

## CONTROLE INTERNO NO BRASIL E NO MUNDO

**Autoria:** Patrícia Helena Murta Lemos, Poueri do Carmo Mário, Flavio Dias Rocha

### Resumo

Diante de reflexos de instabilidade político-econômica, percebidos tanto no cenário brasileiro quanto no cenário mundial, a abordagem acerca do tema controle interno vem crescendo cada vez mais entre a sociedade, governo, empresas e acadêmicos. Neste sentido, através de uma pesquisa qualitativa descritiva, o objetivo deste artigo foi descrever as principais convergências entre o controle interno no Brasil e no mundo. Os achados indicaram as características comuns, sendo que em especial, verificou-se tanto a existência de frentes que comungam de ações conjuntas e semelhantes no combate à corrupção quanto a adesão de novos modelos globais de controle interno e de gerenciamento de riscos. Por fim, este estudo evidencia, ainda que de maneira incipiente, o surgimento de novos modelos de controle interno sob um viés mais preventivo.

**Palavras-chave:** Administração Pública, Controle Interno, Gerenciamento de Riscos

### 1. Introdução

No Brasil, a Administração Pública é disciplinada pelo artigo 37 da Constituição Federal/1988 e Meirelles (2006) a define como “[...] a gestão de bens e interesses qualificados da comunidade no âmbito federal, estadual ou municipal, segundo os preceitos do Direito e da Moral, visando ao bem comum”.

Segundo Aragão (2004), a regulação estatal da economia é o conjunto de medidas legislativas, administrativas e convencionais, abstratas ou concretas, pelas quais o Estado, de maneira restritiva da liberdade privada ou meramente indutiva, determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem os interesses sociais definidos na Constituição e orientando-os em direções socialmente desejáveis.

O objetivo do controle na Administração Pública é o de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade (Di Pietro, 2007).

Sob o prisma mundial, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) definiu controle interno como plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro da empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Boynton, Johnson e Kell (2002) destacam que, ao adotar controles internos, a administração deve buscar três objetivos: confiabilidade das informações financeiras, obediência às leis e aos regulamentos (compliance) e eficácia/eficiência das operações.

De maneira geral, o processo de controle está relacionado diretamente com o processo de planejamento, na medida em que visa garantir o alcance dos resultados preestabelecidos.

Por outro lado, o gerenciamento eficaz de riscos como parte essencial da governança corporativa vem crescendo substancialmente. Esse fato ocorre porque as organizações estão sob pressão para identificar os principais riscos que afetam seus negócios (como social, ético, estratégico, operacional e financeiro) e explicar como esses riscos são gerenciados (IIA, 2012).

Existem muitas abordagens de gerenciamento de riscos corporativos demonstradas em diversas pesquisas nos últimos anos nos EUA, Reino Unido, Finlândia, Austrália e Alemanha (Eiteman, Stonehill & Moffett, 2013).

Como exemplo, o documento “*The Orange Book Management of Risk Principles and Concepts*” (Gerenciamento de Riscos – Princípios e Conceitos) produzido e publicado pelo Governo Britânico, foi amplamente utilizado como a principal referência do Programa de Gerenciamento de Riscos do Governo do Reino Unido, iniciado em 2001.

Alguns autores como Hoyt e Liebenberg (2014) também versam sobre os benefícios do gerenciamento de riscos corporativos e a abordagem crescente por acadêmicos.

Neste contexto, o objetivo geral desta pesquisa foi descrever as principais convergências entre o controle interno no Brasil e no mundo. De maneira específica, buscou-se demonstrar quais foram os avanços da legislação brasileira sobre o controle interno no âmbito da Administração Pública, bem como quais os principais registros e tendências sobre este tema ao redor do mundo.

## 2. Controle Interno no Mundo

Na perspectiva mundial, é de suma relevância destacar que, com a finalidade de estudar os fatores causais que conduzem a elaboração de relatórios financeiro-contábeis fraudulentos, surge em 1985, nos Estados Unidos a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Tradeway Commission* devido ao nome do primeiro presidente da comissão, James C. Tradeway Jr.

Por sua vez, o COSO foi uma iniciativa independente do setor privado com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver recomendações para organizações públicas e seus auditores independentes e para as instituições educativas.

Com o passar do tempo, esta Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations*. Atualmente, o COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança.

Outro marco importante na história do controle interno também se deu nos EUA, quando em 30 de julho de 2002, o Presidente George W. Bush assinou a Lei *Sarbanes-Oxley* e a apresentou ao conhecimento coletivo dos líderes empresariais e funcionários do governo no mundo inteiro.

Criada pelos senadores americanos, Paul Sarbanes e Michael Oxley, a Lei contém 11 títulos e foca principalmente a responsabilidade penal das diretorias empresariais. Repleta de reformas para governança corporativa, divulgação e contabilidade, a nova Lei busca “reparar” a perda da confiança pública nos líderes empresariais norte-americanos e enfatizar mais uma vez a importância dos padrões éticos na preparação de suas informações financeiras.

Essa lei foi uma resposta aos escândalos contábeis que envolveram grandes companhias entre as melhores consideradas para se trabalhar, do qual estabeleceu regras para a padronização e aperfeiçoamento dos controles financeiros das empresas que possuem capital negociado na Bolsa de Nova Iorque (Silva, Satim, Souza, Silva, & Henrique, 2007).

Nota-se que a falta de uma compreensão consistente sobre a gestão de riscos até há pouco tempo assemelhava-se ao que ocorria nos anos 1950, quando não havia consenso sobre o que seria controle interno, apesar de auditores e gestores concordarem com a sua importância (MOELLER, 2007). Para este autor, foi a partir do lançamento em 2004 do modelo COSO-ERM (Enterprise Risk Management) que o conceito de gerenciamento de riscos começou a ser compreendido.

Para a *Federation of European Risk Management Associations* (FERMA, 2003), a gestão de riscos é o processo através do qual as organizações analisam metodicamente os

riscos inerentes às suas atividades, para atingirem uma vantagem sustentada nas atividades individuais e no conjunto das atividades.

O modelo *ERM – Enterprise Risk Management* apresentado pelo COSO representa uma estrutura de fácil utilização pelas organizações, para avaliar e melhorar o gerenciamento de riscos (COSO, 2007). De acordo com o modelo, o gerenciamento de riscos corporativos é um processo dinâmico. Por exemplo, a avaliação de riscos não apenas dará origem a uma resposta aos riscos, mas também poderá influenciar as atividades de controle e destacar o fato de reconsiderar tanto as necessidades de informação e de comunicação da organização ou quanto as suas atividades de monitoramento. Desse modo, o gerenciamento de riscos corporativos não é um processo rigorosamente em série, pelo qual um componente afeta apenas o seguinte; é um processo multidirecional e interativo, segundo o qual quase todos os componentes podem e realmente influenciam os demais (COSO, 2007).

Neste framework, esse relacionamento é apresentado por meio de uma matriz tridimensional, em forma de cubo, apresentada na Figura 2:



FIGURA 2 - Metodologia ERM - Cubo Tridimensional  
Fonte: COSO (2007).

Conforme demonstrado na Figura 2, as quatro categorias de objetivos - estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade estão representados nas colunas verticais. Os oito componentes, nas linhas horizontais. A organização e as unidades de uma organização, na terceira dimensão do cubo (COSO, 2007).

Nessa estrutura, é importante destacar que existe um relacionamento direto entre os objetivos que uma organização se empenha em alcançar e os componentes do gerenciamento de riscos corporativos, que representam aquilo que é necessário para o seu alcance.

Já a declaração de posicionamento do *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2013) apresenta o modelo de Três Linhas de Defesa, que é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. O modelo apresenta um novo ponto de vista sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, e é aplicável a qualquer organização - não importando seu tamanho ou complexidade (IIA, 2013), conforme ilustrado pela Figura 3:

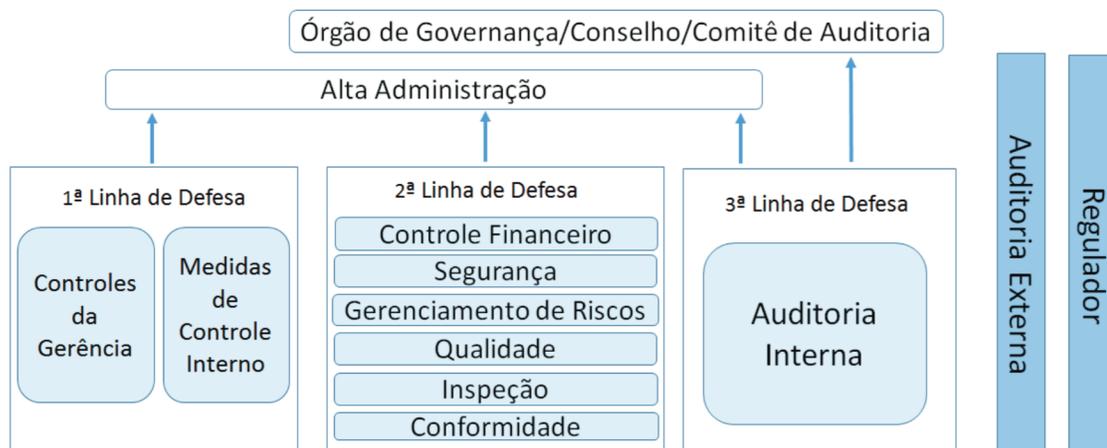


FIGURA 3 - As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles  
Fonte: IIA (2013). Adaptado pela autora.

De acordo a Figura 3, para o IIA (2013), as três linhas de defesa são divididas da seguinte forma:

- a) Primeira linha de defesa: os gerentes operacionais gerenciam os riscos e têm propriedade sobre eles. Eles também são os responsáveis por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles.
- b) Segunda linha de defesa: As áreas podem intervir diretamente, de modo a modificar e desenvolver o controle interno e os sistemas de riscos. Portanto, não pode oferecer análises verdadeiramente independentes aos órgãos de governança acerca do gerenciamento de riscos e dos controles internos.
- c) Terceira linha de defesa: Os auditores internos fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. Esse alto nível de independência não está disponível na segunda linha de defesa.

Segundo o IIA (2013), embora os órgãos de governança e a alta administração não sejam considerados dentre as três “linhas” desse modelo, nenhuma discussão sobre sistemas de gerenciamento de riscos estaria completa sem considerar, em primeiro lugar, os papéis essenciais dos órgãos de governança e da alta administração.

Os órgãos de governança e a alta administração são as principais partes interessadas atendidas pelas “linhas” e são as partes em melhor posição para ajudar a garantir que o modelo de Três Linhas de Defesa seja aplicado aos processos de gerenciamento de riscos e controle da organização (IIA, 2013).

### 3. Controle Interno no setor Público do Brasil

Silva (2004) registra que desde 1922 existia no Brasil a preocupação com o controle no setor público. Naquela época o controle interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade. Sua preocupação era no sentido de atender aos órgãos de fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

Em 1964, foi aprovada a Lei nº 4.320/64, que separa o controle interno do controle externo, esse de responsabilidade do Congresso Nacional e do TCU e aquele de responsabilidade do próprio Governo (LIMA, 2012).

Os autores Cruz e Glock (2007:33) afirmam que a Lei nº 4.320 exerce o papel de “*orientação das atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público no Brasil*”.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1967, a implantação do controle interno na Administração Pública tornou-se uma exigência, porém limitou-se ao Poder Executivo.

Roncalio (2009) afirma que “*naquela Carta Magna foi inclusa uma seção que tratava exclusivamente da fiscalização financeira e orçamentária a ser exercida pelos controles externo e interno*” (Roncalio, 2009:57).

Silva (2006) ressalta que nesse momento o sistema de controle interno da Administração Pública federal experimentou mudança significativa, com ênfase ao processo de fiscalização financeira.

Anos depois, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, a implantação de um sistema de Controle Interno na Administração Pública passou a ser uma exigência legal, ganhando vital importância. Em seu artigo 70 determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Essa constituição, atribui um rol de finalidades aos sistemas de controle interno de cada um dos Poderes.

Em 1992, foi sancionada a Lei nº 8.429/92, conhecida como Lei de Improbidade Administrativa, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na Administração Pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

Essa lei limitou-se a distinguir as espécies de atos de improbidade em três categorias distintas, conforme os resultados provocados para a Administração, a saber: atos de improbidade que importam em enriquecimento ilícito, que causam prejuízos ao erário e os que atentam contra os princípios da Administração.

Em 2000, foi sancionada a Lei Federal Complementar nº 101, popularmente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), impõe-se à Administração Pública diversos mecanismos visando garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa e, por consequência, a eliminação do endividamento. Assim, essa lei resgata na área pública os dois principais instrumentos de gestão: o planejamento e o controle (Cruz & Glock, 2007).

A LRF prevê que a fiscalização da gestão fiscal seja exercida pelo sistema de controle interno, enfatizando o acompanhamento das metas, a destinação de recursos públicos e a fiscalização e providências para o cumprimento de limites e condições estabelecidas na lei.

Em 01 de agosto de 2013 foi publicada a Lei nº 12.846, também conhecida como a “*nova lei anticorrupção*”. Em suma, a lei dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

Vigente desde 29 de Janeiro de 2014, esta legislação veio não somente combater a corrupção, mas regular a relação das entidades públicas e privadas. A maioria dos escândalos no Brasil, se não for todos, são resultados de uma relação ofensiva entre políticos, burocratas e empresários (Pumar, 2014).

A Figura 1 resume de maneira exemplificativa a evolução da legislação brasileira direcionada para o controle interno, no âmbito da Administração Pública, senão vejamos:

					Lei Complementar 101/2000 Responsabilidade Fiscal	Lei 12.846/2013 Anticorrupção
		CR/88	Lei 8.429/92 Improbidade Administrativa			
	CR/67				Estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal dos recursos	Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública
Lei 4320/64 Lei de Finanças Públicas	Inclui Sistema contábil, financeiro e auditoria, mas limita ao poder executivo	Controle integrado e sistêmico nos três poderes	Dispõe sobre sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito			
Dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços financeiros						

FIGURA 1 - Controle Interno na Administração Pública  
Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota-se, de acordo com a Figura 1, que a legislação brasileira vem apresentando avanços gradativos no que diz respeito ao controle dos atos praticados pelos representantes da Administração Pública. Percebe-se que, inicialmente, em 1964, a atenção era restrita a questões de cunho meramente orçamentário. Contudo, no decorrer dos anos seguintes, estendeu-se a sistemas integrados, abrangendo todos os poderes da Administração Pública, até a construção dos modelos atuais, em que há a responsabilização dos agentes públicos que praticam atos ilícitos ou lesivos.

#### 4. Resultados: Convergências entre o Brasil e o Mundo

Os resultados da pesquisa evidenciaram que existem convergências entre as abordagens sobre o Controle Interno no Brasil e no Mundo e que face ao cenário de instabilidade político-econômico mundial, governantes de todo o mundo se mobilizaram no intuito de desenvolver instrumentos internacionais que abrangessem a prevenção à criminalização e principalmente a corrupção.

Neste cenário, a Assembleia Geral das Nações Unidas reconheceu a importância de desenvolver um instrumento jurídico internacionalmente vinculante contra a corrupção e decidiu estabelecer um Comitê *ad hoc*, aberto a todos os Estados, com a tarefa de elaborar o referido documento (CGU, 2008). Decorridos os demais trabalhos do Comitê, em 9 de dezembro de 2003, deu-se a assinatura da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção (UNCAC), na cidade de Mérida, México.

Dessa forma, a UNCAC é o maior e mais completo instrumento contra a corrupção. No Brasil, a Convenção da ONU contra a Corrupção foi ratificada pelo Decreto Legislativo nº 348, de 18 de maio de 2005, e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 5.687, de 31 de janeiro de 2006.

Assim, com a priorização do combate à corrupção na agenda internacional e com a certeza de que sociedades justas e democráticas não podem desenvolver-se com o avanço dessa prática, diversos acordos multilaterais passaram a ser celebrados (CGU, 2008).

O debate a respeito da corrupção nas organizações tem se tornado cada vez mais profundo e relevante entre os diversos atores econômicos do mundo. Dessa forma, verifica-se o surgimento e a adesão, inclusive no Brasil, aos novos modelos globais de controle interno construídos e aplicados sob uma perspectiva mais preventiva e proativa pelos órgãos de controle.

Em relação às abordagens sobre gerenciamento de riscos, verifica-se que o assunto vem sendo estudado por pesquisadores no Brasil e no mundo, com destaque para (Dorfman, 2002; Brito, 2007; Moeller, 2007; Damodaran, 2009).

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vale ressaltar que o BID, o Banco Mundial e a INTOSAI reconheceram e adotaram o modelo ERM desenvolvido pelo COSO (INTOSAI, 2009), sendo que, no Brasil, o Tribunal de Contas da União, como membro da INTOSAI, também reconhece e utiliza o modelo ERM como base para as suas avaliações de controle interno no setor público (INTOSAI, 2009).

## 5. Conclusão

Um sistema de controle interno integrado é vital para manter a saúde financeira e econômica dos órgãos públicos e os benefícios não devem ser vistos apenas sob o prisma financeiro e orçamentário, tal como ocorria no Brasil, em meados de 1964.

A pesquisa evidencia que os modelos atuais de controle interno buscam consolidar meios para assegurar a conformidade das operações, o melhor emprego dos recursos, sendo que o maior desafio vem sendo o combate às fraudes, abusos e corrupção generalizadas em diversos setores do mundo inteiro.

A despeito da realidade brasileira, a legislação atual em vigor, além de prever a efetiva fiscalização no setor público, estabelece um rol de situações que caracterizam a responsabilização dos agentes públicos.

Percebe-se um elo de convergência entre as leis e modelos de controle interno que vem sendo aplicados no setor público do Brasil e em outros governos espalhados pelo mundo inteiro, tendo em vista a exposição a riscos e incertezas universais ou com características semelhantes, que podem afetar o desempenho político-econômico desejado.

A pesquisa revelou que as abordagens recentes sobre controle interno no Brasil e no mundo sofreram mudanças que vão além da criação de leis mais rígidas e coercitivas. Portanto, a adesão pelas organizações aos novos modelos globais de gerenciamento de riscos, como o modelo ERM desenvolvido pelo COSO e as três linhas de defesa sugerida pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2013), são exemplos que evidenciam, ainda que de maneira incipiente, o surgimento de novos modelos sob o viés de controle interno mais preventivo.

## 6. Referências

- ARAGÃO, A. S. (2004). Regulação da economia: conceito e características contemporâneas. *Revista do Direito da Energia*. 2, 144-201.
- BOYNTON, W. C., JOHNSON, R. N. & KELL, W.G. (2002). *Auditoria*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- CGU (2008). *Convenção das Nações Unidas contra a corrupção*. Brasília.
- BRITO, O.(2007). *Gestão de riscos: uma abordagem orientada a riscos operacionais*. São Paulo: Saraiva.
- COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (2007). *Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada*. São Paulo: Price Water House Coopers.

- CRUZ, F. & GLOCK, J.O. (2007). *Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os tribunais de contas*. 3. ed., São Paulo: Atlas.
- DAMORADAN, A. (2009). *Gestão estratégica do risco*. Porto Alegre: Bookman.
- DI PIETRO, M.S.Z. (2007). *Direito Administrativo*. 20 ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas.
- DORFMAN, M. S. (2002). *Introduction to risk management and insurance*. 7. ed. New Jersey: Prentice Hall.
- EITEMAN, D. K., STONEHILL, A. I. & MOFFETT, M. H. (2013). *Administração Financeira Internacional*. 12. ed. Porto Alegre: Bookman.
- FERMA – FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATIONS. (2003). Normas de gestão de riscos. Portugal: FERMA.
- HOYT, R. E. & LIEBENBERG, A.P. (2011). The Value of Enterprise Risk Management. *The Journal of Risk and Insurance*, 78(4), 2011, 795-822. Recuperado de: <<http://www.ermssymposium.org/pdf/papers/hoyt.pdf>, em jun. 2015.
- IIA - INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2013). Declaração de Posicionamento do IIA: Três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. Recuperado de <http://www.globaliaa.org/standards-guidance>, em jul de 2015.
- IIA - INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2012). Practice Guide: Coordinating Risk Management and Assurance. Recuperado de [http://www.felaban.net/archivos\\_boletines\\_clain/archivo20140723212217PM.pdf](http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20140723212217PM.pdf), em jun. 2015.
- INTOSAI (2009). Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. Recuperado de <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>, em abr. 2015.
- LIMA, L.C. M.(2012). *Controle Interno na Administração Pública: O controle interno na administração pública como um instrumento de accountability*. Monografia de especialização, Curso de Especialização Orçamento Público, Escola da Advocacia-Geral da União, Brasília, DF, Brasil.
- MEIRELLES, H.L. (2006). *Direito Administrativo Brasileiro*. 32 ed. São Paulo: Malheiros.
- MOELLER, R. (2007) *COSO enterprise risk management: Understanding the New Integrated ERM Framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc..
- PUMAR, S.M. (2014). Premências da Lei Anticorrupção 12846/2013 na Gestão Empresarial. *Anais do Congresso Nacional de Excelência em Gestão*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 10.
- RONCALIO, M.P. (2009). *Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- SILVA, L.M. (2004) *Contabilidade governamental*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- SILVA, A.S.R, SATIM, L. A., SOUZA, M. E. A., SILVA, R.F. & HENRIQUE, M.R. (2007). *A Lei Sarbanes Oxley E Seus Efeitos Nas Transparências Para Os Investidores Brasileiros Em Empresas S/A*. São Paulo: UNICASTELO, 2007. Recuperado de [http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Lei\\_Sarbanes\\_Oxley\\_e\\_seus\\_efeitos.pdf](http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Lei_Sarbanes_Oxley_e_seus_efeitos.pdf), em ago. 2015.
- SILVA, E. S. (2006). *Auditoria Operacional: um instrumento de controle social*. Recuperado de <http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/artigo1.pdf>, em out. 2008.