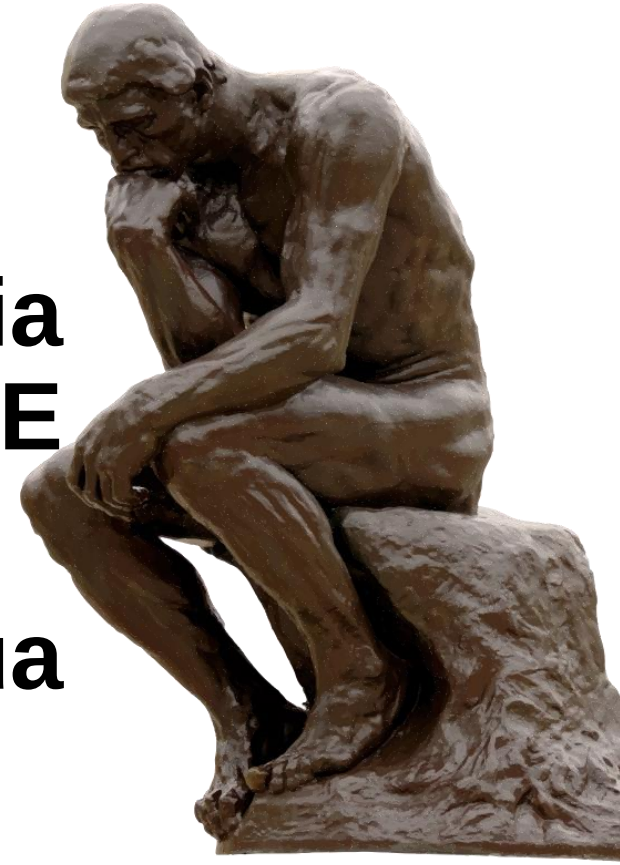
ABORDAGEM DOS TRIBUNAIS DE CONTAS NA AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

(...)PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO SOBRE A ÓTICA DO CONTROLE INTERNO

CONTROLE INTERNO

- O que é controle interno?
- Unidade de controle interno e auditoria interna significam a mesma coisa? E sistema de controle interno?
- Qual o significado de risco e qual sua relação com o controle interno?
- O que significa avaliar controles internos e como fazê-lo?



CONCEITOS CHAVES

- **Objetivo:** ‘algo’ que se estabeleceu para ser alcançado.
- **Risco:** possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.
- **Controle:** o que se faz para mitigar riscos, assegurando, assim, com certa razoabilidade, que objetivos sejam alcançados.
- **Sistema de Controle:** conjunto de políticas, estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade auditada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios (ISSAI 4000/131). Não é a simples e pura somatória dos controles.

COMO AUDITAR O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO?

Primeiro passo: Conhecer o que é um bom modelo de sistema de controle

REFERENCIAL

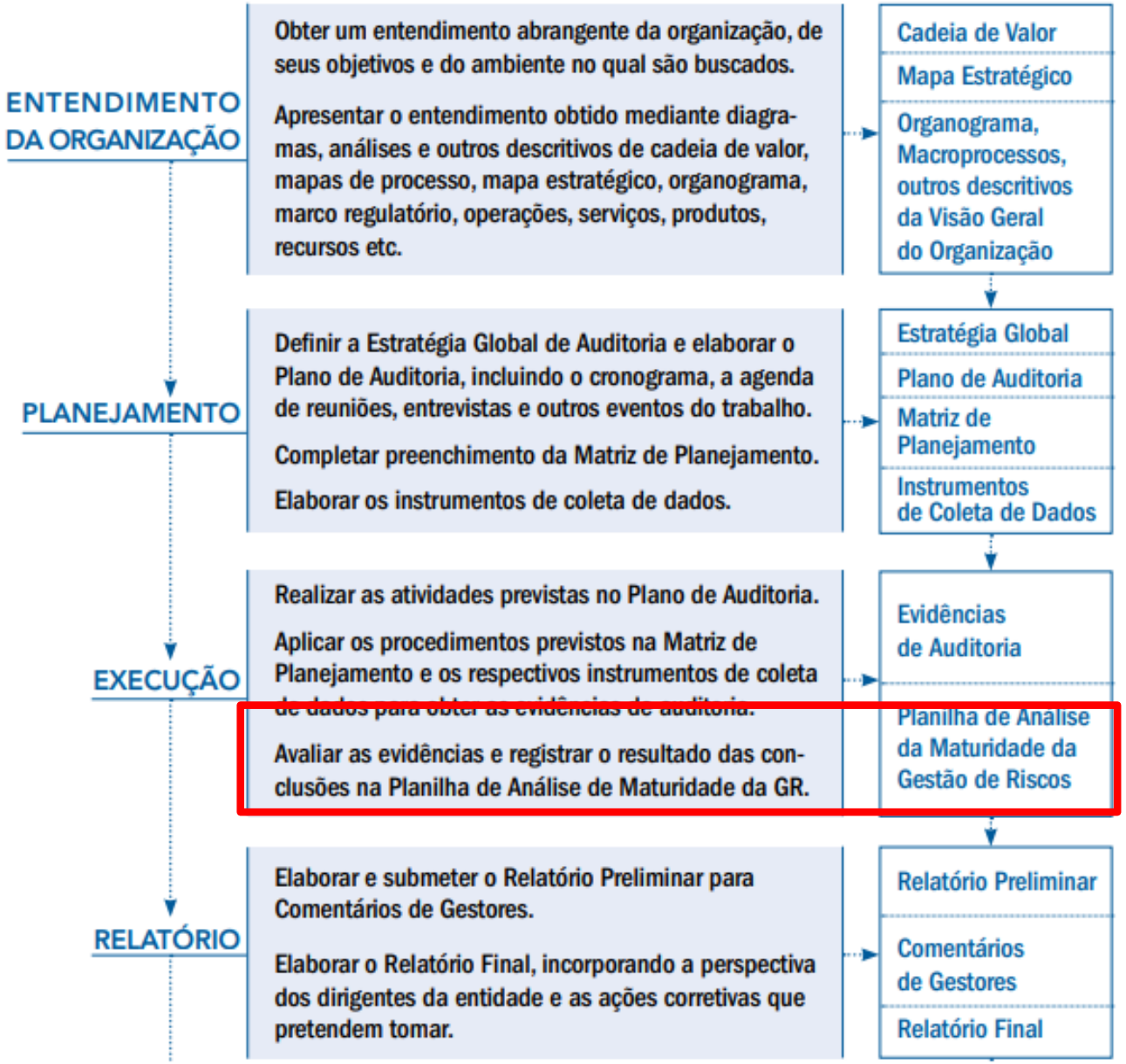
- *COSO* - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1985)*;*
- Modelos COSO I (1992) e COSO II (2004);
- Série da INTOSAI GOV 9100-9199 sobre controles internos (2004 até o presente);
- A norma INTOSAI GOV 9100 (p. 46) estabelece, dentre outros aspectos, que a avaliação do controle interno pelos órgãos de controle implica:
  - *avaliar a adequação do desenho do controle;*
  - *determinar, mediante testes, se os controles são eficazes.*
- *ABNT NBR ISO 31000:2009– Gestão de Riscos.*
- *Orange book (UK);*

MODELOS DE REFERÊNCIA, QUAL DELES UTILIZAR?

EXISTE ALGO EM COMUM ENTRE ELES?

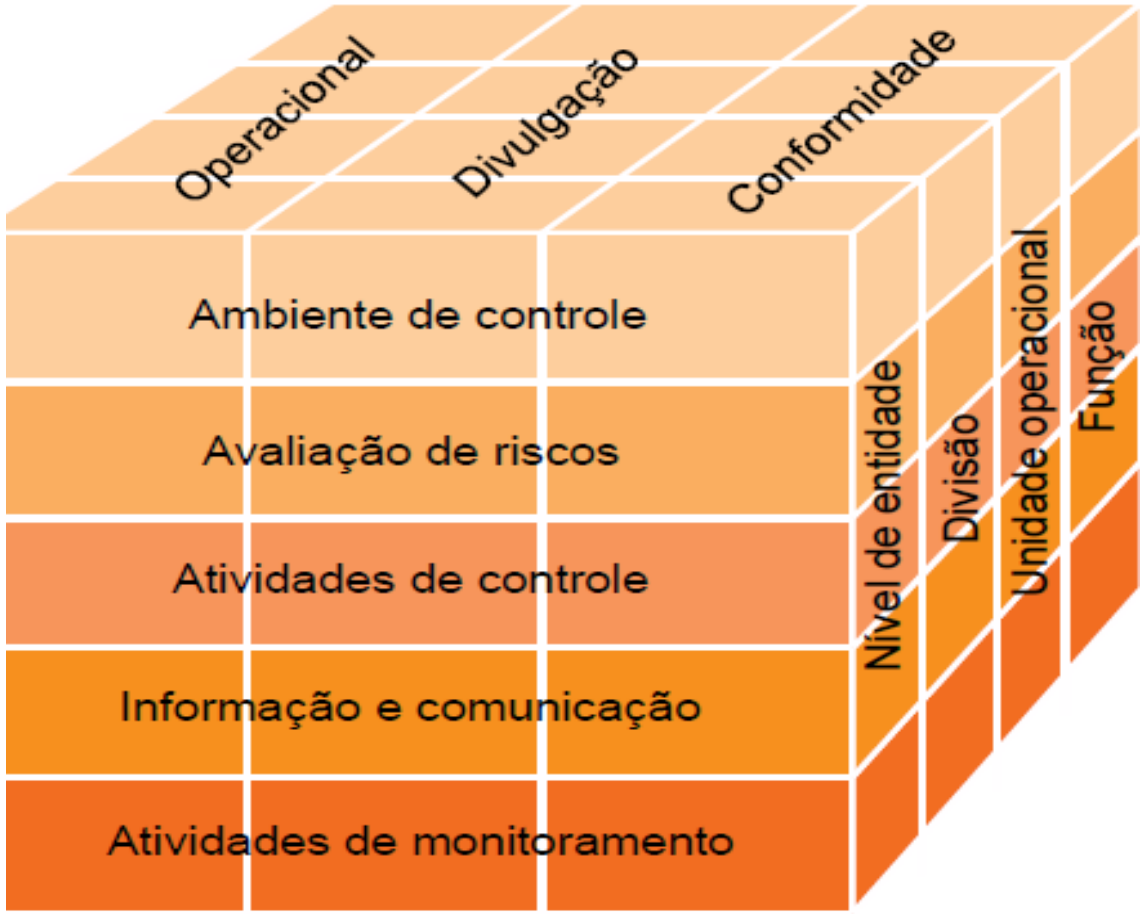
GERENCIAMENTO DE RISCOS

GESTÃO DE RISCOS – AVALIAÇÃO DE MATURIDADE (TCU)



Fonte: Rechungshof (2016, página 30)

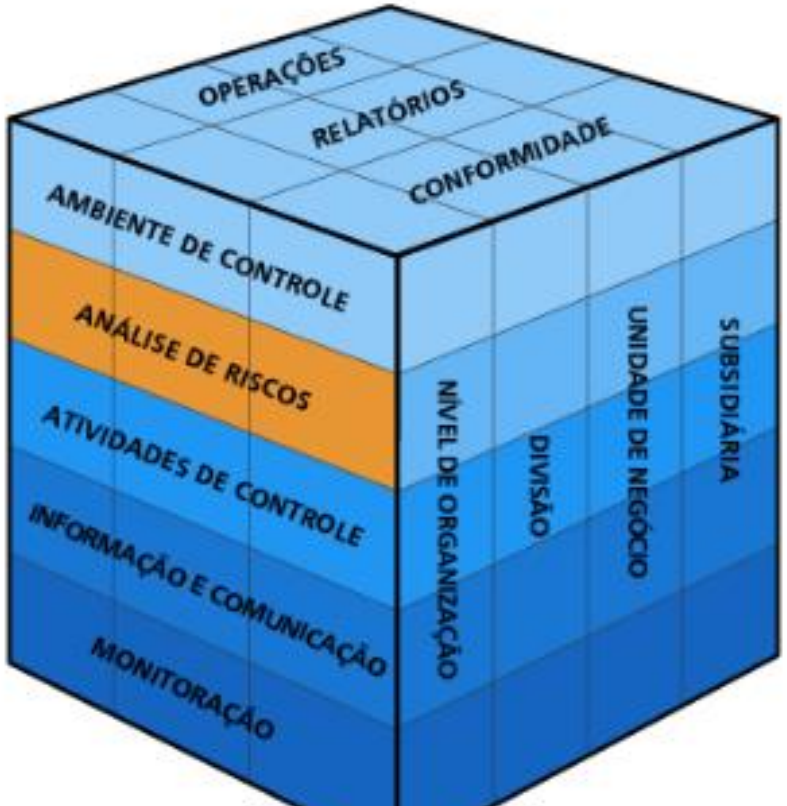
MODELO COSO I (1992)



Um dos grandes objetivos do Coso era integrar os diversos conceitos de controle interno, promovendo a uniformização das definições até então vigentes.

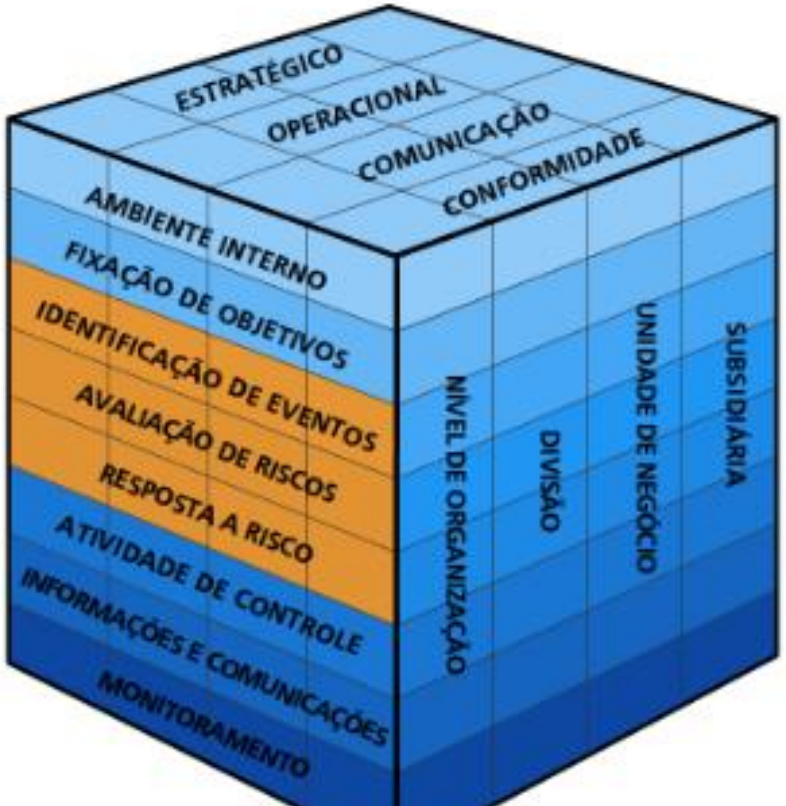
TRANSIÇÃO ENTRE MODELOS – ÊNFASE NA GESTÃO DE RISCOS

COSO I

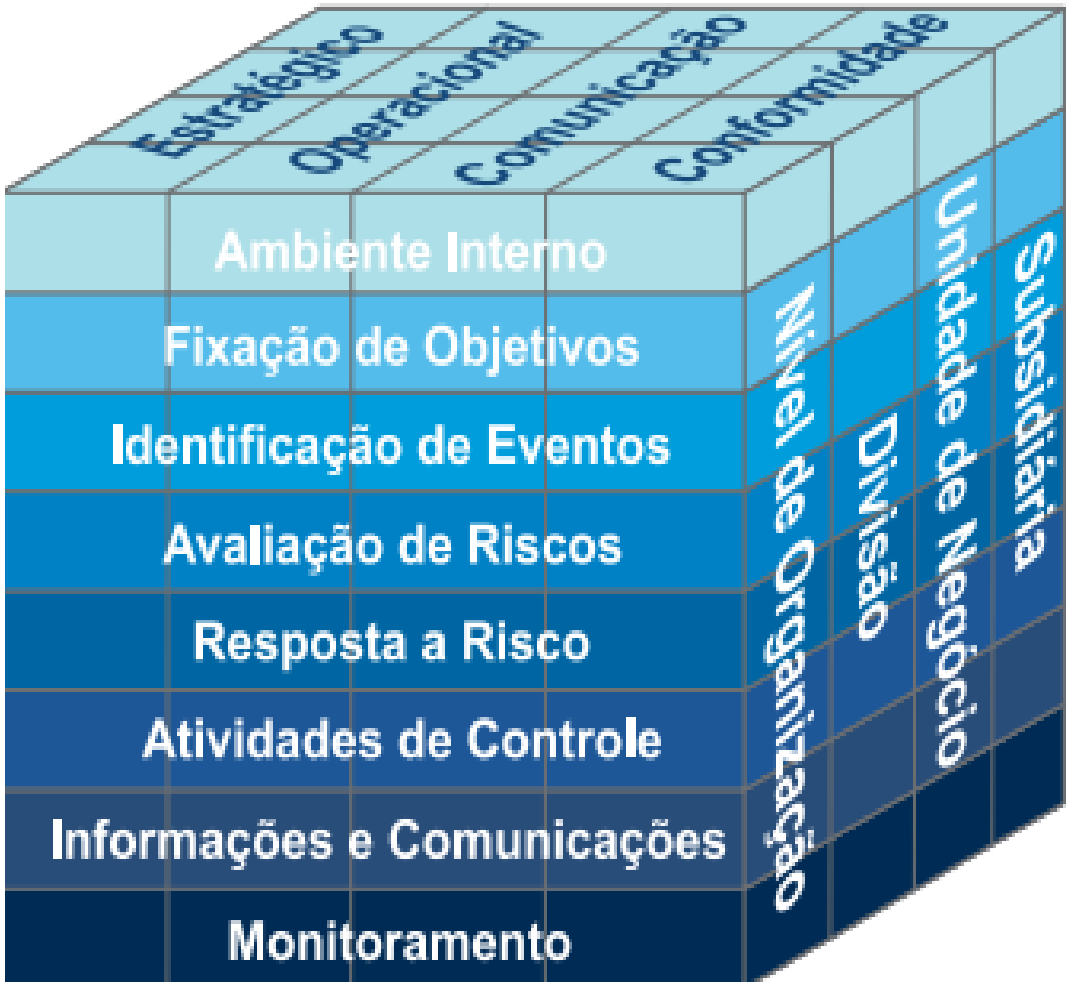


Expandido para 3 componentes

COSO II



MODELO COSO II



AMBIENTE INTERNO

- Cultura organizacional e estilo gerencial;
- Apoio explícito ao sistema de controle interno;
- Tom no Topo;
- Práticas de recursos humanos;
- Desenho organizacional e segregação de funções;
- **Elo com controles, procedimentos e práticas da prevenção à corrupção.**

FIXAÇÃO DE OBJETIVOS

- "O controle interno foi projetado para fornecer segurança razoável de que o os objetivos gerais da entidade estão sendo alcançados. Portanto, objetivos claros são pré-requisitos para um processo eficaz de controle interno." (ISSAI 9100)

- Os objetivos são comunicados de forma clara para todos?
- Estão fixados Missão, Valores e Visão?
- Há indicadores com metas que o órgão busque?

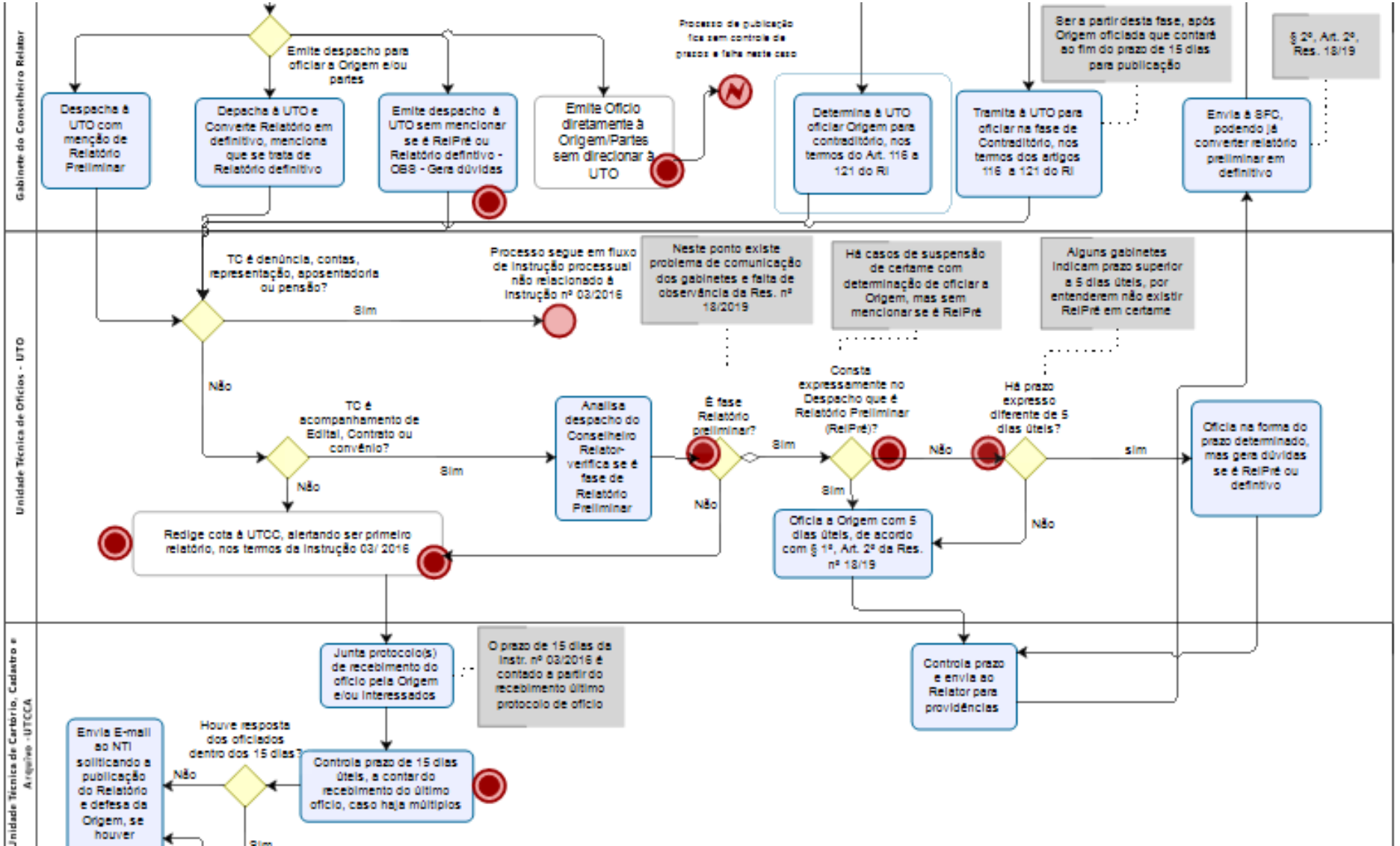
IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS

- Identificar os principais riscos chaves de uma organização;
- Eventos em potencial;
- Riscos e oportunidades;
- Identificar fontes, causas e consequências.

EXEMPLOS DE FONTES RISCOS

- Financeiros: demonstrações contábeis imprecisas, pagamentos incorretos, recursos insuficientes;
- Risco de erros nos procedimentos administrativos, falta de acompanhamento ou fiscalização;
- Eventos externos: Incêndio, parada por greve, inundação (infraestrutura);
- TI: Segurança da informação, falha ou interrupção de TI;
- RH: Alta rotatividade de pessoal, déficit de pessoal, baixa capacidade técnica;
- Erros operacionais;
- **Fraude e corrupção – riscos específicos.**

MAPA DE PROCESSOS E IDENTIFICAÇÃO DE RISCOS



AVALIAÇÃO DE RISCOS

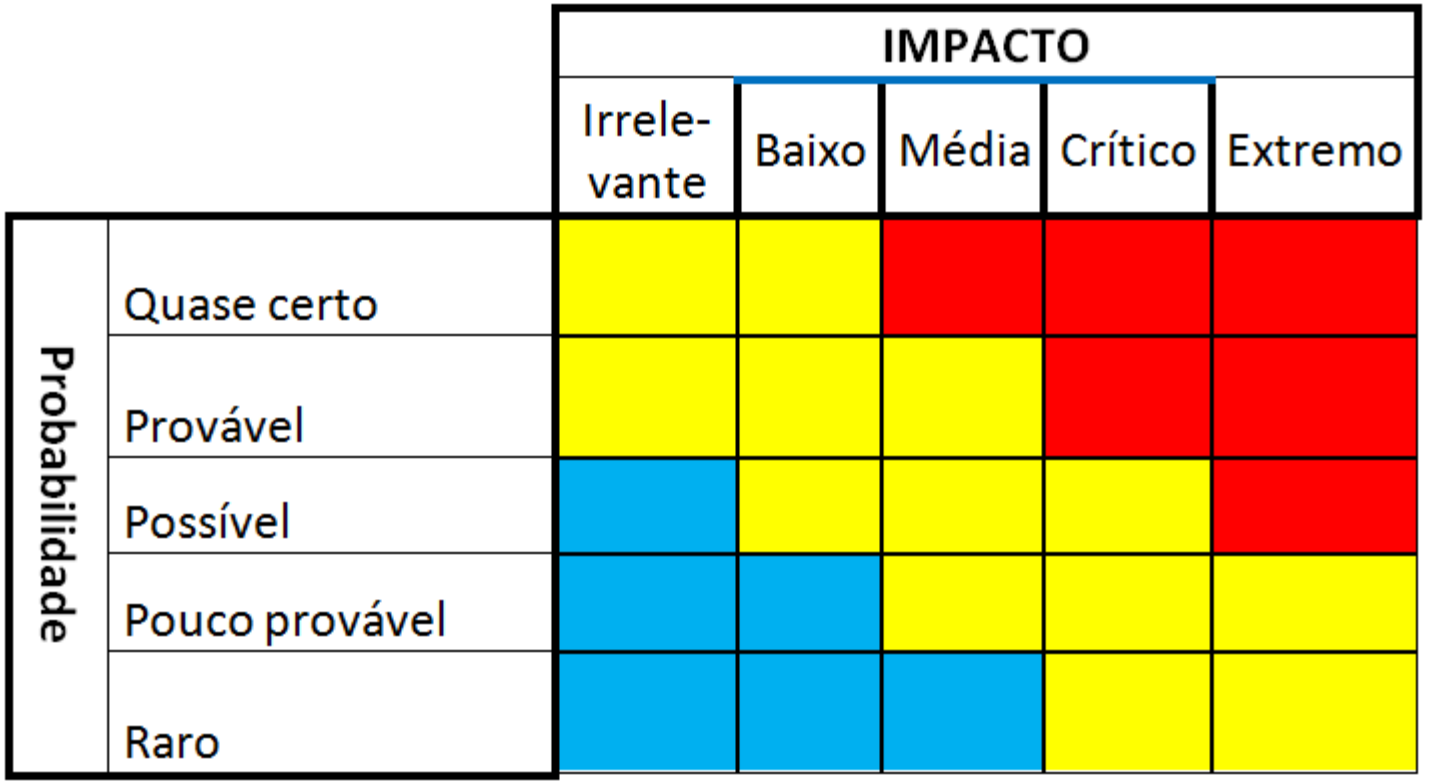
Probabilidade

X

Impacto

MATRIZ DE RISCOS – MÉTODO QUALITATIVO

Métodos qualitativos definem o impacto, a probabilidade e o nível de risco por qualificadores como “alto”, “médio” e “baixo”, com base na percepção das pessoas.



COMO AVALIAR A PROBABILIDADE DE UM RISCO

Probabilidade	Descrição	Indicadores
Alta	Com possibilidade de ocorrência todos os anos ou hipótese de ocorrência superior a 25%.	Potencial para ocorrer diversas vezes dentro do período de tempo (por exemplo - dez anos). Ocorreu recentemente.
Média	Com possibilidade de ocorrência em cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 25%.	Pode ocorrer mais do que uma vez dentro do período de tempo (por exemplo - dez anos). Pode ser difícil de controlar devido a algumas influências externas. Existe um histórico de ocorrências?
Baixa	Sem possibilidade de ocorrência em cada dez anos ou hipótese de ocorrência inferior a 2%.	Não ocorreu. Improvável que ocorra

Fonte: FERMA - Federação Europeia das Associações de Gerenciamento de Riscos

MÉTODO DE AVALIAÇÃO DO TCU

ESCALA DE PROBABILIDADES

PROBABILIDADE	DESCRIÇÃO DA PROBABILIDADE, DESCONSIDERANDO OS CONTROLES	PESO
Muito baixa	**Improvável.** Em situações excepcionais, o evento poderá até ocorrer, mas nada nas circunstâncias indica essa possibilidade.	**1**
Baixa	**Rara.** De forma inesperada ou casual, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias pouco indicam essa possibilidade.	**2**
Média	**Possível.** De alguma forma, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam moderadamente essa possibilidade.	**5**
Alta	**Provável.** De forma até esperada, o evento poderá ocorrer, pois as circunstâncias indicam fortemente essa possibilidade.	**8**
Muito alta	**Praticamente certa.** De forma inequívoca, o evento ocorrerá, as circunstâncias indicam claramente essa possibilidade.	**10**

ESCALA PARA CLASSIFICAÇÃO DE NÍVEIS DE RISCO

RB (Risco Baixo)	RM (Risco Médio)	RA (Risco Alto)	RE (Risco Extremo)
0 – 9,99	10 – 39,99	40 – 79,99	80 – 100

ESCALA DE CONSEQUÊNCIAS

IMPACTO	DESCRIÇÃO DO IMPACTO NOS OBJETIVOS, CASO O EVENTO OCORRA	PESO
Muito baixo	**Mínimo** impacto nos objetivos (estratégicos, operacionais, de informação/comunicação/divulgação ou de conformidade).	1
Baixo	**Pequeno** impacto nos objetivos (idem).	2
Médio	**Moderado** impacto nos objetivos (idem), porém recuperável.	5
Alto	**Significativo** impacto nos objetivos (idem), de difícil reversão.	8
Muito alto	**Catastrófico** impacto nos objetivos (idem), de forma irreversível.	10

Fonte: Roteiro de Auditoria de Gestão de riscos - TCU

ESCALA PARA CLASSIFICAÇÃO DE NÍVEIS DE RISCO

RB (Risco Baixo)	**RM** (Risco Médio)	**RA** (Risco Alto)	**RE** (Risco Extremo)
0 – 9,99	10 – 39,99	40 – 79,99	80 – 100

MATRIZ DE RISCOS

IMPACTO						
	Muito Alto 10	10 RM	20 RM	50 RA	80 RE	100 RE
	Alto 8	8 RB	16 RM	40 RA	64 RA	80 RE
	Médio 5	5 RB	10 RM	25 RM	40 RA	50 RA
	Baixo 2	2 RB	4 RB	10 RM	16 RM	20 RM
	Muito Baixo 1	1 RB	2 RB	5 RB	8 RB	10 RM
		Muito Baixa 1	Baixa 2	Média 5	Alta 8	Muito Alta 10
		PROBABILIDADE				

MAPA (MATRIZ) DE RISCOS

Área	Atividade/Processo	Evento de risco	Nível de risco	Atividade de controle	Responsável pelo gerenciamento
	Processo 1				
	Processo 2				
	(...)				
	Porcesso n				

Atividade/Perfil funcional	**Identificação dos Riscos**	**PO**	**GC**	**GR**	Medidas de Prevenção
Exercício ético e profissional das funções	Risco de quebra dos deveres funcionais e valores, tais como a independência, integridade, responsabilidade, transparência, objetividade, imparcialidade e confidencialidade *(RT01)*	1	3	2	Acompanhamento e supervisão pelos dirigentes do rigoroso cumprimento dos princípios e normas éticas inerentes às funções Observância de orientações e mecanismos que garantam a prevenção e o cumprimento dos princípios e valores éticos Observância de medidas conducentes a prevenir a quebra de sigilo, designadamente quanto aos mecanismos de acesso e acompanhamento restrito dos processos, nas suas diferentes fases Declaração ética sobre conflito de interesses e impedimentos Preferência da colegialidade na realização das acções, com especial relevância nas de controlo Acompanhamento e supervisão dos técnicos e equipas de trabalho pelos dirigentes Rotatividade adequada do pessoal
Controlo de qualidade	Risco de falha do controlo de qualidade dos procedimentos e produtos *(RT02)*	2	2	2	Supervisão e revisão dos procedimentos adoptados e dos produtos elaborados Adopção e difusão das melhores práticas e conhecimentos Segregação de funções
Competências técnicas	Risco de inadequação do perfil técnico e comportamental ao exercício das funções *(RT03)*	1	3	2	Partilha de conhecimentos, experiências e informação técnica Adequação das necessidades formativas ao perfil exigido Motivação individual e dos grupos de trabalho Mecanismos de aferição externa dos comportamentos no exercício das funções
Atendimento e relacionamento com terceiros	Risco de prestação de informação inadequada *(RT04)*	2	2	2	Definição de níveis de responsabilidade

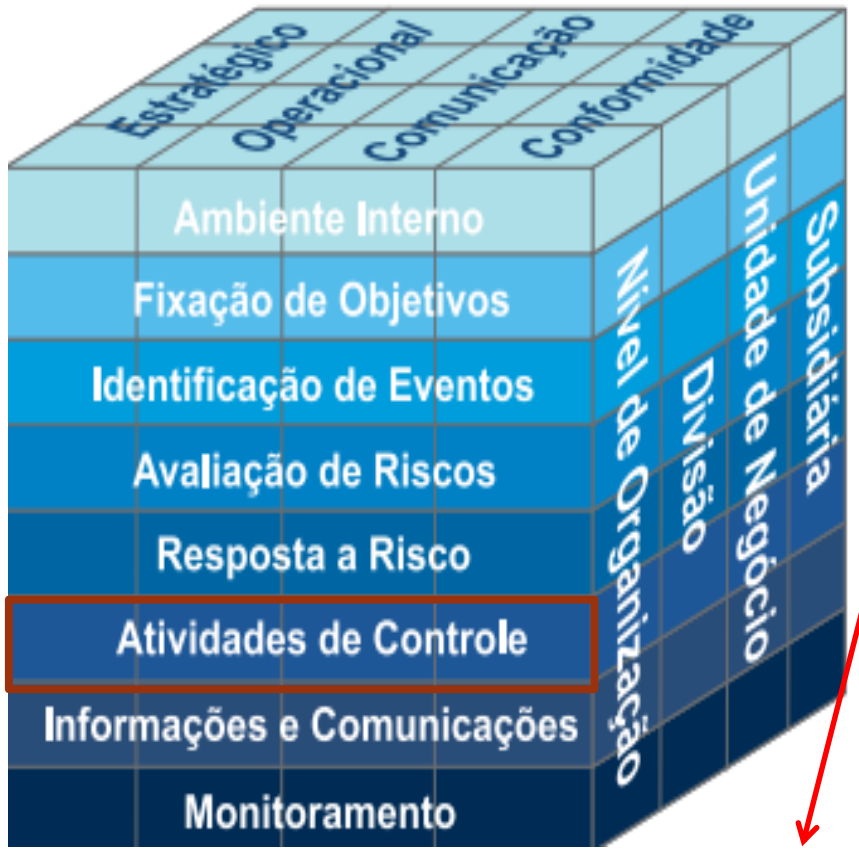
Fonte: Plano de gestão de riscos e prevenção da corrupção do TC de Portugal.

RESPOSTA AO RISCO

ATIVIDADES DE CONTROLE

- São as respostas ao risco propriamente dita;
- Costumam ser preventivos ou detectivos;
- As atividades de controle são parte do sistema de controle interno e, mesmo em um perspectiva do conjunto de todas elas, não devem ser confundidas com próprio.
- **Parece óbvio, mas o custo-benefício do controle deve ser positivo;**

EXEMPLOS DE CONTROLE (ISSA 9100)



- Verificações;
- Procedimentos de autorização e aprovação
- Controles sobre acesso a recursos e registros;
- Segregação de funções;
- Treinamentos, conscientização e sensibilização
- Reconciliações;
- Revisões do desempenho operacional – Controle sobre atingimento de metas (avaliação de eficácia e eficiência);
- Revisões de operações, processos e atividades;
- Supervisão (atribuição, revisão e aprovação).

Controles não se limitam às práticas de verificação quantitativas em transações, mas podem ser qualquer procedimento que evite riscos!

INFORMAÇÕES E COMUNICAÇÕES

- Alinhar os objetivos da organização com todos os servidores;
- Disseminar a mensagem da alta administração sobre a relevância do gerenciamento de riscos e do comprometimento da instituição com práticas contra corrupção;
- Os sistemas de informação devem produzir relatórios que contêm informações de gestão à alta gerência;
  - Financeiras
  - Não financeiras;
  - Relacionadas à adesão à legislação;
  - Performance.

MONITORAMENTO

- Fase final do sistema de Controle;
- Por vezes, é verificado por meio de auditoria interna para testar se controles estão funcionando como planejado;
- Detectar mudanças no contexto externo e interno, incluindo alterações nos critérios de risco e nas probabilidades de risco;
- Analisar eventos (incluindo os “quase incidentes de eventos”).

COMO FAZER AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO AFINAL?

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

GESTÃO DE RISCOS
Avaliação da Maturidade

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Referencial básico de
GESTÃO DE RISCOS

ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO SOB O FOCO DE GERENCIAMENTOS DE RISCOS E DA PREVENÇÃO À CORRUPÇÃO - SUGESTÃO DE ROTEIRO DE AUDITORIA.

Objetivo:

O presente documento tem objetivo de descrever práticas de análise do Controle Interno sob o foco do gerenciamento de riscos, bem como práticas de prevenção à corrupção através das recomendações mais reconhecidas na atualidade nacionalmente e internacionalmente. A finalidade é servir como roteiro de auditoria a fim de avaliar o grau de maturidade do controle interno e orientar aos órgãos da administração direta e indireta para formação na direção um controle interno voltado à mitigação de riscos.

https://portal.tcm.sp.gov.br/Management/GestaoPublicacao/DocumentoId?IdFile=62ea6d54-2ae1-4f7c-bb08-14a5ef79cfd7

ISSAI Implementation Initiative (3i Programme)

Vide Anexo 4.3

Compliance Audit
ISSAI Implementation Handbook

DRAFT VERSION 0: 01.08.2018

COMO FAZER ESTE TIPO DE AUDITORIA?

A norma INTOSAI GOV 9100 (p. 46) estabelece, dentre outros aspectos, que a avaliação do controle interno implica:

- *Avaliar a adequação do desenho do controle;*
- *Determinar, mediante testes, se os controles são efetivos.*

Avaliação de Desenho (TESTES DE CONTROLE)

Existem controles associados a um risco?
Se existir, são adequados?
Se desvios éticos são identificados, que ações são tomadas?

Teste de efetividade operacional (TESTE SUBSTANTIVOS)

Avaliar a nível de transações se os controles funcionam colhendo provas documentais, ou seja, realizar conferências, preferencialmente com amostragem estatística.

AVALIAÇÃO (TESTE) DE CONTROLE

- A abordagem na avaliação do SCI é orientada à uma lista extensiva de questões reflexas dos modelos referencias;

24.1.3.	promove orientação e sensibilização dos jurisdicionados acerca da importância e necessidade da efetiva implantação do sistema de controle interno;

Política de gestão de riscos	Sim	Não	Critério
A entidade tem ciência da prática de gestão de riscos[62]?			Modelos do COSO, ISSAI 9100, ISSO 31000
Há na entidade um processo de identificação, análise de riscos, documentação e correspondente tratamento de riscos?			ISSAI 9100, item 2.2
Os riscos identificados são analisados em termos de probabilidade de ocorrência e de impactos nos objetivos, como base para a avaliação e tomada de decisões sobre as respostas para o tratamento dos riscos?			ISO 31000:2009, 5.4.3
O processo de identificação de riscos produz uma lista abrangente de riscos, incluindo causas, fontes e eventos que possam ter um impacto na consecução dos objetivos identificados na etapa de estabelecimento do contexto?			COSO ERM item 4
A gestão de riscos é integrada ao processo de planejamento estratégico implementado na organização?			COSO ERM 2004
O processo de identificação de riscos considera explicitamente a possibilidade de fraudes, burla de controles e risco de corrupção?			COSO 2013, Princípio 8.

QUE TÉCNICAS UTILIZAR EM ITENS QUALITATIVOS REFERENTES À AVALIAÇÃO DE CONTROLES?

Anexo 4.3 do ‘’Compliance Audit ISSAI Implementation Handbook’’ (2018)

COSO Framework of Internal Control: Evaluation	Yes	No	Comment
CONTROL ENVIRONMENT: Demonstrates commitment to integrity and ethical values			
1. Do comprehensive standards of conduct exist addressing acceptable business practice, conflicts of interest, and expected standards of ethical and moral behaviour for the company? Is the entity accountable for the definition and application of the standards?			
2. Is the auditor furnished with the results of employee surveys regarding behaviour, and with similar information from external parties?			
3. Are the standards of conduct communicated and reinforced regularly to all levels of the organisation, outsourced service providers, and partners? Are management's efforts to communicate the standards both sufficient and effective in creating awareness and motivating compliance?			
4. Do the board and management demonstrate through actions and behaviours their commitment to the standards of conduct? Is there consistency at all levels of the organisation?			

4. O Corpo diretivo demonstra ações e comportamentos que mostram seu comprometimento com os padrões (éticos) de conduta? Existe consistência em todos os níveis da organização?

COLHENDO PERCEPÇÕES ATRAVÉS DE QUESTIONÁRIOS COM LIKERT

Assinale o seu grau de concordância ou discordância com as afirmações abaixo, marcando o correspondente número de acordo com a seguinte tabela:		
1. Discordo totalmente / **2.** Discordo / **3**. Nem concordo nem discordo / **4**. Concordo / **5**. Concordo totalmente		
Nº	Afirmação	Sua avaliação
1 º	Considero que o tom ético estabelecido pelo alto escalão da nossa instituição é condizente com o nosso papel e a nossa missão perante à sociedade.	
2º	Percebo que os administradores da minha instituição lideram pautados em integridade e posturas éticas na condução das atividades institucionais e na transmissão desses valores aos demais servidores.	
3º	Considero que o tom do topo estabelecido pelo alto escalão da instituição é positivo e gera uma atmosfera de confiança mútua e de respeito às regras organizacionais.	
4º	Em nossa instituição são muito raros os casos de transgressão à ética, como fraudes, corrupção, tráfico de influência ou uso do cargo, de informações ou bens públicos em benefício próprio.	
5º	Para ser um bom servidor público, considero importante ter e praticar valores éticos, não sendo aceitável fazer nada que não possa ser contado em público.	

Fonte: adaptado do curso de avaliação de controles internos, TCU, 2012.

EXEMPLOS DE TÉCNICAS POSSÍVEIS

Avaliação da aplicação do código de Conduta	Sim	Não	Critério
A gestão é pro ativa no sentido de encorajar e apoiar procedimentos éticos e o cumprimento da legislação e do código de conduta em vigor?			GUID 5270
Há treinamentos/sensibilização periódicos a servidores sobre o código de conduta (anual, bianual, etc..) ou sobre valores éticos e de integridade?			GUID 5270
Há divulgação do código de ética na intranet? É mencionado com alguma frequência?			GUID 5270
Existem evidências sobre a valorização do código de ética?			GUID 5270
Há treinamento a novos servidores ingressantes a respeito do código?			GUID 5270
Ele é mencionado nos documentos internos?			GUID 5270

Evidências via questionários

Evidências via documentos

Evidências via documentos e aplicação de questionários

Evidências via documentos

ISSAI 4000.

136. Para obter um entendimento do controle interno, pode ser relevante considerar a comunicação **e o comprometimento da entidade auditada com integridade e valores éticos**, seu compromisso com a competência, a participação dos responsáveis pela governança, a filosofia e o estilo operacional da administração, a estrutura organizacional, a existência e o nível de atividade da auditoria interna, a atribuição de autoridade e responsabilidade e as políticas e práticas de recursos humanos.

FALANDO SOBRE UM RISCO ESPECÍFICO: FRAUDE E CORRUPÇÃO

GUID 5270

Guideline for the
Audit of Corruption
Prevention

PRÁTICAS DE PREVENÇÃO À CORRUPÇÃO

1. Código de ética e cultura organizacional voltada a integridade;
2. Treinamentos;
3. Rotação de pessoas;
4. Princípio dos quatro olhos (conferência cruzada);
5. Segregação de funções;
6. Supervisão adequada;
7. Gerenciamento de Recursos Humanos baseados em mérito e modelo de gestão com envolvimento;
8. TI, automação de tarefas e segurança da informação.

MODELO RACIONAL-ECONÔMICO DO CRIME

Análise de custo-benefício: Se Recompensa (**R**) > Probabilidade (**P**) x Impacto do Custo monetário de ser pego (**I**);

R > P x I- M = Roubo/fraude

Então, se não tem ninguém vendo, e não há como deixar rastros, porque você não rouba o que achar pela frente?

BECKER, Gary. S. **Crime and Punishment: An Economic approach**

PSICOLOGIA DA DESONESTIDADE

Comportamento no foco do individuo como agente econômico e animal social. (Ciência do comportamento)

Maximização de lucro

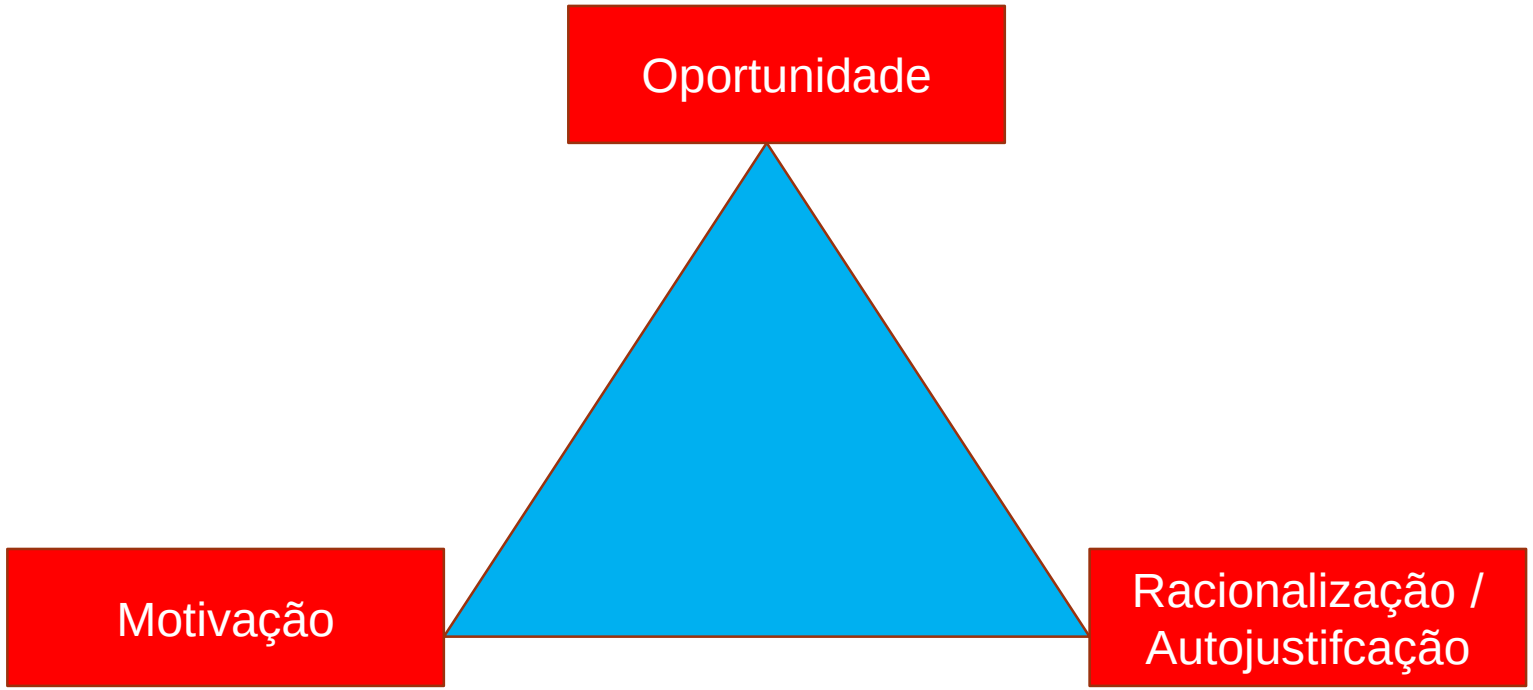
Vs

Maximização de autoconceito

As pessoas são desonestas, desde que elas se sintam confortáveis com elas mesmas

Fonte: Palestra de Amos Schurr, julho/2018, Transparency Integrity School

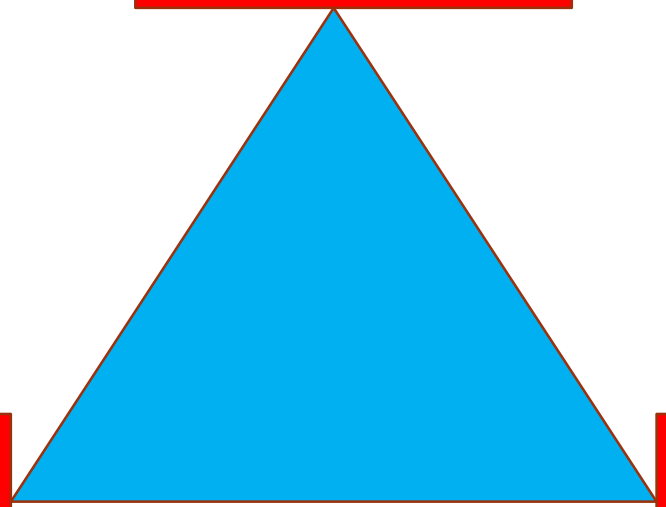
TRIÂNGULO DA FRAUDE DE CRESSEY



TRIÂNGULO DA FRAUDE DE CRESSEY

Controles internos ausentes ou fracos

Oportunidade



Motivação

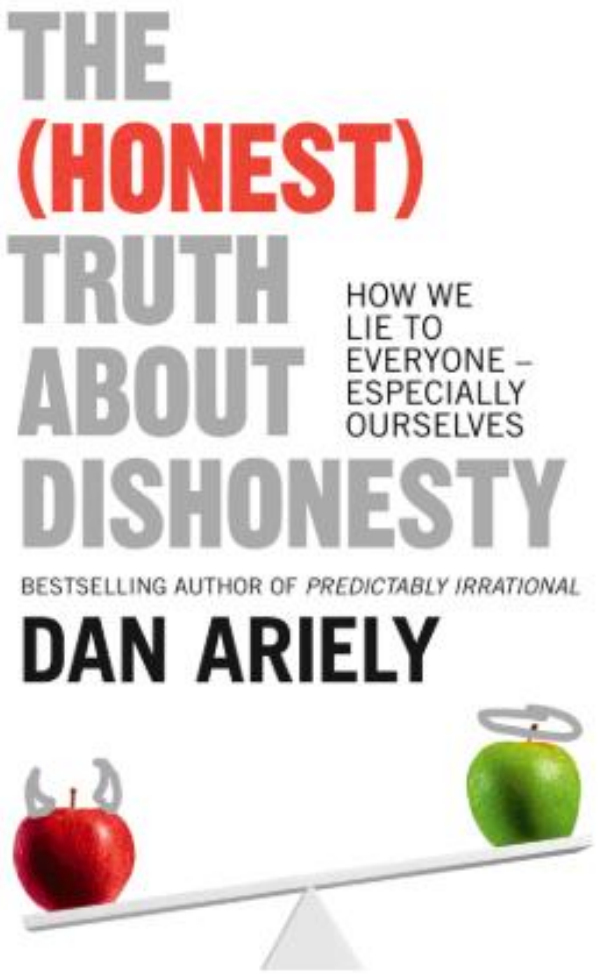
Má gestão da ética organizacional

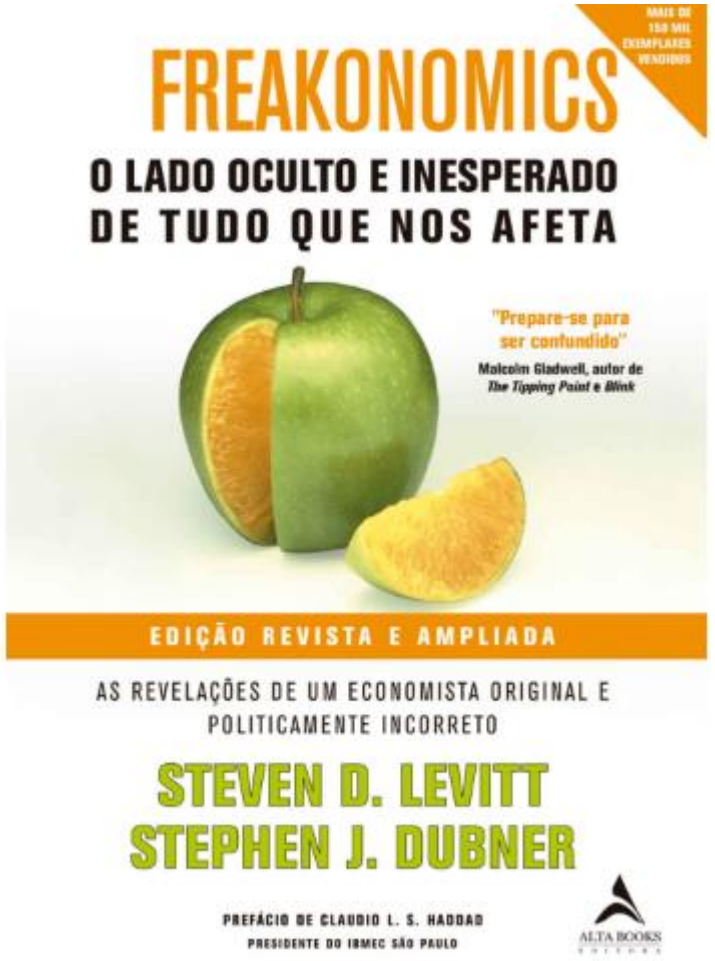
Racionalização / Autojustifcação

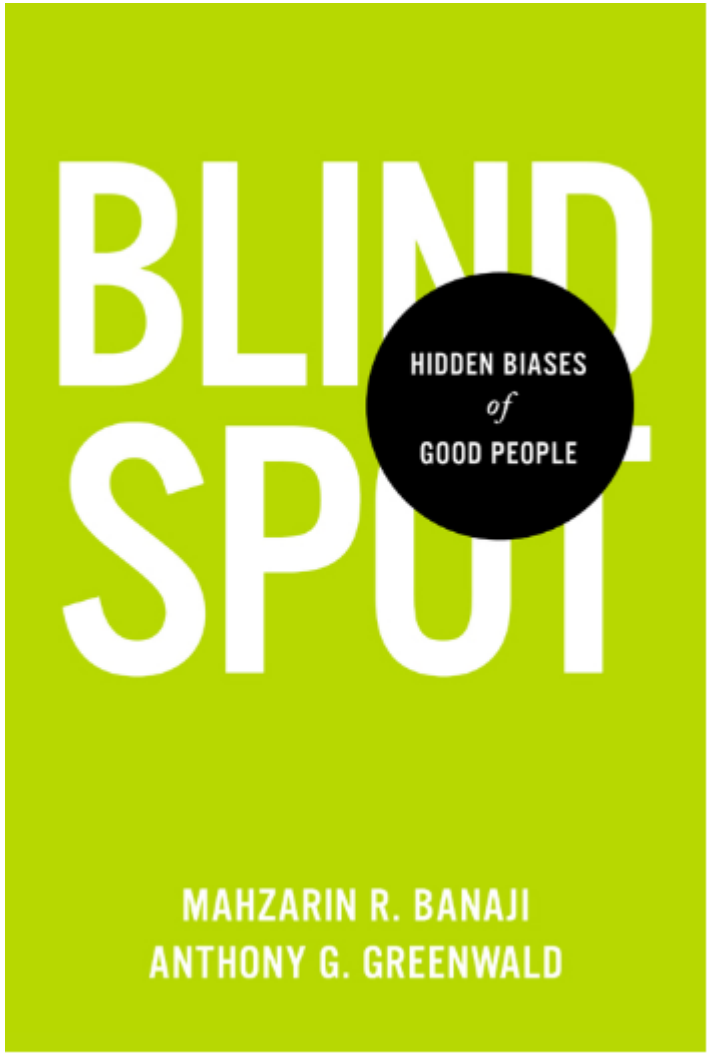
Fatores comportamentais de auto justificação
Norma social percebida: "É aceitável porque todo mundo faz. Todo mundo por aqui rouba um pouco"
Fudge Factor (pequenas mentiras): "Se eu pegar pouco, não vai causar mal nenhum. É só um poquinho."
Licença Moral: "A remuneração que eu recebo é muito baixa pelo trabalho que eu faço"
Outras: Competição por escassez, viés Hobin Hood, viés de omissão.

Donald Cressey (1963, Other people's money : a study in the social psychology of embezzlement)
Palestras da Transparency International do "The Behavioural Insights Team" (julho/2017) / Dan Ariely (2012, "A Mais Pura Verdade Sobre a Desonestidade")

SOBRE O TEMA


THE (HONEST) TRUTH ABOUT DISHONESTY
HOW WE LIE TO EVERYONE – ESPECIALLY OURSELVES
BESTSELLING AUTHOR OF PREDICTABLY IRRATIONAL
DAN ARIELY


FREAKONOMICS
O LADO OCULTO E INESPERADO DE TUDO QUE NOS AFETA
"Prepare-se para ser confundido"
Malcolm Gladwell, autor de The Tipping Point e Blink
EDIÇÃO REVISTA E AMPLIADA
AS REVELAÇÕES DE UM ECONOMISTA ORIGINAL E POLITICAMENTE INCORRETO
STEVEN D. LEVITT
STEPHEN J. DUBNER
PREFÁCIO DE CLAUDIO L. S. HADDAD
PRESIDENTE DO IBMEC SÃO PAULO
ALTA BOOKS


BLIND SPOT
HIDDEN BIASES of GOOD PEOPLE
MAHZARIN R. BANAJI
ANTHONY G. GREENWALD

“Moralidade, como a arte, significa desenhar uma linha em algum lugar”
Oscar Wilde

“Morality, like art, means drawing a line someplace”

Obrigado pessoal!!!

Email: leonardo.castro@tcm.sp.gov.br