



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:

©2013 Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida, distribuída, transmitida ou exibida em qualquer forma ou por qualquer meio sem permissão por escrito. Para informações sobre o licenciamento e permissões para reimpressão, solicita-se entrar em contato com o American Institute of Certified Public Accountants, representante de licenciamento e permissões para materiais do COSO protegidos por direito autoral. Encaminhar todas as solicitações para [copyright@aicpa.org](mailto:copyright@aicpa.org) ou para AICPA, Attn: Manager, Rights and Permissions, 220 Leigh Farm Rd., Durham, NC 27707. Solicitações por telefone podem ser encaminhadas para o número 888-777-7707.



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 governança<sup>1</sup> 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.

<sup>1</sup> 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.

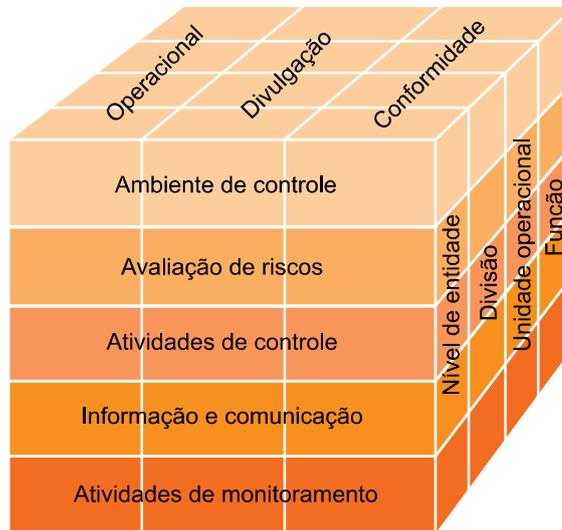
## Atividades de monitoramento

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 organização<sup>2</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.
- **Audidores 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.
- **Audidores 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.



