

## O controle interno no Brasil e Cuba: análise crítica

## El control interno en Brasil e Cuba: análisis crítico

William Scoralick<sup>1</sup>, Yunier Sarmiento Ramírez<sup>2</sup>, Yadira Pérez Cutiño<sup>3</sup>, Mário Ricardo Bento de Carvalho<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>Universidade do Estado do Amazonas, Brasil, [wmscoralick@hotmail.com](mailto:wmscoralick@hotmail.com), <sup>2</sup>Universidad de Holguín, Cuba y Universidade do Estado do Amazonas, Brasil, [yunier.sarmiento@gmail.com](mailto:yunier.sarmiento@gmail.com), <sup>3</sup>Consultores Asociados – CONAS, Cuba, [perezcutinoyadira@gmail.com](mailto:perezcutinoyadira@gmail.com), <sup>4</sup>Universidade Nilton Lins, Brasil, [marioricardob@bol.com.br](mailto:marioricardob@bol.com.br).

### RESUMO

O propósito do artigo é fazer uma análise crítica dos modelos de controle interno adotados no Brasil e em Cuba, de forma a identificar a existência de similaridades e diferenças, tomando por base, as legislações adotadas pelos dois países. Para efeito comparativo, foram utilizadas como bases legislativas a Instrução Normativa nº 03, de 09 de junho de 2017, que aprova o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal – Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal a ser observada pelos entes públicos no Brasil; e a Resolución nº 60/ 2011 que define as normas e princípios do SCI em Cuba, de aplicação obrigatória para a Controladoria Geral da República e para os entes sujeitos às ações de auditoria, supervisão e controle desta instituição. O artigo irá perpassar, no decorrer das proposições, sobre as diretrizes emanadas pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, que publicou a obra Internal Controle – Integrated Framework, amplamente aplicada em todo mundo face seu reconhecimento como modelo para o desenvolvimento, implementação e condução do controle interno e avaliação de sua eficácia, após o que será conduzido à conclusão acerca das proposições apresentadas.

Palavras Chave: controle interno; auditoria; análise comparativa

### RESUMEN

El propósito del artículo es hacer un análisis crítico de los modelos de control interno adoptados en Brasil y en Cuba, de forma a identificar la existencia de semejanzas y diferencias, tomando como referencia, las legislaciones adoptadas por los dos países. Para efecto comparativo, fueron utilizadas como base legislativas la Instrucción Normativa en el 03, de 09 de junho de 2017, a cual define directrices, principios, conceptos y aún aprueba las normas técnicas para la actuación del sistema de control interno (SCI) del Poder Ejecutivo Federal a ser observada por los instituciones públicas en Brasil; y a Resolución en el 60/ 2011 que define las normas y principios del SCI en Cuba de obligada observancia para la Contraloría General de la República y los sujetos las acciones de auditoría supervisión y control de este Órgano. El artículo basa su análisis, sobre las directrices emanadas por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, que publicó la obra Internal Control - Integrated Framework, ampliamente aplicada en todo el mundo y reconocido como modelo para el desarrollo, implementación y conducción del control interno y evaluación de su eficacia, lo cual será utilizado en las conclusiones acerca de las propuestas presentadas.

Palabras clave: control interno; auditoría; análisis comparativo

## 1. INTRODUÇÃO.

Nos últimos 50 anos, a maioria dos países do mundo dedicou seus esforços à obtenção de definições conceituais que derrubam a abordagem tradicional do Controle Interno (CI). A partir da década dos anos noventa, os novos modelos desenvolvidos no campo do controle, estão definindo uma nova corrente de pensamento, com uma ampla concepção sobre a organização, envolvendo uma maior participação da direção, gerentes e pessoal em geral nas organizações a nível mundial. Vários modelos de controle foram publicados, assim como inúmeras diretrizes para melhor governança corporativa. Os modelos mais populares são: Itil (1980), Relatório COSO (1992), King Report (1994), Cobit (1996), Coco (1997), e Relatório Turnbull (1999), entre outros.

Constata-se no decorrer do tempo, que o controle interno careceu durante anos de um marco referencial comum, gerando expectativas diferentes entre empresários e profissionais, não obstante a metodologia COSO estar entre os modelos internacionais de referência para avaliação do CI. Assim, define controle interno como sendo um processo, constituído de cinco elementos essenciais, denominados: ambiente de controle; avaliação e gerenciamento de riscos; atividades de controle; informação/comunicação e monitoramento (COSO; 2013).

O plano da organização que compreende o CI, os métodos e procedimentos que as empresas têm implantados, estrutura-se em um todo para a elaboração de três objetivos fundamentais: a obtenção de informação financeira correta e segura, proteção dos ativos e a eficiência das operações. Entretanto, as mudanças tecnológicas, a necessidade de selecionar a informação mais útil, a promulgação de leis e outros instrumentos jurídicos com maiores exigências de controle, assim como o surgimento de novas formas de ilegalidades em relação aos bens públicos; foram situações que levaram à tomada de ações concretas por parte da administração para melhorar seu Sistema de Controle Interno.

Resulta essencial neste sentido, o papel do CI como elemento do processo de direção, que contribui para melhorar as atuações das organizações e considerando o exposto anteriormente pode-se dizer que a situação constitui uma tendência generalizada em vários países. Brasil e Cuba são dois países subdesenvolvidos, com sistemas políticos diferentes atualmente e que nos últimos anos vêm mostrando condições similares às descritas.

Ambos os países vêm trabalhando a temática do controle interno, criando suas próprias normativas para adaptar as tendências internacionais sobre a matéria ao contexto particular de cada país. O Brasil, nos últimos anos criou e modificou um número considerável de normativas em sentido geral, muito mais que Cuba. Embora os dois países evidenciassem atualizações em suas normativas para fazê-las mais compatíveis com as normas COSO, na medida em que este se renovou, em Cuba, dada a necessidade de continuar desenvolvendo e aperfeiçoando o controle interno, deixam-se sem efeitos legais a Resolução 297/2003 do Ministério de Finanças e Preços, a 13/2006 do Ministério da Auditoria e Controle, até entrar em vigor a Resolução 60/2011 da Controladoria Geral da República. No caso do Brasil foi revogada a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001 até então referência no tema, pela Instrução Normativa nº 03/2017 - Aprova o Referencial Técnico da Atividade da Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

As normativas têm o propósito de constituir o referencial metodológico para a implementação do controle interno em ambos os países respectivamente; neste sentido se propõe como objetivo deste artigo, fazer uma análise crítica dos modelos de controle interno adotados no Brasil e em Cuba, de forma a identificar a existência de similaridades e diferenças, tomando por base, às legislações adotadas pelos dois países.

## 1. METODOLOGIA

A metodologia utilizada para a elaboração deste texto baseia-se na revisão bibliográfica e na análise sistemática e reflexiva de fontes secundárias representadas por textos escritos, consultas pela internet. Quanto à abordagem do problema, tendo em vista que, em linhas gerais, o estudo buscou investigar o nível de harmonização prática e teórica dos procedimentos utilizados pelos dois países com os conceitos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I, optou-se por uma pesquisa qualitativa, que permitisse uma análise mais profunda em relação ao fenômeno estudado, sem pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, mas sim as identificar e as descrever.

Com relação ao objetivo, a pesquisa é exploratória, uma vez que a temática é pouco explorada no setor público federal de Brasil e em Cuba, em virtude da a estrutura de CI do COSO ser apenas proeminente junto às organizações do setor privado.

A presente pesquisa aplicou uma abordagem qualitativa, onde segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, buscando compreender as mais variadas particularidades do objeto de pesquisa.

Para atingir o objetivo proposto na pesquisa, a coleta de dados compreendeu a pesquisa documental de normativos (Leis, Decretos, Resoluções, Instruções Normativas e Portarias, entre outros) sobre Controle Interno. Os referidos atos normativos foram identificados nos sites (a) do Governo Federal (<http://www.planalto.gov.br>); (b) Controladoria Geral da União (<http://www.cgu.gov.br>); e (c) Tribunal de Contas da União (<http://www.tcu.gov.br>); (d) Contraloria Geral da República de Cuba (<http://www.contraloria.gob.cu>) A identificação dos normativos foi realizada mediante a busca da palavra-chave “controle interno”, tanto no título quanto no conteúdo das normas. A análise documental compreendeu atos normativos publicados no período de 1º. de janeiro de 200 até o 31 de dezembro de 2018. O período de análise designado foi escolhido com a finalidade de obter-se uma comparação das atualizações de normativos sobre Controle Interno presente nos dois últimos anos.

## 2. METODOLOGIA

A metodologia utilizada para a elaboração deste texto baseia-se na revisão bibliográfica e na análise sistemática e reflexiva de fontes secundárias representadas por textos escritos, consultas pela internet.

Quanto à abordagem do problema, tendo em vista que, em linhas gerais, o estudo buscou investigar o nível de harmonização prática e teórica dos procedimentos utilizados pelos dois países com os conceitos, princípios e recomendações da estrutura de controle interno do COSO I, optou-se por uma pesquisa qualitativa, que permitisse uma análise mais profunda em relação ao fenômeno estudado, sem pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, mas sim as identificar e as descrever.

Com relação ao objetivo, a pesquisa é exploratória, uma vez que a temática é pouco explorada no setor público federal de Brasil e em Cuba, em virtude da a estrutura de CI do COSO ser apenas proeminente junto às organizações do setor privado.

A presente pesquisa aplicou uma abordagem qualitativa, onde segundo Diehl e Tatim (2004), a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, buscando compreender as mais variadas particularidades do objeto de pesquisa.

Para atingir o objetivo proposto na pesquisa, a coleta de dados compreendeu a pesquisa documental de normativos (Leis, Decretos, Resoluções, Instruções Normativas e Portarias, entre outros) sobre Controle Interno. Os referidos atos normativos foram identificados nos sites (a) do Governo Federal (<http://www.planalto.gov.br>); (b) Controladoria Geral da União (<http://www.cgu.gov.br>); e (c) Tribunal de Contas da União (<http://www.tcu.gov.br>); (d) Contraloria Geral da República de Cuba (<http://www.contraloria.gob.cu>) A identificação dos normativos foi realizada mediante a busca da palavra-chave “controle interno”, tanto no título quanto no conteúdo das normas. A análise documental compreendeu atos normativos publicados no período de 1º. de janeiro de 200 até o 31 de dezembro de 2018. O período de análise designado foi escolhido com a finalidade de obter-se uma comparação das atualizações de normativos sobre Controle Interno presente nos dois últimos anos.

## 3. DISCUSSÃO E RESULTADOS

### 3.1 Os Modelos de Controle Interno: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO.

A origem do CI, geralmente está localizada no tempo com o surgimento da dupla entrada, que era uma das medidas de controle, mas foi somente no final do século XIX que os empresários se preocuparam em formar e estabelecer sistemas adequados para a proteção de seus interesses.

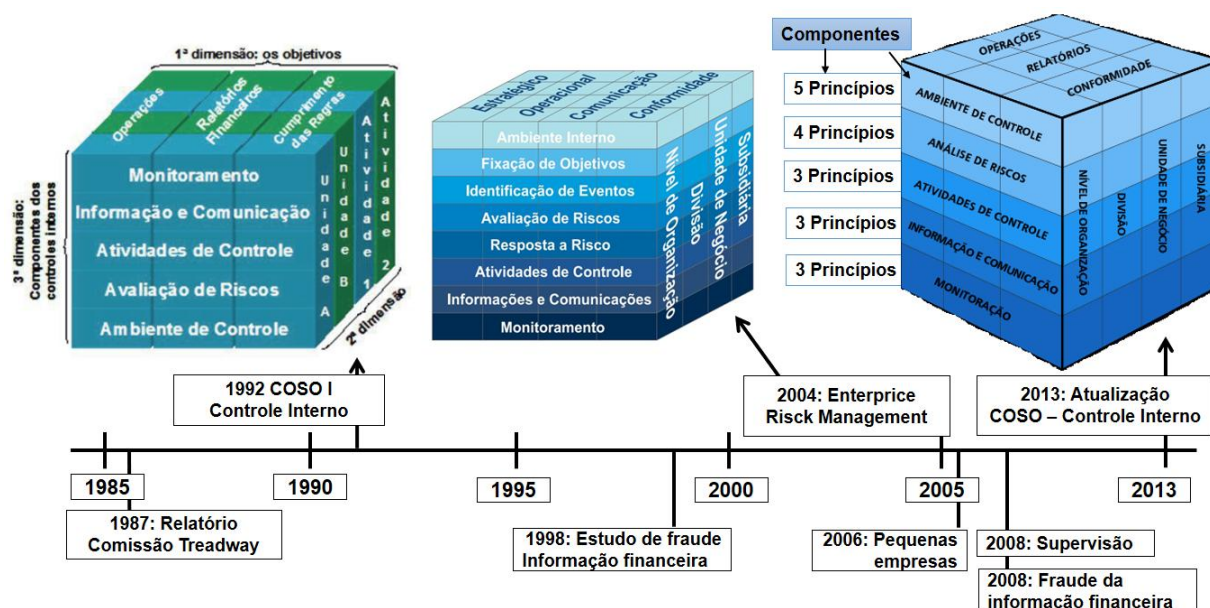
No final deste século, como resultado do aumento significativo da produção, os empresários foram incapazes de continuar a enfrentar os problemas nas áreas produtivas, comerciais e administrativas, pessoalmente, sendo forçados a delegar funções dentro da organização, juntamente com a criação de sistemas e procedimentos que antecipam ou diminuem fraudes ou erros, devido a isso, a necessidade de realizar um controle sobre a gestão dos negócios começou a ser sentida, uma vez que mais atenção foi dada à fase de produção e comercialização do que à fase administrativa ou organizacional, reconhecendo a necessidade de criar e implementar sistemas de controle como resultado do importante crescimento operado dentro das entidades. Assim, o controle nasce como uma função gerencial, para garantir e verificar se os planos e políticas pré-estabelecidos são cumpridos conforme estabelecidos.

Devido a isso, os contadores elaboraram a verificação interna, termo que foi posteriormente substituído por CI, uma vez que seu conteúdo sofreu considerável evolução.

Nos anos de 1940, o American *Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), por meio da *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 1, apresentou a primeira definição de CI. Nos anos de 1970, em razão de várias fraudes no exterior por empresas norte-americanas, foi criada a lei relativa a práticas de corrupção no exterior, obrigando a implementação de sistemas de CI. O AICPA, criou nos anos 1980 o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) ou simplesmente *Treadway Commission*, e foi publicado o relatório *Fraudulent Financial Reporting*, que destaca a necessidade e a importância da aplicação do controle interno para combater as ilegalidades e promover uma melhor gestão nas organizações (NAKANO et al., 2009).

A partir dessa década, foram desenvolvidos diversos modelos de controle, por diferentes organizações: o Itil (1980), pela *Office of Government Commerce* – OCN; o *King Report* (1994), pelo *King Commerce on Corporate Governance*; o *Cobit* (1996), pelo *Information Systems Auditand Control Foundation's* – ISACA; o *CoCo* (1997), pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* – CICA; e o *Turnbull Report* (1999), pelo *Institute of Chartered Accountants in Englandand Wales* – ICAEW, entre outros, destacando-se o modelo *COSO Report* (1992), editado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO (BRANDÃO, 2012). Este último modelo foi um dos mais aceitos internacionalmente desde sua concepção, mostrando-se adaptável a todas as organizações e atual no tempo, cuja evolução histórica é apresentada na figura abaixo:

**Figura 1. História do modelo COSO.**



Fonte: adaptado de Zarlenga (2015).



Em 1992, a *Treadway Commission* tornou público o documento *Internal Control Integrated Framework*, dando origem ao modelo COSO I, composto por cinco componentes, estabelecendo um conceito único e mais amplo de CI, para que as partes envolvidas tivessem um parâmetro comum, com a finalidade de avaliar e melhorar constantemente seus sistemas, construindo uma óptica de gestão voltada à administração e demais interessados, em especial gerentes das empresas e auditores (GATTRINGER, 2016).

O modelo COSO tornou-se referência mundial pelo fato de uniformizar definições de CI, definir componentes, objetivos e objetos do CI em um modelo integrado; delinear papéis e responsabilidades da administração; estabelecer padrões para implementação e validação; e para criar um meio para monitorar, avaliar e reportar CI.

Em 2004, o COSO foi aprimorado com a introdução de um modelo específico para a gestão de risco, o *Enterprise Risk Management – Integrated Framework (ERM)*, focado no papel da gestão de risco para o sucesso das organizações, aumentando assim as áreas de enfoque do COSO, que ficou conhecido como o Modelo COSO II ou COSO ERM. No modelo, o CI é analisado por oito componentes e quatro categorias de objetivos, dirigido à gestão dos riscos. O ERM é uma versão diferente do modelo anterior integrado por cinco componentes, mas dirigido à organização e gerenciamento do CI.

Em 2013 foi lançada a versão *COSO Internal Control - Integrated Framework (COSO, 2013)*, que manteve a concepção do modelo de 1992, preservando os cinco componentes. 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.

Nesse sentido, a definição base de CI e seus componentes foram conservados, assim como, a relevância da responsabilidade da gestão no desenho e implementação dos Sistemas de Controle Interno, que está definido como 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.

Além disso, alguns conceitos fundamentais no Framework original foram formalizados, resultando em uma das melhorias introduzidas nesta publicação atual. Outro aspecto relevante foi o estabelecimento conceitual de dezessete princípios associados a cada um dos cinco componentes, que permitem ao usuário maior clareza no desempenho e implementação dos SCI e melhor compreensão dos requisitos para um controle interno eficaz. Outra melhoria introduzida foi a expansão dos documentos que devem ser divulgados nos reportes financeiros das entidades, passando a incluir aspectos não financeiros assim como aspectos internos.

### 3.2 O controle interno no Brasil

As condições históricas e econômicas específicas que possibilitaram o surgimento do controle interno em nível global refletiram-se no Brasil como forma de expressão do desenvolvimento da atividade produtiva que o país vivenciava. O CI surgiu então como um processo de evolução do controle das contas públicas, remontando ao Brasil Colônia com ações que disciplinavam o tombamento dos bens públicos, arrecadação de dízimos, registro das despesas e receitas.

Nesse período são criadas as primeiras instâncias para apreciação das contas públicas: O tribunal de Contas no Nordeste; o Código Pombalino de 1761; a Carta Régia de 1764 e com a chegada da família real, o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. Já em 1831 é criado o Tribunal do Tesouro Público Nacional,

com a finalidade de administrar as despesas e as receitas públicas, a contabilidade dos bens nacionais, o recebimento das prestações de contas de todas as repartições e análise dos empréstimos e da legislação fazendária (DE SANTÁNA JÚNIOR; DE ASSIS, 2016). Posteriormente, fica registrada a presença do Controle na Administração Pública com a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público - DASP, em 1936.

Posteriormente pode-se encontrar o fundamento do controle interno na Administração Pública Brasileira no artigo 76 da Lei 4.320/64. A Lei em questão mostrou-se inovadora ao consagrar os princípios do planejamento, do orçamento e do controle. Instituiu o Orçamento Plurianual de Investimentos, o Orçamento Programa Anual e estabeleceu como objetivo das novas técnicas orçamentárias a eficácia dos gastos públicos. Mas, como preceito constitucional, o controle interno aparece pela primeira vez na Constituição Federal de 1967; e depois na Constituição Federal de 1988, que estabelece com mais clareza o escopo do controle interno ao mesmo tempo em que consagra no texto constitucional os Princípios Básicos da Administração Pública.

Como evidenciado, o CI foi incluído no documento mais importante de um país, a expressão máxima da lei, a sua constituição; portanto, foram elaboradas diversas regulamentações relacionadas ao tema que proporcionaram um corpo e um suporte legal para sua aplicação no país. Uma lista desses regulamentos está resumida na Tabela 1 e alguns regulamentos que oferecem suporte metodológico para a aplicação do Controle Interno são destacados e discutidos a seguir.

Tabela 1: Normas Relacionadas ao Controle Interno no Setor Público.

Ano	Normas
1964	<b>Lei nº 4.320/1964</b> - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
1967	<b>Constituição de 1967</b> – Trata o controle interno de forma sistêmica, atuando na fiscalização financeira e orçamentária. Limitando-se ao Poder Executivo. <b>Decreto Lei nº 200/1967</b> - Controle interno a ser exercido em todos os níveis e órgãos da Administração Pública, bem como sobre todas as atividades. O sistema de CI inclui o controle administrativo, os sistemas contábil, financeiro e de auditoria.
1988	<b>Constituição de 1988</b> – Obriga a organização sistêmica do CI e exige sua implantação em todos os Poderes da Administração Pública, de forma integrada. A atuação do sistema de CI envolve a fiscalização contábil, orçamentária, financeira, operacional e patrimonial. Obriga também a implantação nos municípios.
2000	<b>Lei complementar 101/2000 (LRF)</b> – Prevê que a fiscalização da gestão fiscal seja exercida pelo sistema de CI, enfatizado o acompanhamento das metas, a destinação dos recursos públicos e a fiscalização e providências para o cumprimento de limites e condições estabelecidas pela lei.
2001	<b>Lei Nº 10.180/ 2001</b> - Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. <b>Instrução Normativa nº 01/2001</b> - Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
2003	<b>Decreto 4.923/2003</b> - Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências.
2005	<b>Decreto nº 5.481/2005</b> - Acresce o art. 20-B ao Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.
2007	<b>Decreto no- 6.021/2007</b> - Cria a Comissão Interministerial de Governança Corporativa e de Administração de Participações Societárias da União - CGPAR, e dá outras providências.
2008	<b>Resolução CFC nº 1.135/2008</b> - Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade. Aplicada até 2012. Aprova a NBC T 16.8 que estabelece o referencial sobre o CI em vigor a partir de 2010.

2011	<b>Lei 12.527/2011</b> – Regulamenta o acesso a informações previsto como direito fundamental na Constituição Federal. É dever dos órgãos e entidades públicas criar o serviço de informações ao cidadão e promover, a divulgação em local de fácil acesso, sob vigilância do controle interno.
2012	<b>Decreto nº 7.724/2012</b> - Regulamenta a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, que dispõe sobre o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do caput do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição.
2013	<b>Lei 12.813/ 2013</b> - Dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego; e revoga dispositivos da Lei no 9.986, de 18 de julho de 2000, e das Medidas Provisórias nos 2.216-37, de 31 de agosto de 2001, e 2.225-45, de 4 de setembro de 2001. <b>Lei 12.846/ 2013</b> - 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.
2015	<b>Decreto 8.420/ 2015</b> - Regulamenta a Lei no 12.846, de 10 de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências.
2016	<b>Lei 13.303/2016</b> - Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. <b>Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01</b> - de 10 de maio de 2016: Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.
2017	<b>Instrução Normativa nº 03/2017</b> - Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Revoga a Instrução Normativa nº 01/2001. <b>Instrução Normativa nº 07/2017</b> - Altera o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. <b>Instrução Normativa nº 08/2017</b> - Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

A Tabela 1 demonstra um significativo aumento no número de normas emitidas nos últimos anos no Brasil que tratam sobre questões relacionadas ao Controle Interno, sugerindo que os últimos acontecimentos (escândalos de corrupção) podem ter aumentado a preocupação dos gestores públicos sobre a necessidade de aprimoramento dos controles sobre a gestão pública. Apesar do crescente interesse em posicionar organizações empresariais em um contexto contemporâneo, devido aos comprovados benefícios do CI no sucesso de atingir metas organizacionais no cenário da globalização.

No âmbito do Poder Executivo Federal, diversos órgãos exercem o aludido controle interno. A título de exemplo: a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), unidade da Controladoria Geral da União (CGU) relacionada ao controle interno, “fiscaliza e avalia a execução de programas de governo; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito; e executa atividades de apoio ao controle externo” (BRASIL, 2014); e a Comissão Interministerial de Governança Corporativa (CGPar), criada no ano de 2007, pelo Decreto n. 6.021/07, que tem por finalidade “tratar de matérias relacionadas com a governança nas empresas estatais federais”; O Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo de âmbito federal, auxilia o Congresso Nacional no exercício de suas atividades de controle externo, cujas competências estão fixadas na Constituição Federal de 1988 (artigo 71 e seguintes) e na Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992 (SILVA; COUTO e DE ABREU;2017). De acordo com a referência do mesmo autor, no período de 2003 a 2016, foram emitidos 34 regulamentos por esses órgãos, acrescidos em mais 10 regulamentos até hoje apenas da Controladoria Geral da União.

Apesar de existir outras normas legais (leis e decretos) não citadas na Tabela 1, vamos centrar a análise no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que é tratado na Instrução Normativa nº 01/2001, que foi a primeira tentativa do poder executivo federal de regular metodicamente o controle interno no país. A instrução define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para o controle do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, mas mostra uma desatualização com relação às

normas internacionalmente aceitas, no caso específico do COSO I. Na normativa não se declaram como as unidades federativas devia desenvolver o controle interno apoiado nos cinco componentes do controle interno referidos por COSO I. O controle estava orientado ao cumprimento dos objetivos do Plano Plurianual e não ao desenvolvimento das unidades federativas, de seus objetivos e metas próprias.

Os componentes do controle interno contemporâneo até então estavam dispersos no documento. A atenção estava centrada em organizar as competências dos órgãos fiscalizadores com os aspectos próprios do Sistema de Controle Interno, o qual ficava organizado do Poder Executivo Federal para baixo. Assim como as competências, abrangências e informações dos órgãos da administração direta e indireta, que eram avaliados pelos órgãos competentes sobre o cumprimento dos projetos do Plano Plurianual.

A partir de 2008 o país se atualizou em matéria de Controle Interno, quando o Conselho Federal do Contabilidade, através da Resolução CFC nº 1.135/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade, ao tempo em que aprovava as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – controle interno (NBC TA 265) que estabeleceu-se a responsabilidade de comunicação das deficiências de CI em vigor a partir de 2010.

No ano 2017 é emitida pela Controladoria Geral da União a Instrução Normativa nº 03 que aprovou o referencial técnico da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, revogando a Instrução Normativa nº 01/2001. Aprovou-se, também, a partir da Instrução Normativa nº 08 do mesmo ano, o manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

### 3.3 O controle interno nas Normativas do Brasil

O controle interno, no âmbito do Poder Executivo Federal (PEF), é previsto no texto constitucional (art 70 da CF), que inovou ao trazer a terminologia “sistemas de controle interno”, e finalidades definidas no art 74 do mesmo diploma legal, dentre as quais avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e dos resultados da gestão nos órgãos e entidades da administração pública federal cujo cumprimento ao mandato constitucional foram estabelecidos na Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001 (contemplou a apuração de atos ou fatos manchados de ilegalidades ou irregularidades, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais) e no Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. Incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos sob a responsabilidade do Poder Executivo Federal.

Integram o SCI Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU); as Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa; e as unidades de controle interno dos comandos militares. As auditorias internas singulares (Audin) atuam como órgãos auxiliares ao SCI.

A integração operacional do SCI e órgãos auxiliares é exercida pela Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) e cooperação do Ministério Público e da Polícia Federal principalmente no estabelecimento de ações que propiciem maior efetividade às ações de enfrentamento à corrupção.

Na condução da atividade de auditoria é exigido dos auditores requisitos éticos voltados a execução dos trabalhos com o propósito de honrar a confiança pública, evitando condutas que possam comprometê-la, e servir ao interesse público, devendo renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, observar a lei e divulgar todas as informações exigidas por ela e pela profissão, gerenciando as ameaças à autonomia técnica e à objetividade, adotando salvaguardas para eliminá-las ou limitá-las e, atuar de forma imparcial e isenta, assegurando adição de valor às unidades auditadas.

A Unidade de Auditoria Interna Governamental - UAIG tem o papel de auxiliar a unidade auditada a manter controles internos efetivos em resposta aos riscos internos e externos a partir da sua avaliação sobre se são identificados, aplicados e efetivos, assim como avaliar se a alta administração tem consciência de sua responsabilidade pela implementação e melhoria contínua desses controles. A avaliação dos controles internos deve considerar o ambiente de controle, a avaliação de riscos, as atividades de controle, a informação e comunicação e as atividades de monitoramento.



A UAIG também é atribuída a responsabilidade de, na definição do Plano de Auditoria Interna (PAI), considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da unidade auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos, elaborando um PAI baseado em riscos, de modo a priorizar os processos ou unidades organizacionais de maior risco, sem, contudo, abandonar o rodízio de ênfase. Ao ser concluído, o PAI será encaminhado às Ciset ou à CGU, conforme o caso, de forma a possibilitar a harmonização do planejamento, racionalizar a utilização de recursos e evitar a sobreposição de trabalhos. Os controles internos deverão ser desenhados e implementados em consonância aos princípios consagrados e dentre seus objetivos, conforme previsto na IN nº 03/2016, destacamos a salvaguarda e a proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida. Para efetivas ações neste sentido, admite-se ao Poder Executivo federal, constituir instâncias de supervisão de controles internos como comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade e compliance.

A normativa determina a estrutura de controle interno da gestão e estabelece dentre seus componentes: a) as atividades de controle preventivas (a priori) ou detectivas (sucessivas e a posteriori), implementadas de forma manual ou automatizada; b) a base das informações produzidas, que deverão ser apropriadas, tempestivas, atuais, precisas e acessíveis, identificadas, armazenadas e comunicadas de forma eficaz; e c) o sistema de monitoramento, que deverá ser contínuo, realizado de forma independente ou não, com a finalidade de aferir sua eficácia, eficiência, efetividade, economicidade e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos. Deixa claro, também, que estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos é dever da alta administração, que deverá associar cada risco mapeado a um agente formalmente identificado e obrigação de Accountability.

Os princípios da gestão de riscos requerem uma gestão sistemática, subordinada ao interesse público, níveis de exposição adequados, com observância da relação custo-benefício e perspectiva de valor agregado, levado a termo por um ambiente interno íntegro, com valores éticos e recursos humanos com competência técnica, objetivos fixados e comunicados de forma tempestiva, riscos avaliados via análises qualitativas e/ou quantitativas e respostas adequadas.

Aos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal caberá instituir, pelos seus dirigentes máximos, o Comitê de Governança, Riscos e Controles, com atribuições de promover práticas e princípios de conduta, desenvolvimento e integração dos agentes públicos, garantir aderência normativa e a padrões consagrados, estabelecer limites de exposição a riscos e emitir e monitorar recomendações.

### **3.4 O controle interno nas Normativas de Cuba**

A partir de 1974 começa a falar-se em Cuba de um Sistema de Controle Interno promovido pelo Tribunal de Contas. Por muito tempo, o alcance do SCI esteve limitado às áreas econômicas, de maneira que se falava a respeito como de um assunto inerente às atividades de contabilidade e finanças; portanto, as demais áreas operacionais e, de fato, seus trabalhadores, não se sentiam envolvidos.

Posteriormente a direção do Governo através dos ministérios de Finanças e Preços e da Auditoria e Controle, em união de outros órgãos e organismos do Estado, desenvolveram um constante e sustentado esforço por consolidar o controle interno nas diferentes entidades, de modo que este constitui uma preocupação das organizações, em maior ou menor grau, com diferentes enfoques e terminologias, o qual permitiu que progressivamente se expuseram distintas concepções a respeito dessa atividade, assim como também dos princípios e elementos que devem conhecer-se e implantar-se na entidade cubana atual.

Em Cuba através da história existiram diferentes corpos legais que estabeleceram os processos de Controle Interno. O ano de 2003 pode ser considerado como o ano do controle em todo o país, posto que os ministérios de Finanças e Preços e Auditoria e Controle emitiram disposições que obrigam a garantir o controle de todos os recursos que o Estado põe à disposição das entidades para a criação de bens e a satisfação das necessidades da sociedade.

As normativas e regulamentos que uniformizaram o marco legal do Sistema de Controle Interno atual em Cuba são: a Resolução 13 de 2003 e 2006 do Ministério de Auditoria e Controle (MAC), a Resolução 297 de 2003 do Ministério de Finanças e Preços que estabelece as definições do Controle Interno, o conteúdo de suas componentes e normas, e a guia nacional de controle interno (2006), do Ministério de Finanças e Preços (MFP), Associação Nacional de Economistas de Cuba (ANEC) e MAC. Todas elas conformam o

corpo legal e metodológico para o desenvolvimento do CI e expõem a necessidade de sua implementação no transcurso de um ano para aquelas empresas em aperfeiçoamento empresarial e até dois anos para o resto das entidades.

A partir de então, aumenta a exigência a todas as entidades cubanas da elaboração e controle sistemático do plano de medidas para a prevenção, detenção e enfrentamento às indisciplinas, ilegalidades e manifestações de corrupção, com a participação dos trabalhadores e das organizações políticas e de massas. A Resolução nº 297/03 do Ministério de Finanças e Preços delimitou um novo marco conceitual do Controle Interno, capaz de integrar as diversas definições e conceitos que vinham sendo utilizados sobre este tema, com o qual se obtém, no nível das organizações, da auditoria interna ou externa ou dos espaços acadêmicos ou legislativos, conte-se com um marco conceitual comum e uma visão integradora, que satisfaçam as demandas de todos os entes envolvidos.

Através desta resolução se define o marco conceitual a aplicar em Cuba no que o Controle Interno respeita, a qual retoma e aplica o conceito sobre esta temática exposto no Relatório COSO. Na referida Resolução, além de definir-se o que é controle interno, descrevem-se o conteúdo dos componentes e as normas para sua implementação e avaliação, de forma tal que se revoluciona o conceito desse mecanismo, pois se estende sua aplicação a todas as atividades que se desenvolvem nas organizações, de modo que, aos efeitos, cataloga-se como o processo integrado às operações, efetuado pela direção e o resto do pessoal de uma entidade para proporcionar uma segurança razoável.

No ano 2009, aprova-se a Lei 107/09 que cria a Contraloría General da República e estabelece sua definição, integração, objetivos e missão. Seus poderes foram conferidos pela Assembleia Nacional do Poder Popular (órgão supremo do poder do Estado em Cuba), a exercer a mais alta fiscalização sobre os órgãos do Estado e do Governo. A criação da Contraloría General da República, como um órgão estatal, estrutura verticalmente em todo o país, com respeito às entidades subordinadas.

A partir de então a Contraloría General da República, põe em ação os novos critérios para elaborar um Sistema de Controle Interno adaptado a nossa realidade, com o objetivo de fortalecer o Controle Econômico e Administrativo das entidades cubanas e aprova a Resolução nº 60/11, que atualiza as normas do sistema de controle interno.

Esta última normativa deixou sem efeito legal a Resolução nº 297/2003 do MFP e a nº 13/2006 do extinto MAC, ao anterior se acrescenta que tem por objetivo estabelecer normas e princípios básicos de observância obrigatória para a Contraloría General da República e os sujeitos às ações de auditoria, supervisão e controle deste Órgão.

### 3.5 Discussão

Em geral, pode-se dizer que o objetivo de um Sistema de Controle Interno é fornecer uma segurança razoável (uma vez que isso não pode ser absoluto ou total) que o patrimônio está protegido contra possíveis perdas ou diminuições atribuídas pelos usos e disposições não autorizados e que as transações sejam devidamente autorizadas e devidamente registradas. O Sistema de Controle Interno, além de ser uma política de gestão, constitui-se como uma ferramenta de apoio às diretrizes de qualquer entidade para modernizar, mudar e produzir os melhores resultados, com qualidade e eficiência.

A tabela 1 demonstra que o aprimoramento do controle interno no setor público, mediante a emissão de novas leis, decretos e outros normativos, pode estar relacionado, como esperado pelo senso comum, com a maior apuração e divulgação de casos de corrupção após o anúncio a divulgação dos primeiros resultados da Operação Lava Jato (Brasil). Neste sentido dois aspectos merecem menção: a elevação do número de leis em sentido estrito demonstra que não apenas o Executivo, mas também o Poder Legislativo parece estar sensível à relevância do tema em tela; e no caso das instituições financeiras oficiais, além das normas em geral aplicáveis à Administração Pública, também se submetem à regulamentação do Banco Central do Brasil sobre riscos e controle interno. Tais menções, conjugadas com as informações apresentadas no tópico anterior, permitem afirmar que hoje a atividade de controle interno permeia toda a atividade em que esteja presente o Poder Público.

O setor público brasileiro vem aos poucos se adaptando à modernização, inspirando-se na administração pública gerencial (*new public management*), o que fortalece o conceito de *accountability* e aperfeiçoa as bases do controle interno, porém, o enfoque maior ainda está nas atividades de controle detectivas *a posteriori*, efetuada pelo Tribunal de Contas da União (controle externo), em prejuízo de atividades de

controle detectivas sucessivas e preventivas (*a priori*) estabelecidas na estrutura de controles internos, que contempla três linhas de defesa: a primeira, onde se encontram os controles primários; a segunda, à nível de gestão, incluindo as Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) e terceira, representada pela atividade de auditoria interna governamental, exercidas pela Ciset e SFC. Vale ressaltar que esta situação ocorre porque não há suficiente mão-de-obra e quando existe mão-de-obra, muitas das vezes é terceirizada, não tendo um funcionário concursado na unidade auditada que possa identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos e implementar os controles internos necessários e assim assegurar a adequação e eficácia dos controles, e mesmo, acompanhar a efetivação das ações requeridas. Por outro lado, acreditamos que a Auditoria Interna Terceirizada, desde que certificada, contratada pela CGU em parceria com o TCU, atuando de forma programada nas unidades auditadas, em sistema de rodízio (máximo de 3 anos) e regulada a quantidade de unidades auditadas por empresa contratada, com capacidade técnica comprovada e obrigatoriedade de educação continuada, não implicaria em prejuízo à condução dos controles internos e auditoria interna, muito pelo contrário, serviriam como apoio, acompanhando de forma sistemática o cumprimento dos normativos legais, a correta aplicação/utilização dos recursos públicos e por consequente, as demandas originadas do TCU e CGU e, para levar a termo estas considerações, ao ato deverá ser dada formalidade Legal, o CGU e o TCU deverão elaborar uma Matriz de Risco e programar as auditorias nas unidades e, por fim, deverá ser elaborado um Manual de Procedimentos.

Em Cuba, a definição incorporada na Resolução 60/2011 é muito abrangente, precisa e aplicável à realidade e também atende aos requisitos das instituições cubanas.

Com esta resolução chegou a um nível mais elevado na avaliação do sistema de controle interno, refletindo um processo que deve ser integrada em todas as operações de uma entidade e não como um mero instrumento de controle econômico. Com isso, reconhece-se a importância do controle administrativo, embora seja necessário enfatizar que o conceito que ele exibe assume elementos que foram levantados anteriormente por diferentes autores.

Hoje a existência da Resolução nº 60/2011 estabelece o quadro conceitual e a exigência de que dentro de um período especificado são projetados sistemas internos de controle todas as entidades cubanas, criando um movimento que, embora tenha tido que enfrentar muitos obstáculos, começa a dar frutos com o estabelecimento e implementação de medidas que contribuam para a salvaguarda dos recursos. No entanto, para sua emissão há vários anos, é necessário continuar a unir esforços para alcançar sua correta implementação em todas as entidades do país, de acordo com seu conteúdo e finalidades.

Todas estas legislações estão estreitamente relacionadas pelo que não podem ver-se de forma independente, mas sim como um todo na hora de desenhar os sistemas de controle interno das entidades.

#### 4. CONCLUSÕES

1. Em geral, podemos afirmar que a consequência do crescimento econômico dos negócios, implicou uma maior complexidade na organização e, portanto, na sua Administração.
2. O conceito de Controle Interno evoluiu de acordo com o desenvolvimento da sociedade, na medida em que a estrutura histórica e os avanços tecnológicos arruinaram os métodos primitivos de controle das operações comerciais.
3. As regulamentações relacionadas ao controle interno nos dois países mostram semelhanças, pois estão de acordo com os padrões internacionais do COSO; mas no Brasil não se aplicam sistematicamente e em sua totalidade a metodologia do CI e todos os seus componentes nas unidades federativas como são aplicadas nas empresas estatais cubanas.

#### 1. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Brandão, S. P. (2012). Impacto do controle interno no controle externo: pesquisa exploratória. Dissertação (Mestrado) – Curso de Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade da Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal.

BRASIL. Instrução Normativa nº 03. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. Junho 2017. Obtido em [http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_03\\_2017.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf). Acesso em 20/12/2018.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Controle Interno - Estrutura Integrada: Sumário Executivo. Elaborado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil - IIA, com tradução livre da versão original em inglês pela Pricewaterhouse Coopers. Maio 2013. Obtido em <http://layout.fabricadetempo.com.br/ia/korbillad/upl/editorHTML/uploadDireto/cosoicif2013sum-editorHTML-00000001-05022018093939.pdf>. Acesso em 20/12/2018.

De Zantana Júnior, G.; De Assis, M. (2016). O surgimento do controle interno no Brasil. Disponível em: <https://www.trabalhosgratuitos.com/Humanas/Administra%C3%A7%C3%A3o/O-Surgimento-do-Controle-interno-no-Brasil-1067191.html>

Gattringer, J. G. (2016). O Controle interno na Administração Pública: Um estudo nos municípios catarinenses. Dissertação – Curso de Mestrado Acadêmico em Administração, Universidade do Vale do Itajaí, Santa Catarina, Brasil.

Nakano, Y.; Kimura, K.; Nishiyama, K.; Taguchi, H.; Sakuma, R.; Ota, K. (2009). Present, past y future of internal control. Disponível em: [http://www.abeam.com/research\\_reports/eng/RR071\\_E\(Present,%20Past\).pdf](http://www.abeam.com/research_reports/eng/RR071_E(Present,%20Past).pdf)

Silva, A. H.; Couto, D. C.; De Abreu, C. (2017). Evolução do controle interno no setor público: um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 22, (2), p. 20 – 38.

Zarlenga, C. D. (2015). Control interno y las normas internacionales de auditoría interna. Conferencia en la V Jornadas de Administración Financiera de Ciudades y Estados Subnacionales de Iberoamérica. Buenos Aires: Argentina. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=fty2TaKj5ww&t=945s>