



Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Controle Interno - Estrutura Integrada

(Tradução livre do original em inglês)

Sumário Executivo

Maio de 2013

Traduzido por:





Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Controle Interno - Estrutura Integrada

(Tradução livre do original em inglês)

Sumário Executivo

Maio de 2013

Traduzido por:

Este projeto foi efetuado pelo COSO, cujo propósito é fornecer liderança de pensamento no desenvolvimento de estruturas abrangentes e diretrizes sobre controles internos, gerenciamento de riscos corporativos e fraude para aprimorar a performance e supervisão organizacional e reduzir a extensão das fraudes nas organizações. COSO é uma iniciativa do setor privado, patrocinado e financiado por:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executives International (FEI)
- Institute of Management Accountants (IMA)
- The Institute of Internal Auditor (IIA)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Membros do conselho

David L. Landsittel
Presidente do COSO

Mark S. Beasley
Douglas F. Prawitt
American Accounting Association

Richard F. Chambers
The Institute of Internal Auditors

Charles E. Landes
American Institute of Certified
Public Accountants

Marie N. Hollein
Financial Executives International

Sandra Richtermeyer
Jeffrey C. Thomson
Institute of Management
Accountants

PwC – Autor

Principais colaboradores

Miles E.A. Everson
Líder do Trabalho
Nova York, EUA

Stephen E. Soske
Sócio Líder do Projeto
Boston, EUA

Frank J. Martens
Diretor Líder do Projeto
Vancouver, Canadá

Cara M. Beston
Sócia
San Jose, EUA

Charles E. Harris
Sócio
Florham Park, EUA

J. Aaron Garcia
Diretor
San Diego, EUA

Catherine I. Jourdan
Diretora
Paris, França

Jay A. Posklensky
Diretora
Florham Park, EUA

Sallie Jo Perraglia
Gerente
Nova York, EUA

Conselho consultivo

Representantes das organizações patrocinadoras

Audrey A. Gramling

Bellarmine University
Fr. Raymond J. Treece
Professor Catedrático

Steven Jameson

Community Trust Bank
Vice-Presidente Executivo e
Diretor de Auditoria Interna & Riscos

J. Stephen McNally

Campbell Soup Company
Diretor de Finanças/Controller

Ray Purcell

Pfizer
Diretor de Controles Financeiros

William D. Schneider Sr.

AT&T
Diretor de Contabilidade

Membros encarregados

Jennifer Burns

Deloitte
Sócia

James DeLoach

Protiviti
Diretor Gerente

Trent Gazzaway

Grant Thornton
Sócio

Cees Klumper

The Global Fund to Fight AIDS,
Tuberculosis and Malaria
Diretor de Riscos

Thomas Montminy

PwC
Sócio

Alan Paulus

E&Y
Sócio

Thomas Ray

Baruch College

Dr. Larry E. Rittenberg

University of Wisconsin
Professor Emérito de Contabilidade
Presidente Emérito do COSO

Sharon Todd

KPMG
Sócia

Kenneth L. Vander Wal

ISACA
Presidente Internacional 2011-2012

Observadores de órgãos normativos e outros observadores

James Dalkin

Government Accountability Office
Diretor da Equipe de Assurance e Gestão
Financeira

Harrison E. Greene Jr.

Federal Deposit Insurance
Corporation
Contador Chefe Assistente

Christian Peo

Securities and Exchange
Commission
Profissional de Contabilidade Colaborador
(Até junho de 2012)

Amy Steele

Securities and Exchange Commission
Contador Chefe Associado
(Com início em julho de 2012)

Vincent Tophoff

International Federation of
Accountants
Gerente Técnico Sênior

Keith Wilson

Public Company Accounting Oversight
Board
Chefe de Auditoria

Introdução à edição brasileira

Temos a satisfação de apresentar a publicação em língua portuguesa do COSO - Controle Interno - Estrutura Integrada - Sumário Executivo, emitido pelo *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO), com a colaboração da PwC.

Esta publicação pretende constituir um modelo conceitual para o sistema de controles internos, útil para as organizações no desenvolvimento e na manutenção de sistemas alinhados aos objetivos do negócio e adaptados às constantes mudanças no ambiente empresarial.

Destinada aos profissionais de auditoria interna, auditoria externa, controles internos, gestão de riscos, órgãos reguladores, conselheiros e administradores em geral, este material foi elaborado pelo The IIA Brasil em conjunto com a PwC.

Agradecemos a todos os que participaram deste trabalho de tradução, ajudando a difundir os conceitos de controles internos definidos pelo Comitê Consultivo do COSO.

Evandro Carreras
Sócio líder de Risk
PwC Brasil

The IIA Brasil



Prefácio

Em 1992, o COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) publicou a obra *Controle Interno – Estrutura Integrada*, (Internal Control – Integrated Framework). Essa primeira versão obteve grande aceitação e tem sido aplicada amplamente em todo o mundo. É reconhecida como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

Nos vinte anos desde a introdução da *Estrutura* original, os ambientes operacionais e corporativos passaram por uma transformação significativa, tornando-se cada vez mais complexos, globais e orientados pela tecnologia. Ao mesmo tempo, o público externo (stakeholders) tem se tornado mais participativo, buscando maior transparência e responsabilidade pela integridade dos sistemas de controle interno que suportam as decisões corporativas e de governança das organizações.

O COSO tem a satisfação de apresentar a versão atualizada do Internal Control – Integrated Framework (denominado nesta tradução como *Estrutura*) e acredita que este material permitirá que as organizações desenvolvam e mantenham, de forma eficiente e eficaz, sistemas de controle interno que possibilitem aumentar as chances de alcançar seus objetivos e adaptar-se às mudanças nos ambientes operacionais e corporativos.

O leitor com prévio conhecimento da primeira versão encontrará muitos elementos familiares na *Estrutura*, pois ela é construída sobre uma base comprovadamente útil da versão original. A *Estrutura* mantém a definição central de controle interno e seus cinco componentes. A exigência de se considerar os cinco componentes para avaliação da eficácia do sistema de controle interno basicamente não sofreu alterações. A *Estrutura* também continua a enfatizar a importância do julgamento feito pela administração no desenvolvimento, na implementação e na condução do controle interno, bem como na avaliação da eficácia do sistema de controle interno.

Ao mesmo tempo, inclui melhorias e esclarecimentos para facilitar seu uso e sua aplicação. Uma das melhorias mais significativas é a formalização de conceitos fundamentais introduzidos na *Estrutura* original. Agora, esses conceitos se transformaram em princípios, que são associados aos cinco componentes e que proporcionam ao usuário clareza no desenvolvimento e na implementação dos sistemas de controle interno, além de compreensão dos requisitos de um controle interno eficaz.

A *Estrutura* foi aprimorada com a ampliação da categoria de objetivos de divulgação financeira, a fim de incluir outros formatos significativos de divulgação, como as divulgações internas e não financeiras. Também inclui considerações sobre as muitas mudanças nos ambientes operacionais e corporativos durante as últimas décadas, inclusive:

- Expectativas em relação à supervisão da governança.
- Globalização dos mercados e das operações.
- Mudanças nos negócios e maior complexidade.
- Demandas e complexidades nas leis, regras, regulamentações e normas.
- Expectativas em relação a competências e responsabilidades pela prestação de contas.
- Uso de tecnologias em transformação e confiança nas mesmas.
- Expectativas em relação à prevenção e detecção de fraudes.

O Sumário Executivo (Executive Summary) proporciona uma visão geral de alto nível direcionada à estrutura de governança, ao diretor-presidente e aos outros membros da alta administração. Já a publicação *Estrutura e Anexos (Framework and Appendices)* estabelece a *Estrutura*, definindo controle interno, descrevendo os requisitos para um controle interno eficaz, inclusive seus componentes e princípios relevantes, e oferecendo uma orientação para todos os níveis da administração em relação ao desenvolvimento, à implementação e à condução do controle interno e à avaliação de sua eficácia. A publicação *Estrutura e Anexos (Framework and Appendices)* contém ainda dez capítulos que compõem a *Estrutura*. Os Anexos incluídos na publicação são uma referência, embora não sejam considerados parte integrante da *Estrutura*. O material Ferramentas Ilustrativas Para Avaliar a Eficácia de um Sistema de Controle Interno (*Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control*) fornece modelos e cenários que podem ser úteis na aplicação da *Estrutura*.

Além da *Estrutura*, foi publicada de forma simultânea: Controle Interno sobre Divulgações Financeiras Externas: Um Compêndio de Abordagens e Exemplos (*Internal Control over External Financial Reporting: A Compendium of Approaches and Examples*), que fornece abordagens práticas e exemplos para ilustrar como os componentes e princípios estabelecidos nessa *Estrutura* podem ser aplicados na elaboração das demonstrações financeiras externas.

O COSO havia emitido anteriormente o material Guia para Monitoramento de Sistemas de Controle Interno (*Guidance on Monitoring Internal Control Systems*) para auxiliar as organizações a entender e realizar atividades de monitoramento no contexto de um sistema de controle interno. Embora esse guia tenha sido elaborado para auxiliar na aplicação da *Estrutura* original, o COSO acredita que ele também é aplicável em relação à *Estrutura* atualizada. No futuro, o COSO poderá emitir outros documentos que auxiliem na aplicação da *Estrutura*. Entretanto, nem o material Controle Interno sobre Divulgações Financeiras Externas: Um Compêndio de Abordagens e Exemplos, nem o Guia para Monitoramento de Sistemas de Controle Interno, ou qualquer outro guia já editado ou a ser editado possui precedência sobre a *Estrutura*.

Entre outros materiais publicados pelo COSO, temos o Gerenciamento de Riscos Corporativos – *Estrutura Integrada (Enterprise Risk Management – Integrated Framework – Estrutura ERM)*. A *Estrutura ERM* e a *Estrutura* aqui apresentada pretendem ser complementares, sendo que uma estrutura não substitui a outra. Ao mesmo tempo, embora sejam distintas e proporcionem enfoques diferentes, esses dois materiais se sobrepõem. A *Estrutura ERM* abrange o controle interno, com a reprodução de várias partes do texto da *Estrutura* original. A *Estrutura ERM* permanece como uma estrutura viável e adequada para o desenvolvimento, a implementação e a condução, bem como para a avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos corporativos.

Finalmente, o Conselho do COSO aproveita a oportunidade para agradecer à PwC e ao Conselho Consultivo por suas contribuições no desenvolvimento da *Estrutura* e dos documentos relacionados. A atenção integral de ambos às informações fornecidas por vários *stakeholders*, como também suas visões foram fundamentais para assegurar que os pontos fortes da *Estrutura* original fossem preservados, esclarecidos e aprimorados.

David L. Landsittel
Presidente do COSO



Sumário executivo

O controle interno auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar o seu desempenho. O material *Internal Control – Integrated Framework (Estrutura)* do COSO permite que as organizações desenvolvam, de forma efetiva e eficaz, sistemas de controle interno que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos em constante mudança, reduzam os riscos para níveis aceitáveis e apoiem um processo sólido de tomada de decisões e de governança da organização.

Desenvolver e implementar um sistema de controle interno eficaz pode ser desafiador; operar esse sistema com eficácia e eficiência no dia a dia pode ser assustador. Modelos corporativos novos e que mudam a todo instante, maior uso e dependência de tecnologias, mais requisitos normativos e maior escrutínio, a globalização, entre outras questões, exigem que qualquer sistema de controle interno seja ágil o bastante para se adaptar às mudanças nos ambientes corporativos, operacionais e regulatórios.

Um sistema de controle interno eficaz exige mais do que a estrita observância a políticas e procedimentos: exige, sim, o uso de julgamento. A administração e a estrutura de governança¹ utilizam-se de julgamento para determinar que nível de controle é suficiente. A administração e outros membros do grupo usam julgamento todos os dias para selecionar, desenvolver e distribuir os controles por toda a entidade. A administração e os auditores internos, entre outros membros do grupo, aplicam seu julgamento quando monitoram e avaliam a eficácia do sistema de controle interno.

A *Estrutura* auxilia a administração, a estrutura de governança, o público externo e outras partes a interagir com a entidade nas respectivas funções relacionadas ao controle interno sem

se prender excessivamente a dogmas. Para isso, ela esclarece o que constitui um sistema de controle interno e oferece uma visão sobre quando o controle interno está sendo aplicado com eficácia.

Para a administração e a estrutura de governança, a *Estrutura* proporciona:

- um meio de aplicar o controle interno a qualquer tipo de entidade, independentemente da indústria ou da estrutura legal, nos níveis de entidade, unidade operacional ou função.
- uma abordagem baseada em princípios que fornece flexibilidade e permite exercitar julgamento no desenvolvimento, na implementação e na condução do controle interno – princípios que podem ser aplicados nos níveis de entidade, unidade operacional ou função.
- requisitos para um sistema eficaz de controle interno, ao se considerar a presença e o funcionamento dos componentes e princípios e de como os componentes operam em conjunto.
- um meio de identificar e analisar riscos e de desenvolver e gerenciar respostas adequadas a riscos com níveis aceitáveis e com maior enfoque em medidas antifraude.
- uma oportunidade de ampliar a aplicação do controle interno para além do âmbito da divulgação financeira a outras formas de objetivos de divulgação operacional e conformidade.
- uma oportunidade para eliminar controles ineficazes, redundantes ou ineficientes que proporcionam valor mínimo na redução de riscos para realização dos objetivos da entidade.

¹ A *Estrutura* utiliza o termo “estrutura de governança”, que abrange o órgão deliberativo, como conselho de administração, conselho consultivo, sócios, proprietários ou conselho supervisor.

Para o público externo de uma entidade e outras partes que interagem com a entidade, a aplicação da *Estrutura* proporciona:

- maior confiança na supervisão dos sistemas de controle interno pela estrutura de governança.
- maior confiança na realização dos objetivos da entidade.
- maior confiança na habilidade da organização de identificar, analisar e responder ao risco e a mudanças nos ambientes operacionais e corporativos.
- maior entendimento da necessidade de possuir um sistema eficaz de controle interno.
- melhor entendimento de que, por meio do uso de julgamento, a administração será capaz de eliminar controles ineficazes, redundantes ou ineficientes.

O controle interno não é um processo em série, mas sim um processo dinâmico e integrado. A *Estrutura* aplica-se a todas as entidades de grande, médio e pequeno portes, com e sem fins lucrativos, além de órgãos governamentais. Cada organização, entretanto, pode escolher implementar o controle interno de forma diferente. Por exemplo, o sistema de controle interno de uma entidade de pequeno porte pode ser menos formal e estruturado, mas ainda ser eficaz.

A seguir, este Sumário Executivo proporciona uma visão geral do controle interno, inclusive sua definição, categorias de objetivo, descrição dos componentes essenciais e princípios associados, além da necessidade de um sistema eficaz de controle interno. Uma discussão sobre limitações – as razões pelas quais nenhum sistema de controle interno pode ser perfeito – também é parte integrante deste material.

Finalmente, o texto oferece considerações sobre a forma como os vários públicos podem utilizar a *Estrutura*.



Definição de controle interno

O controle interno é definido da seguinte forma:

Controle interno é um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade.

Essa definição reflete alguns conceitos fundamentais. O controle interno é:

- *Conduzido para atingir objetivos* em uma ou mais categorias – operacional, divulgação e conformidade.
- *Um processo* que consiste em tarefas e atividades contínuas – um meio para um fim, não um fim em si mesmo.
- *Realizado por pessoas* – não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.
- *Capaz de proporcionar segurança razoável* - mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade.
- *Adaptável à estrutura da entidade* – flexível na aplicação para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

Essa definição é intencionalmente abrangente. Ela captura conceitos importantes que são fundamentais para a forma como as organizações desenvolvem, implementam e conduzem o controle interno, proporcionando uma base para aplicação a todas as organizações que operam em diferentes estruturas de entidades, indústrias e regiões geográficas.

Objetivos

A *Estrutura* apresenta três categorias de objetivos, o que permite às organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno:

- *Operacional* – Esses objetivos relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de perdas de ativos.
- *Divulgação* – Esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
- *Conformidade* – Esses objetivos relacionam-se ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita.

Componentes do controle interno

O controle interno consiste em cinco componentes integrados.

Ambiente de controle

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização. A estrutura de governança e a alta administração estabelecem uma diretriz sobre a importância do controle interno, inclusive das normas de conduta esperadas. A administração reforça as expectativas nos vários níveis da organização.

O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. O ambiente de controle resultante tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno.

Avaliação de riscos

Toda entidade enfrenta vários riscos de origem tanto interna quanto externa. Define-se risco como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e iterativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos. Dessa forma, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.

Uma condição prévia à avaliação de riscos é o estabelecimento de objetivos, ligados aos diferentes níveis da entidade. A administração especifica os objetivos dentro das categorias: operacional, divulgação e conformidade, com clareza suficiente para identificar e analisar os riscos à realização desses objetivos. A administração também considera a adequação dos objetivos à entidade. A avaliação de riscos requer ainda que a administração considere o impacto de possíveis mudanças no ambiente externo e dentro de seu próprio modelo de negócio que podem tornar o controle interno ineficaz.

Atividades de controle

Atividades de controle são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que ajudam a garantir o cumprimento das diretrizes determinadas pela administração para mitigar os riscos à realização dos objetivos. As atividades de controle são desempenhadas em todos os níveis da entidade, em vários estágios dentro dos processos corporativos e no ambiente tecnológico. Podem ter natureza preventiva ou de detecção e abranger uma série de atividades manuais e automáticas, como autorizações e aprovações, verificações, reconciliações e revisões de desempenho do negócio. A segregação de funções é geralmente inserida na seleção e no desenvolvimento das atividades de controle. Nos casos em que a segregação de funções seja impraticável, a administração deverá selecionar e desenvolver atividades alternativas de controle.



Informação e comunicação

A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos. A administração obtém ou gera e utiliza informações importantes e de qualidade, originadas tanto de fontes internas quanto externas, a fim de apoiar o funcionamento de outros componentes do controle interno. A comunicação é o processo contínuo e iterativo de proporcionar, compartilhar e obter as informações necessárias. A comunicação interna é o meio pelo qual as informações são transmitidas para a organização, fluindo em todas as direções da entidade. Ela permite que os funcionários recebam uma mensagem clara da alta administração de que as responsabilidades pelo controle devem ser levadas a sério. A comunicação externa apresenta duas vertentes: permite o recebimento, pela organização, de informações externas significativas, e proporciona informações a partes externas em resposta a requisitos e expectativas.

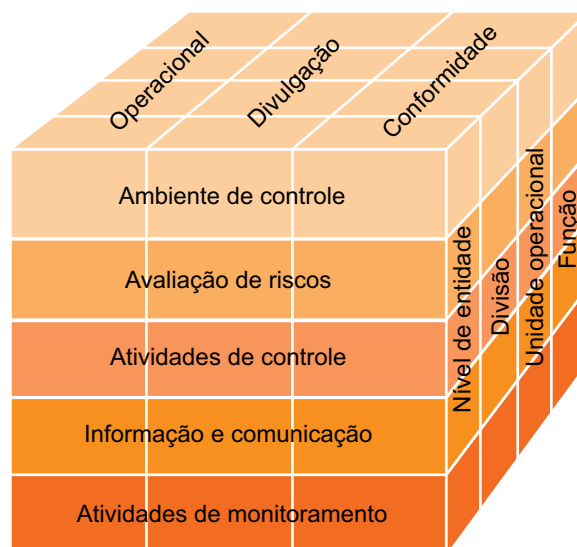
Atividades de monitoramento

Uma organização utiliza avaliações contínuas, independentes, ou uma combinação das duas, para se certificar da presença e do funcionamento de cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive a eficácia dos controles nos princípios relativos a cada componente. As avaliações contínuas, inseridas nos processos corporativos nos diferentes níveis da entidade, proporcionam informações oportunas. As avaliações independentes, conduzidas periodicamente, terão escopos e frequências diferentes, dependendo da avaliação de riscos, da eficácia das avaliações contínuas e de outras considerações da administração. Os resultados são avaliados em relação a critérios estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos ou pela administração e a estrutura de governança, sendo que as deficiências são comunicadas à estrutura de governança e administração, conforme aplicável.

Relação entre objetivos e componentes

Existe uma relação direta entre os *objetivos*, que são o que a entidade busca alcançar, os *componentes*, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e a *estrutura organizacional* da entidade (as unidades operacionais e entidades legais, entre outras). Essa relação pode ser ilustrada na forma de um cubo.

- As três categorias de objetivos – operacional, divulgação e conformidade – são representadas pelas colunas.
- Os cinco componentes são representados pelas linhas.
- A estrutura organizacional da entidade é representada pela terceira dimensão.



Componentes e princípios

A *Estrutura* estabelece 17 princípios, que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente. Como esses princípios são originados diretamente dos componentes, uma entidade poderá ter um controle interno eficaz ao aplicar todos os princípios. Todos os princípios aplicam-se aos objetivos operacionais, divulgação e conformidade. Os princípios que apoiam os componentes do controle interno estão relacionados a seguir.

Ambiente de controle

1. A organização² demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos.
2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno.
3. A administração estabelece, com a suspensão da estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.
4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.
5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

² Para fins da *Estrutura*, o termo "organização" é utilizado para referir-se coletivamente a Estrutura de Governança, alta administração e outros profissionais, conforme consta na definição de controle interno.

Avaliação de riscos

6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.
7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados.
8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.
9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Atividades de controle

10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.
11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos.
12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

Informação e comunicação

13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.
14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.
15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Atividades de monitoramento

16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.
17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável.

Controle interno eficaz

A *Estrutura* estabelece os requisitos para um sistema eficaz de controle interno, que proporciona segurança razoável acerca da realização dos objetivos da entidade. Um sistema de controle interno eficaz reduz, a um nível aceitável, o risco de não se atingir o objetivo de uma entidade e pode estar relacionado a uma, duas ou todas as três categorias de objetivos. O sistema requer:

- A presença e o funcionamento de cada um dos cinco componentes e princípios relacionados. “Presença” refere-se à determinação da existência dos componentes e princípios relacionados no desenho e na implementação do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados. “Funcionamento” refere-se à determinação de que os componentes e princípios relacionados continuem a existir na operação e na condução do sistema de controle interno para atingir objetivos especificados;
- Os cinco componentes operam em conjunto de forma integrada. “Operam em conjunto” refere-se à determinação de que todos os cinco componentes, em conjunto, reduzam a um nível aceitável o risco de não se atingir o objetivo. Os componentes não devem ser considerados de forma separada; eles operam em conjunto como um sistema integrado. Os componentes são interdependentes e contam com uma profusão de inter-relacionamentos e ligações entre si, especialmente a maneira como os princípios interagem dentro e entre todos os componentes.

Quando existe uma deficiência maior com respeito à presença e ao funcionamento de um componente ou princípio relevante, ou com respeito à operação conjunta dos componentes de uma forma integrada, a organização não pode concluir que já possui um sistema eficaz de controle interno.

Ao determinar que um sistema de controle interno é eficaz, a alta administração e a estrutura de governança têm segurança razoável, com relação à aplicação dentro da estrutura da entidade, de que a organização:

- conta com operações eficazes e eficientes quando se considera improvável que eventos externos tenham impacto significativo sobre a realização dos objetivos ou quando a organização pode prever, com razoabilidade, a natureza e a oportunidade dos eventos externos e reduzir seu impacto a um nível aceitável;
- entende a abrangência do gerenciamento eficaz e eficiente das operações quando eventos externos podem ter um impacto significativo sobre a realização dos objetivos ou quando a organização pode prever, com razoabilidade, a natureza e a oportunidade dos eventos externos e reduzir seu impacto a um nível aceitável;
- elabora divulgações em conformidade com regras, regulamentações e normas aplicáveis ou com os objetivos de divulgações específicas da entidade; e
- observa as leis, regras, regulamentações e normas externas aplicáveis.

A *Estrutura* requer que haja julgamento no desenho, implementação e condução do controle interno e na avaliação de sua eficácia. O uso de julgamento, dentro das limitações estabelecidas pelas leis, regras, regulamentações e normas, aumenta a capacidade da administração de tomar melhores decisões sobre o controle interno, embora não possa assegurar que o resultado será perfeito.



Limitações

A *Estrutura* reconhece que, embora o controle interno proporcione segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade, existem limitações.

O controle interno não é capaz de evitar julgamentos errôneos ou más decisões, ou ainda eventos externos que impeçam a organização de atingir suas metas operacionais. Em outras palavras, até mesmo um sistema eficaz de controle interno pode apresentar falhas. As limitações podem ser resultado de:

- adequação dos objetivos estabelecidos como uma condição prévia ao controle interno;
- realidade de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser falho e tendencioso;
- falhas que podem ocorrer devido a erros humanos, como enganos simples;
- capacidade da administração de sobrepassar o controle interno;
- capacidade da administração, outros funcionários e/ou terceiros transpassarem os controles por meio de conluio entre as partes; e
- eventos externos fora do controle da organização.

Essas limitações impedem que a estrutura de governança e a administração tenha segurança absoluta da realização dos objetivos da entidade – isto é, o controle interno proporciona segurança razoável, mas não absoluta. Embora essas limitações sejam inerentes, a administração deve estar ciente delas ao selecionar, desenvolver e aplicar controles na organização para minimizar, dentro do possível, tais limitações.

Utilização do controle interno - Estrutura integrada

A forma como esse relatório pode ser utilizado dependerá dos papéis desempenhados pelas partes interessadas:

- **Estrutura de governança** – Deve deliberar sobre a situação do sistema de controle interno da entidade com a alta administração e supervisioná-lo, conforme necessário. A alta administração é responsável pelo controle interno, e a estrutura de governança precisa estabelecer suas políticas e expectativas sobre como os membros devem supervisionar o controle interno da entidade. A estrutura de governança deve ser informada sobre os riscos à realização dos objetivos da entidade, as avaliações das deficiências do controle interno, as medidas tomadas pela administração para mitigar esses riscos e deficiências e sobre como a administração avalia a eficácia do sistema de controle interno da entidade. A estrutura de governança deve questionar a administração e fazer as perguntas difíceis, conforme necessário, além de buscar informações e o suporte dos auditores internos e auditores externos, entre outros. Muitas vezes, os subcomitês da estrutura de governança podem auxiliá-lo assumindo algumas dessas atividades de supervisão.
- **Alta administração** – Deve avaliar o sistema de controle interno da entidade em relação à *Estrutura*, concentrando-se em como aplicar os 17 princípios em apoio aos componentes do controle interno. No caso de ter aplicado a edição de 1992 da *Estrutura*, a administração deve, inicialmente, revisar as atualizações feitas a essa versão (conforme observado no Anexo F da *Estrutura*) e considerar as implicações dessas atualizações para o sistema de controle interno da entidade. A administração deve considerar o uso das Ferramentas Ilustrativas como parte dessa comparação inicial e como uma avaliação contínua da eficácia global do sistema de controle interno da entidade.

- **Outros profissionais** – Devem revisar as modificações feitas nesta versão e avaliar suas implicações para o sistema de controle interno da entidade. Além disso, devem considerar como estão conduzindo suas responsabilidades à luz da *Estrutura* e discutir, com profissionais mais seniores, ideias para fortalecer o controle interno. Mais especificamente, devem pensar em como os controles atuais afetam os princípios relacionados aos cinco componentes do controle interno.
- **Auditores internos** – Devem revisar seus planos de auditoria interna e a forma como foi aplicada a edição de 1992 da *Estrutura*. Também devem revisar detalhadamente as modificações feitas nesta versão e considerar possíveis implicações nos planos de auditoria, nas avaliações e em qualquer divulgação sobre o sistema de controle interno da entidade.
- **Auditores independentes** – Em algumas jurisdições, o auditor independente é contratado para revisar ou examinar a eficácia do controle interno do cliente sobre as divulgações financeiras, além de auditar as demonstrações financeiras da entidade. Os auditores podem avaliar o sistema de controle interno da entidade em relação à *Estrutura*, concentrando-se em como a entidade selecionou, desenvolveu e aplicou os controles que afetam os princípios dentro dos componentes do controle interno. Da mesma forma que a administração, os auditores podem utilizar as Ferramentas Ilustrativas como parte dessa avaliação da eficácia geral do sistema de controle interno da entidade.
- **Outras organizações profissionais** – Outras organizações profissionais que fornecem orientação sobre as categorias de objetivos operacional, divulgação e conformidade podem considerar suas normas e orientações à luz da *Estrutura*. Com a eliminação de diferenças nos conceitos e na terminologia, todas as partes são beneficiadas.
- **Educadores** – Pressupondo que a *Estrutura* tem uma ampla aceitação, seus conceitos e termos devem passar a fazer parte dos currículos universitários.



