo) (COSO 1992).

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

O Instituto de Auditores Internos é uma organização que estabelece normas éticas e de procedimentos, promove capacitação e fortalece o profissionalismo entre seus membros.

L

Limitações inerentes

As limitações de todos os sistemas de controle interno. As limitações se relacionam aos limites do julgamento humano; restrições de recursos e a necessidade de considerar o custo dos controles em relação aos benefícios esperados; a realidade é que podem ocorrer colapsos; e a possibilidade de sustar atos administrativos e conluíus (COSO 1992).

M

Mapa de risco

Uma visão conjunta ou matriz dos riscos-chave enfrentados por uma entidade ou uma unidade, que inclui o nível de impacto (exemplo: alto, médio, baixo), bem como a probabilidade de que o evento ocorra.



Mainframe

Computador de grande porte destinado às atividades de processamento de dados mais intensivas. Os computadores de grande porte ou servidores são usualmente compartilhados por múltiplos usuários conectados através de terminais.

Mensuração de risco

Significa estimar a importância de um risco e calcular a probabilidade de sua ocorrência.

Monitoramento

Monitoramento é um componente do controle interno e é o processo que avalia a qualidade do sistema de controle interno ao longo do tempo.

Moralidade/Integridade

A qualidade ou o estado de ser de um importante princípio moral; retidão, honestidade e sinceridade; o desejo de fazer as coisas corretamente, professar e viver de acordo com certos valores e expectativas (COSO 1992).

O**Objetividade**

Atitude mental de imparcialidade que permite que as EFSs, auditores externos e internos realizem suas atribuições de tal maneira que emitam uma opinião honesta no resultado de seus trabalhos, e que não sejam feitos comprometimentos de qualidade significativos. A objetividade requer que os auditores não subordinem seu julgamento sobre questões auditoriais à opinião de terceiros.

Operações

- Essa palavra usada com “objetivos” ou “controles” tem a ver com a eficácia ou a eficiência das atividades de uma entidade, incluindo suas metas de desempenho e rentabilidade e a salvaguarda de recursos (COSO 1992).
- As funções, processos e atividades através dos quais os objetivos de uma entidade são alcançados.



Orçamento

É a expressão financeira e quantitativa de uma programação de medidas planejadas para um determinado período. O orçamento é projetado com uma visão de planejamento de operações futuras e de revisões *ex post facto* dos resultados obtidos.

Ordenadamente

Significa de forma ordenada, ou metodicamente.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI)

INTOSAI é a organização profissional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFSs) nos países que pertencem às Nações Unidas ou a suas agências especializadas. As EFSs exercem um papel central na auditoria de contas e das operações governamentais, e na promoção de administrações financeiras sólidas e responsáveis por prestar contas dos seus governos. A INTOSAI foi fundada em 1953, vem crescendo dos 34 países membros iniciais para mais de 170 membros no presente.

P

Partes interessadas (stakeholders)

Entes que são afetados pela entidade, tais como os acionistas, as comunidades nas quais a entidade opera, funcionários, clientes e fornecedores (COSO ERM).

Poder Legislativo

A autoridade que, em um país, elabora as leis; por exemplo: um Parlamento (Normas de auditoria INTOSAI)

Política

Instrução gerencial sobre o que se deve fazer para efetuar um controle. Uma política serve como base para a implementação dos seus procedimentos (COSO 1992).

Procedimento

Uma ação que implementa uma política.



Projeto (*design*)

1. Intenção. Como utilizado na definição, o controle interno é destinado a fornecer segurança razoável para o alcance dos objetivos; quando a intenção se torna realidade, o sistema pode ser considerado eficaz. 2. Plano. A forma através da qual um sistema é concebido para funcionar, comparada à maneira que ele efetivamente funciona (COSO 1992).

Processamento

Em tecnologia da informação, a execução das instruções de um programa pela unidade central de processamento do computador.

Procedimento de controle

Os procedimentos de controle são as políticas e os procedimentos estabelecidos para enfrentar os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Os procedimentos que uma organização executa para tratar o risco se chamam procedimentos de controle interno. Os procedimentos de controle interno são uma resposta ao risco, já que eles são projetados para lidar com o nível de incerteza previamente identificado.

Procedimentos de usuário final

Referem-se à utilização de processamento de dados não centralizados (exemplo: que não sejam do departamento de TI), utilizando procedimentos automatizados desenvolvidos pelos usuários finais, geralmente com a ajuda de aplicativos (exemplo: planilha eletrônica e base de dados). Os processos do usuário final podem ser sofisticados e transformarem-se em uma fonte extremamente importante de gerenciamento de informação. Se eles estão documentados e testados adequadamente podem ser questionados.

Processo gerencial ou administrativo

A série de ações tomadas pela direção para administrar uma entidade. O controle interno é uma parte integrante do processo gerencial (COSO 1992).

Programa de segurança

Programa de toda uma organização para o planejamento e gerenciamento da segurança, que constitui o fundamento da estrutura de controle da segurança de uma organização e que reflete o compromisso da alta administração para lidar com os riscos de segurança. O programa deveria estabelecer um referencial e uma periodicidade para a avaliação de risco, desenvolvendo e implementando procedimentos eficazes de segurança, e realizando o monitoramento da eficácia desses procedimentos.



R

Rede

Em tecnologia da informação, um grupo de computadores e equipamentos conectados por instalações de comunicação. Uma rede pode envolver conexões permanentes, tais como cabos, ou conexões temporárias feitas através de telefone ou de outros meios de comunicação. Uma rede pode ser tão pequena como uma rede local composta por poucos computadores, impressoras ou outros equipamentos, ou pode ser composta por muitos computadores de grande e pequeno porte distribuídos em uma vasta área geográfica.

Revisões de edição

Controles programados concebidos nas primeiras fases de alimentação de dados para identificar campos com dados incorretos. Por exemplo, os caracteres alfanuméricos, que são introduzidos nos campos numéricos, podem ser rejeitados por esse controle. Controles de edição programada também podem ser aplicados, por exemplo, quando os dados das transações ingressam no ciclo de processamento de uma outra aplicação.

Risco

A possibilidade de que ocorra um evento adverso que afete o alcance dos objetivos (COSO ERM).

Risco aceitável

- A quantidade de risco à qual a entidade está preparada para enfrentar antes que se julgue necessária uma ação.
- Uma base ampla de quantidade de risco que uma companhia ou outra entidade está disposta a aceitar na busca de sua missão ou sua visão (COSO ERM).

Risco inerente

O risco para uma entidade na ausência de ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade do risco ou seu impacto (COSO ERM).

Risco residual

O risco que permanece depois que a gerência responde ao risco.



S

Saída

Em tecnologia da informação, os dados/informação produzidos pelo processamento informatizado de um computador, tal como uma informação gráfica apresentada em um terminal ou uma cópia impressa.

Setor público

O termo “setor público” refere-se aos governos nacionais, governos regionais (por exemplo: estadual, provincial, territorial), aos governos locais (por exemplo: municípios, povoados) e respectivas entidades governamentais (por exemplo: agências, diretorias, comissões e empresas) (IFAC).

Segurança razoável

- Equivale a um nível satisfatório de confiança segundo determinadas considerações de custos, benefícios e riscos.
- O conceito de que o controle interno, sem importar o quanto seja bem planejado e executado, não pode garantir que os objetivos da entidade serão alcançados. Isso se deve a limitações inerentes a todos os sistemas de controle interno (COSO 1992).

Sistema de controle interno (ou processo, ou arquitetura)

Um sinônimo de Controle Interno aplicado em uma entidade (COSO 1992).

Sistemas computadorizados de informação

Um ambiente de sistemas de informações computadorizados existe quando um computador de qualquer tipo ou tamanho está envolvido no processamento de informação (financeira) da entidade que tenha significado para a auditoria, seja este computador operado pela entidade ou por uma terceira parte (IFAC).

Segregação (ou separação) de funções

Para reduzir o risco de erro, desperdícios, ações equivocadas e o risco de não detectar estes problemas, nenhuma equipe ou indivíduo apenas deveria controlar todas as fases-chave (autorização, processamento, documentação e controle) de uma transação ou evento.



Sistema software

Software que trata fundamentalmente da coordenação e do controle do *hardware* e dos recursos de comunicação, acesso a pastas e arquivos, e do controle e programação de aplicativos.

Sustação de ato administrativo

Decisões administrativas de anular políticas ou procedimentos destinados a propósitos ilegítimos, com a intenção de obter ganhos pessoais, ou permitir a apresentação errada das demonstrações financeiras de uma entidade ou de situações de descumprimento da lei (comparar este termo com o de intervenção administrativa) (COSO, 1992).

T**Tolerância ao risco**

É a variação aceitável relativa à consecução dos objetivos (COSO ERM).

U**Unidade de auditoria interna**

- Departamento (ou atividade) dentro de uma entidade, à qual são confiadas revisões e avaliações dos sistemas e procedimentos da entidade para minimizar a probabilidade de fraude, erros e práticas ineficientes. A auditoria interna deve ser independente dentro de uma organização e reportar-se diretamente à direção.
- Um departamento, divisão ou equipe de consultores ou outros profissionais que oferece independência, segurança objetiva e serviços de consultoria projetados para agregar valor e melhorar o funcionamento de uma organização. Os procedimentos de controle interno ajudam uma organização a cumprir seus objetivos mediante o uso de um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e melhorar a eficácia nos processos de gestão de risco, controle e governança (IIA).

V**Valores éticos**

Valores morais que permitem que aquele que decide determine um curso apropriado de conduta. Esses valores devem estar baseados no que é “correto”, o que pode estar além daquilo que é legalmente exigido (COSO 1992).

Valor pelo dinheiro

Ver economia, eficácia e eficiência.





Cópias desta tradução podem ser adquiridas, sem custo, no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Centro Administrativo da Bahia, Plataforma 5. Salvador, Bahia (www.tce.ba.gov.br), no



Tribunal de Contas do Estado do Piauí, Avenida Pedro Freitas, 2100 - São Pedro, Teresina, Piauí e no



Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Avenida Teotônio Segurado 102 Norte - Conjunto 1, lotes 1 e 2, Palmas, Tocantins, Brasil.

Série Traduções:

1. Um modelo para Auditorias de Otimização de Recursos (*Value for Money Audits – VFM*)
2. Ajudando a nação a gastar sabiamente: um guia para o Escritório Nacional de Auditoria
3. Normas de Auditoria do NAO
4. Normas de Auditoria Governamental do GAO – Revisão 1994
5. Normas de Auditoria da INTOSAI
6. Glossário de Termos de Auditoria do Manual de Auditoria Integrada do OAG
7. Auditoria Integrada: Conceitos, Componentes e Características
8. *Accountability*, Contabilidade e Auditoria – Respondendo uma década de experiência
9. Auditoria de Eficiência: Guia de Auditoria do OAG – Partes I e II
10. Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional da INTOSAI
11. Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI
12. Normas de Auditoria Governamental do GAO – Revisão 2003, atualizada até setembro de 2005

Apoio:



Colaboradores:

