

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Curso realizado em junho de 2012.

Apostila completa, com as 4 aulas:

- aula 1: p. 1 a 42;
- aula 2: p. 43 a 97;
- aula 3: 98 a 143;
- aula 4: 144 a 180.

AULA 1: BASES CONCEITUAIS

JUNHO, 2012

Introdução ao curso

Olá pessoal, sejam bem-vindos ao curso de **Avaliação de Controles Internos!**

Vocês já devem ter percebido que os noticiários estão repletos de expressões do tipo “caos na saúde pública”, “ensino público deficiente”, “sistema penitenciário falido”, “segurança pública precária”, dentre muitas outras que traduzem a deterioração dos serviços prestados ao cidadão pelo Estado brasileiro. Ao lado de tais notícias, outras nos dão conta de desvios de verbas públicas, fraudes, conluíus, sobrepreço, superfaturamento, obras paralisadas, atos secretos, acerto político, dentre outras inumeráveis situações as quais demonstram que a administração pública brasileira sofre com deficiências e vulnerabilidades nos sistemas de governança e na gestão de riscos e controles internos.

Também não são estranhos a vocês, os intensos e renovados questionamentos quanto à capacidade desta mesma administração alcançar objetivos de políticas públicas estabelecidos, implantar programas de governo e prover serviços públicos com qualidade e eficiência.

Os cidadãos clamam por uma administração pública de melhor desempenho, apoiada em práticas gerenciais modernas e focadas no alcance de objetivos que efetivamente agreguem mais valor para a sociedade, traduzido em resultados mais efetivos à conta dos tributos arrecadados e, ainda, que tudo isso seja feito de forma que se possa acompanhar e aferir o que ocorre no interior da coisa pública.

Você talvez esteja se perguntando a essa altura: o que isso tem a ver com controles internos?

Ora, os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos, de desvios, fraudes e malversação de recursos evidenciam que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável. Seus controles internos são frágeis, inexistentes ou ineficazes para coibir a diversidade de riscos a que o patrimônio público está sujeito. E quando controles internos no setor público são incapazes de atingir os objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes que dependem quase que exclusivamente dos serviços prestados pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

O TCU está atento a essa questão. Percebam que dentre os quatro resultados estratégicos perseguidos pelo TCU (ver Mapa Estratégico PET-TCU 2011-2105) um é o de “Contribuir para melhoria da gestão e do desempenho da Administração Pública”, sendo este um dos pilares da sua missão e visão institucional, que se traduzem em gerar continuamente benefícios para a sociedade.

A fim de dar concretude a esse propósito, o Tribunal estabeleceu o seguinte objetivo no Plano Estratégico para o quinquênio 2011-2015 (BRASIL, 2011b):

“Intensificar ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública.”

Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem, por força constitucional, implantar, manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Garantir o correto funcionamento dos controles internos da Administração Pública Federal, de modo a minimizar os riscos de não cumprimento de políticas e programas governamentais, é condição essencial para se garantir a eficiência, a eficácia, a economicidade, a transparência e a efetividade da atuação do Estado. Dessa forma, compete ao TCU intensificar as ações que promovam a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública.

Indicadores de Desempenho

1. *Volume de HDF¹ para avaliação dos controles internos da Administração Pública.*
2. *Índice de fiscalização de conformidade que avaliem controles internos da Administração Pública.*
3. *Índice de órgãos/unidades jurisdicionadas com avaliação de controles internos realizada.*

Esta ação de capacitação foi desenvolvida para dar suporte ao cumprimento desse objetivo estratégico estabelecido pelo Tribunal.

1 - Homens-dia de fiscalização

Ela apresenta ferramentas práticas e se propõe a desenvolver as competências necessárias para permitir que as ações de promoção da melhoria da gestão de riscos e de controles internos da administração pública sejam intensificadas e alcancem os objetivos estabelecidos.

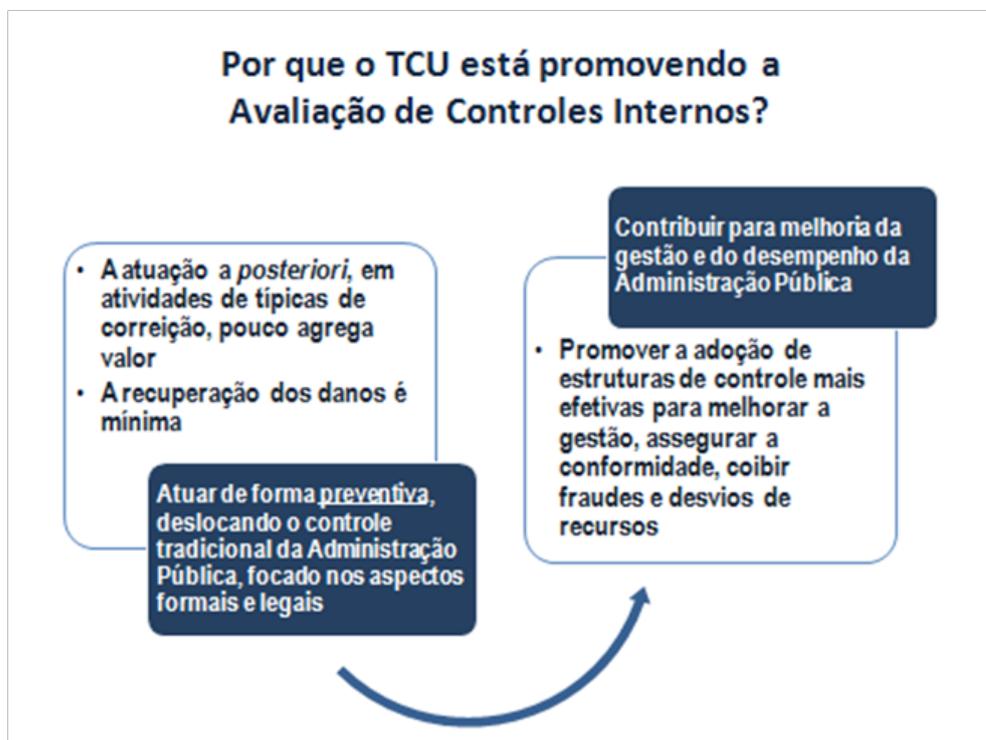
Além de considerar estratégica a promoção da gestão de riscos e controles internos na administração pública, o TCU vem adotando outras medidas relacionadas à questão, destacando-se:

- Elaboração de estudo e anteprojeto de proposta legislativa (BRASIL, 2009b) para subsidiar o Senado Federal na elaboração de projeto de lei a fim de dispor sobre critérios gerais de gestão de riscos, controles internos e governança na administração pública.
- Exigência de que os Relatórios de Gestão (RG) anual das organizações públicas tragam informações a respeito do funcionamento do sistema de controle interno, contemplando os aspectos: (a) ambiente de controle; (b) avaliação de risco; (c) atividades de controle; (d) informação e comunicação; (e) monitoramento (introduzida pela DN-TCU 107/2010 e mantida nas DN posteriores que tratam de RG).
- Exigência de que os Relatórios de Auditoria de Gestão (RAG) tragam uma avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno, contemplando os mesmos aspectos mencionados no item anterior (introduzida pela DN-TCU 110/2010 e mantida nas DN posteriores que tratam de RAG).
- Definição da gestão de riscos e de controles internos na administração pública como um tema de maior significância (TMS) no Plano de Fiscalização 2012, preparatório para 2013.



Por que o TCU está trabalhando nessa direção?

A ilustração a seguir esclarece esse questionamento.



Os fatos apresentados nesta introdução levam-nos a concluir que é inquestionável a necessidade de os auditores do TCU desenvolverem competências não apenas para avaliar controles internos, mas também para avaliar a qualidade das avaliações realizadas pelos órgãos de controle interno ou de auditoria interna das unidades jurisdicionadas, uma vez que isso passou a ser uma exigência das contas anuais que serão julgadas pelo Tribunal, as quais, preliminarmente, passam pelo crivo das análises dos auditores.

Aula 1 - Introdução

**Afinal, o que é controle interno?
 Controle interno e auditoria interna significam a mesma coisa?
 Qual o significado de risco e qual sua relação com o controle interno?
 O que significa avaliar controles internos e quem deve fazê-lo?
 Por que avaliar controles internos e qual a importância disso?**



Para responder a essas e a outras questões estudaremos, nesta aula, as bases conceituais de controle interno.

Começaremos estudando os conceitos de risco e controle, bem como as definições de controle interno emitidas pela Controladoria Geral da União (CGU), pelo Tribunal de Contas da União (TCU), pelo Comitê das Organizações Patrocinadoras (Coso) e pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Em seguida, faremos a diferenciação entre controle interno e auditoria interna, bem como entre as responsabilidades e os papéis de gestores e auditores em relação ao controle interno. Abordaremos o processo de controle interno e suas limitações e estudaremos as classificações essenciais para compreender a natureza e as diversas dimensões que os controles internos apresentam.

Finalizaremos esta aula explicando porque controles internos devem ser avaliados, qual o significado dessa avaliação e por quem ela deve ser feita.

Sumário

INTRODUÇÃO AO CURSO.....	3
AULA 1 - INTRODUÇÃO.....	7
SUMÁRIO.....	8
LISTA DE SIGLAS.....	9
1. CONCEITOS BÁSICOS	10
1.1. CONCEITOS DE RISCO.....	11
1.2. DEFINIÇÕES DE CONTROLE INTERNO	12
1.3. DIFERENCIAÇÃO ENTRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA ...	18
1.4. PAPÉIS E RESPONSABILIDADES	23
1.5. CLASSIFICAÇÕES DE CONTROLES INTERNOS.....	26
1.5.1. CLASSIFICAÇÃO QUANTO À FUNÇÃO	26
1.5.2. CLASSIFICAÇÃO QUANTO AO MOMENTO DA APLICAÇÃO.....	27
1.5.3. CLASSIFICAÇÃO DO CFC.....	28
1.5.4. CLASSIFICAÇÃO QUANTO AO NÍVEL DE ABRANGÊNCIA.....	28
2. O PROCESSO DE CONTROLE INTERNO E SUAS LIMITAÇÕES.....	30
2.1. PROCESSO INTEGRADO	31
2.2. PROCESSO EXECUTADO POR PESSOAS	31
2.3. CONTROLE INTERNO AUXILIA O ALCANCE DE OBJETIVOS.....	31
2.4. CONTROLE INTERNO OFERECE SEGURANÇA RAZOÁVEL, NÃO ABSOLUTA	32
2.5. LIMITAÇÕES À EFICÁCIA DO CONTROLE INTERNO	32
2.5.1. CUSTO VERSUS BENEFÍCIOS.....	33
2.5.2. ERROS DE JULGAMENTO.....	33
2.5.3. FALHAS E COLAPSOS	33
2.5.4. CONLUÍO	33
2.5.5. BURLA DE GESTORES.....	33
3. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS.....	34
3.1. O QUE SIGNIFICA E QUEM DEVE AVALIAR CONTROLES INTERNOS?	35
3.2. POR QUE AVALIAR CONTROLES INTERNOS?	37
SÍNTESE	40
REFERÊNCIAS.....	41

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de

- conceituar riscos e definir controles internos;
- diferenciar controle interno de auditoria interna;
- classificar controles internos, de acordo com a função, o nível de abrangência e o momento da aplicação;
- diferenciar os papéis e as responsabilidades em relação a estabelecer, manter, avaliar, monitorar e aperfeiçoar controles internos;
- identificar a relação da avaliação de controles internos com a melhoria da governança e extensão e o alcance de auditorias.

Lista de Siglas

ACI – Avaliação de Controles Internos

Coso - *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Tradway)

CGU - Controladoria-Geral da União

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos)

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior)

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions* (Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior)

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

RAG – Relatório de Auditoria de Gestão

RG – Relatório de Gestão

SAI - *Supreme Audit Institution* (Entidade de Fiscalização Superior)

Secex - Secretaria de Controle Externo do Tribunal de Contas da União

SFC - Secretaria Federal de Controle da Controladoria-Geral da União

TCU - Tribunal de Contas da União. Instituição Suprema de Auditoria do Brasil

TMS – Tema de Maior Significância

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

1. Conceitos Básicos

O objeto deste curso, a “Avaliação de Controles Internos”, fundamenta-se em três conceitos elementares, que são o ponto de partida para o entendimento do assunto: **objetivos, riscos e controles**.



Objetivo é ‘algo’ que se estabeleceu para ser alcançado.

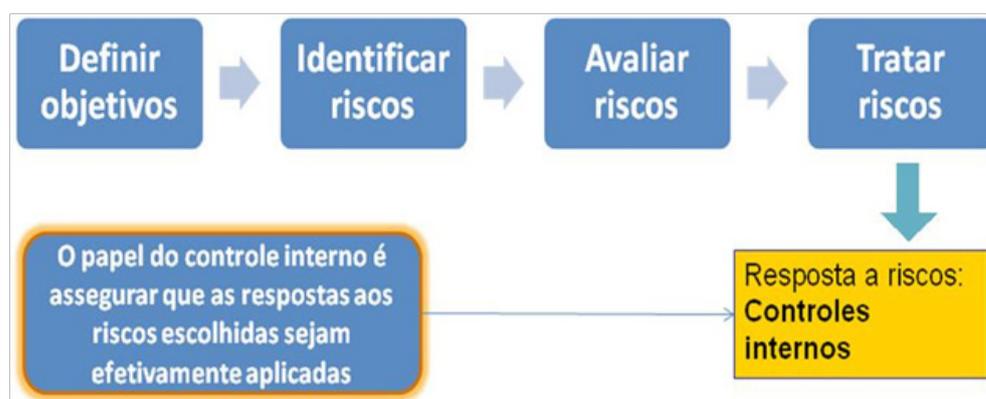
Risco é a possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.

Controle é o que se faz para mitigar riscos, assegurando, assim, com certa razoabilidade, que objetivos sejam alcançados.

A integração desses conceitos leva-nos à conclusão de que controle só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo, ademais, só faz sentido se houver riscos de que este objetivo não venha a ser alcançado.

Desse modo, para se estabelecer controles, primeiro é **necessário** que objetivos sejam definidos e como todos os objetivos envolvem, de certa maneira, uma parcela considerável de riscos, existe a necessidade de mitigá-los, identificando-os, avaliando-os e decidindo se devem ser modificados por algum tratamento. A figura a seguir ilustra esse fluxo.

Objetivos e riscos: a razão de ser do controle interno



Controles internos, portanto, têm o papel de assegurar que as respostas aos riscos, definidas pela administração da entidade, sejam efetivamente aplicadas. Um controle interno eficaz é o melhor instrumento para tratar riscos, sendo que o tratamento desses riscos envolve o estabelecimento de novos controles ou a modificação dos já existentes.

Não se preocupe caso ainda não tenha entendido completamente o que significa “tratar riscos”. Esse assunto ainda será bastante debatido neste curso. O mais importante para você, neste tópico da aula, é compreender a relação entre objetivos, riscos e controles.

A seguir, estudaremos as definições de risco e controle interno, adotadas por alguns organismos especializados.

1.1. Conceitos de Risco

No tópico anterior, menciona-se que **risco** é a “**possibilidade de algo acontecer e impedir ou dificultar o alcance de um objetivo**”.



Compare esse conceito com os emitidos por alguns organismos internacionais e com o do próprio TCU, transcritos a seguir.

Segundo a NBR ISO 31000-2009 (p.2) “*risco é o efeito da incerteza nos objetivos*”.

O Coso² II conceitua risco como a “*possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos*”.

O padrão de gestão de risco australiano-neozelandês AS/NZS 4360³ (AUSTRALIA, 1999, p.3) conceitua risco como “*a possibilidade de algo acontecer e ter um impacto nos objetivos e é medido em termos de consequências e probabilidades*”.

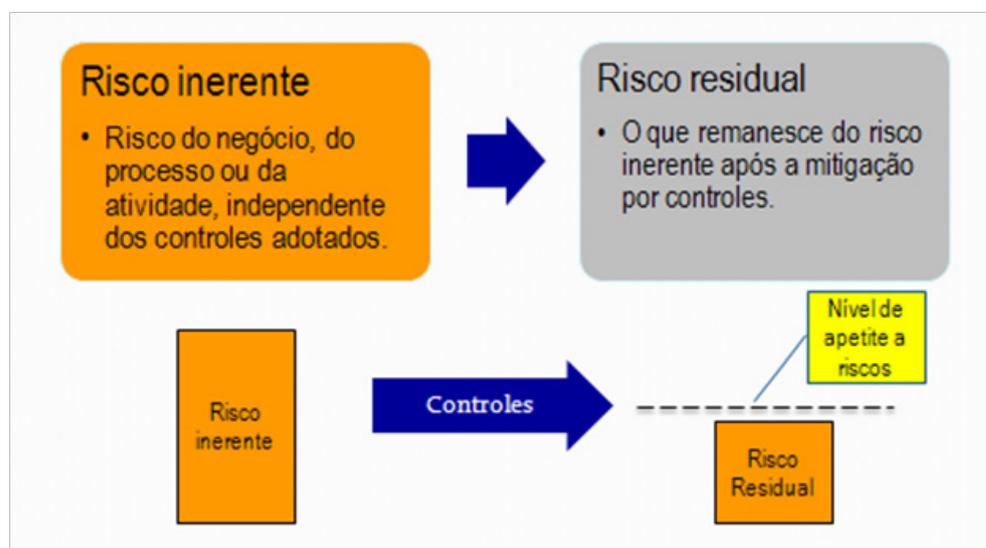
O Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2010b) adota definição semelhante à do padrão australiano-neozelandês AS/NZS 4360, conceituando risco como a “*possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades*”.

Observe que todas essas conceituações trazem embutida a noção de que riscos estão sempre relacionados a objetivos. A consequência lógica disso é que para se identificar riscos, avaliar sua magnitude e definir se serão modificados por algum tratamento, primeiro é necessário conhecer quais são os objetivos perseguidos.

2 - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Enterprise Risk Manager – Integrated Framework.

3 - Esse padrão foi a base da ISO 31000:2009 Principles and guidelines for risk management (Princípios e Diretrizes para o Gerenciamento de Riscos), que visa harmonizar padrões, regulamentações e frameworks publicados anteriormente sobre gerenciamento de riscos.

Diz-se **risco inerente** aquele relativo ao risco do negócio, do processo ou da atividade, independente dos controles adotados, e **risco residual** o que ainda remanesce após a mitigação por controles. Veja isso ilustrado na figura a seguir.



1.2. Definições de controle interno

O conceito de controle interno contempla diversas dimensões, a depender da perspectiva ou do referencial que se toma para defini-lo em um contexto determinado, indo desde um controle individual como, por exemplo, um simples registro, passando por uma visão sistêmica ou de conjunto de todos os controles de uma organização (sistema ou estrutura de controle interno) até chegar ao conceito de controle como uma das quatro funções clássicas da administração (planejar, organizar, dirigir e **controlar**).

O foco do nosso curso é o controle interno, cujo conceito foi introduzido com a publicação do primeiro livro de auditoria interna e com a fundação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), em 1941, marco inicial da prática profissional contemporânea de auditoria interna, que é o conceito de “sistema de controle interno” da própria organização (CASTANHEIRA, 2007, p. 4).

Veremos, a seguir, como algumas organizações definem controle interno nessa perspectiva.

Começamos pela definição adotada pela Controladoria-Geral da União (CGU), que consta da Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001, p. 67), a qual define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

“Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.”

Nesse mesmo documento (p. 67), a CGU declara que *“um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a **avaliação dos controles internos** administrativos das unidades ou entidades sob exame.”* Note que essa declaração reflete exatamente o objetivo deste curso.

O TCU, na Instrução Normativa 63/2010 (BRASIL, 2010b), que estabelece normas de organização e de apresentação de relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal que serão julgadas pelo Tribunal, prescreve, no art. 1º, inciso X:

“Controles internos: conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados.”

Observe que ambas as definições apontam para um **conjunto** de políticas e procedimentos, adotados por uma organização, com o objetivo de promover a vigilância, a fiscalização e a verificação que permitem prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar o alcance de seus objetivos.



É esse **conjunto** que se denomina “sistema de controle interno” da própria organização. Todavia, como veremos logo a seguir, um sistema de controle interno, na concepção hoje vigente, compreende mais do que o que está explicitado nas definições transcritas.

Muito embora essas definições permitam-nos obter uma clara compreensão do que consistem as atividades de controle (isto é, os controles internos) e do sistema que elas formam quando vistas em seu conjunto, o escopo do controle interno foi ampliado, a partir de 1992, com a nova conceituação introduzida pelo modelo “Coso I”⁴, transcrita a seguir:

4 - Coso - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control – Integrated Framework (Controle Interno – Estrutura Integrada – COSO Framework), 1992.

Controle Interno, segundo o Coso

Controle interno é um processo realizado pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a. eficácia e eficiência das operações;
- b. confiabilidade de relatórios financeiros;
- c. cumprimento de leis e regulamentações aplicáveis.

(COSO, 1992, p. 13)

Um dos objetivos do Coso era integrar os diversos conceitos de controle interno, promovendo a uniformização das definições até então vigentes. A partir da divulgação dessa definição, várias organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno definido pelo modelo, o qual se tornou uma referência mundial.

Em 2004, a Intosai publicou a revisão das *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI, 2004)*, alinhando-as ao Coso, e adotou a seguinte definição:

Controle Interno, segundo a Intosai

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*;
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

(INTOSAI, 2004, p. 6)

O TCU, alinhando-se às *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* emitidas pela Intosai e seguindo a tendência internacional, introduziu nas NAT⁵ e no Glossário de Termos do Controle Externo, a seguinte definição:

Controle Interno, segundo o TCU

Processo efetuado pela administração e por todo o corpo funcional, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis de órgãos e entidades públicos, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

(BRASIL, 2010, item 72; BRASIL, 2010f)

Observe que as novas definições de controle interno emitidas pela Intosai e pelo TCU, ambas alinhadas com o Coso, incorporam as seguintes diretrizes:

1. O papel do controle interno é ampliado. Ele é estruturado para enfrentar riscos em todas as áreas e todos os níveis da organização.
2. Controle interno é um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão e é efetuado com o intuito de assegurar uma razoável segurança de que os objetivos da entidade sejam alcançados de modo a dar cumprimento à sua missão.

5 - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União - NAT.

3. Os objetivos gerais de controle, não obstante a multiplicidade de objetivos específicos de cada organização, circunscrevem-se a algumas categorias comuns a todas elas, nas quais riscos devem ser identificados, analisados e avaliados quanto à necessidade de serem modificados por algum tipo de controle.
4. Controle interno é um processo integrado, concebido segundo um modelo conceitual (como o Coso), que interliga diversos elementos da gestão organizacional para compor o sistema de controle interno da organização, afastando-se a ideia de procedimento ou circunstância isolada.

Cabe ressaltar, desde logo, que as expressões “controle interno” e “sistema de controle interno” também são utilizadas para se referir, respectivamente, às unidades e ao conjunto de unidades que compõem a auditoria interna governamental de Poderes e órgãos. Contudo, não se devem confundir essas unidades ou o conjunto delas com o controle interno ou sistema de controle interno da própria organização. Para deixar nítida essa diferenciação é que a CGU utiliza a expressão “**controle interno administrativo**”.

Convém ter claro que as unidades de controle interno de órgãos públicos e de auditoria interna de entidades da administração indireta, não são o próprio controle interno (sistema de controle interno) das organizações em que estão inseridas, embora dele sejam parte.

Finalmente, concluindo a apresentação de conceitos relacionados ao controle interno, emitidos pelos organismos mais importantes no contexto da atuação do Tribunal, vamos complementar a definição de controle da CGU, apresentando a “**finalidade do controle interno administrativo**”, segundo a Instrução Normativa SFC 1/2001 (BRASIL, 2001):

“O objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:”

Observe que, embora o conceito de controle interno da CGU, apresentado logo no início deste tópico, esteja harmônico com os da Intosai e do TCU (esses dois últimos, como já visto, alinhados com o Coso), quanto à finalidade maior dos controles internos – “*assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados*” –, existe certa incompatibilidade de entendimento em relação aos objetivos gerais e específicos.

Para a CGU (BRASIL, 2001, p.68), “O **objetivo geral** dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios [...], destacando-se entre os **objetivos específicos**, a serem atingidos, os seguintes:” (grifos nossos).

- I. observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- II. assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- III. evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- IV. propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- V. salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- VI. permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, à eficiência e à economicidade na utilização de recursos;
- VII. assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos e normas e procedimentos da unidade/entidade.

Nota-se, portanto, que em termos materiais, tanto o objetivo geral quanto os objetivos específicos apresentados pela CGU estão contidos nos objetivos gerais definidos pelos demais organismos (Coso, Intosai e TCU).

É importante compreender que os objetivos específicos de cada organização são derivados da sua missão e visão institucional. Assim, tais objetivos são fixados e buscados por numerosas funções, atividades e múltiplos processos internos a ela. Em qualquer caso, porém, o papel do controle interno é auxiliar para que tais objetivos sejam alcançados:

- com eficiência, eficácia e efetividade operacional;
- produzindo informações íntegras e confiáveis para suportar os processos internos e para a prestação de contas;

- cumprindo as leis e os regulamentos, bem como as políticas da própria organização;
- salvaguardando os recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

1.3. Diferenciação entre Controle Interno e Auditoria Interna

É comum, na administração pública, haver certa confusão a respeito do significado de ‘controle interno’. Neste tópico, iremos esclarecer as diferenças conceituais de modo a facilitar o seu entendimento quanto ao controle interno da própria organização.

O cerne da confusão está na tradição normativa e doutrinária brasileira que denomina como órgãos de controle interno as instituições ou unidades administrativas que desempenham o papel de auditoria interna governamental, assim como de órgãos de controle externo aquelas instituições que desempenham o papel de auditoria externa. A própria Constituição Federal de 1988 prescreve (grifos nossos):

- *Art. 70: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, [...] será exercida pelo Congresso Nacional, mediante **controle externo**, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*
- *Art. 74: Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:...*
- *Art. 74, § 1º: Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.*

A utilização dessa terminologia, não raro, causa confusão aos gestores e aos próprios auditores governamentais, pois leva à errônea interpretação de que os responsáveis pelo sistema de controle da gestão organizacional, ou seja, pelos controles internos administrativos, são os órgãos de controle interno ou até mesmo externo.

Os órgãos ou unidades de controle interno e de auditoria interna não são e não devem ser responsáveis pelos controles administrativos. Suas responsabilidades restringem-se a avaliar a adequação e a eficácia do controle interno estabelecido, implantado e mantido pela administração organizacional, bem como a realizar auditorias sobre a sua gestão.

Vê-se, portanto, que é necessário distinguir o **controle interno avaliativo**, a cargo dos órgãos de controle interno, do **controle interno administrativo**, de responsabilidade dos gestores.

O termo 'controle interno', utilizado no artigo 74, § 1º, da Constituição, refere-se aos **órgãos de controle** inseridos em determinado poder (Executivo, Legislativo e Judiciário), por isso o adjetivo 'interno', utilizado para diferenciar do controle **externo** exercido pelos tribunais de contas. Já a expressão 'sistema de controle interno', utilizada nos artigos 70 e 74, é mais abrangente, englobando tanto o controle interno avaliativo (atividades exercidas pelos órgãos de controle interno), quanto o controle interno administrativo.



Para uma melhor compreensão, vamos tomar o exemplo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o único, até o momento, instituído formalmente, pelo Decreto 3.591/2000, apesar de a Constituição prever, no artigo 74, que os demais poderes também devam manter sistema de controle interno.

Observe que o sistema de controle interno criado pelo Decreto 3.591/2000 contempla somente a vertente avaliativa (e não a administrativa) do controle, deixando claro o seu papel auditorial:

Art. 3º O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

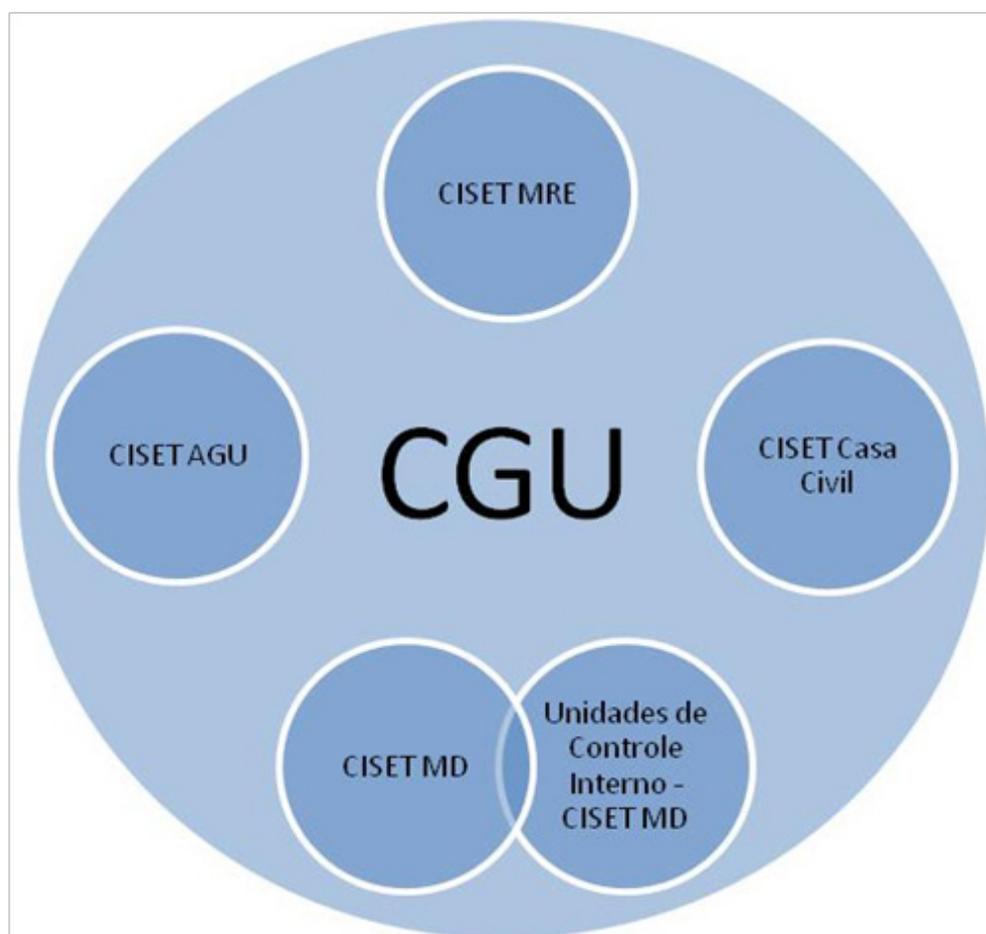
Nos termos do artigo 8º, do mencionado Decreto, esse conjunto de atividades avaliativas é levado a efeito pelos seguintes órgãos.

Art. 8º Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- *Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão Central;*
- *Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União (AGU), do Ministério das Relações Exteriores (MRE) e do Ministério da Defesa (MD), como órgãos setoriais;*

- *Unidades de controle interno (UCI) dos comandos militares, como unidades setoriais da Ciset do Ministério da Defesa.*

Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal



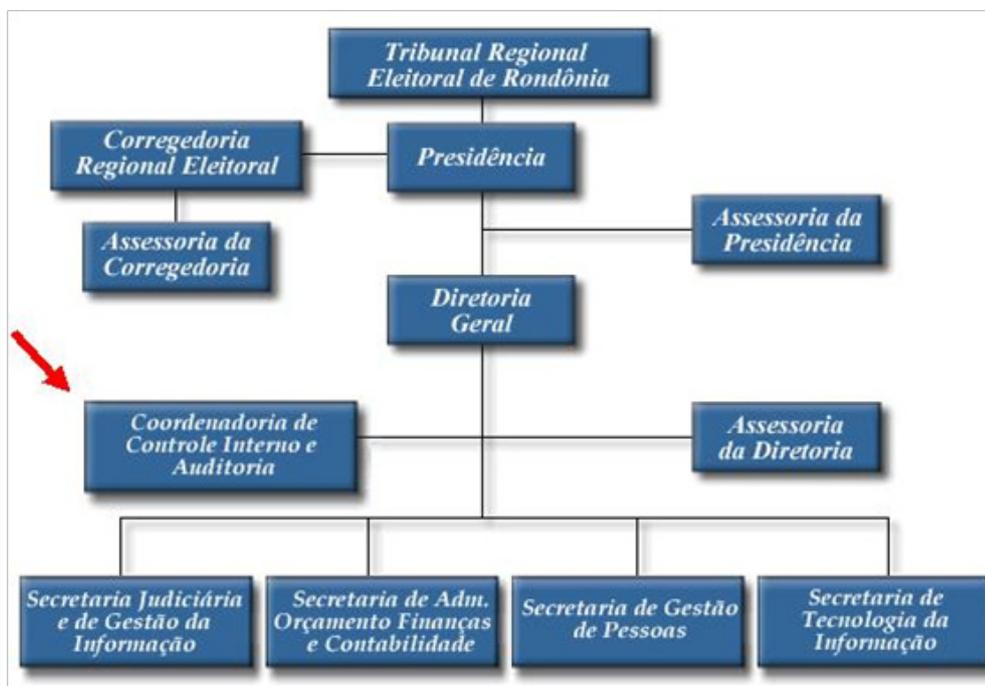
Portanto, o conjunto de atividades avaliativas e de órgãos de controle interligados, que formam o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, não se confunde com o controle interno ou com o sistema de controle interno de cada órgão ou entidade (que a CGU chama de ‘controle interno administrativo’ e é o objeto de nosso estudo neste curso). O próprio Decreto 3.591/2000 deixa isso claro no artigo 17, a seguir (grifos nossos):

*“Art. 17. A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, **não elimina ou prejudica os controles próprios** dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, **nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo: [...]**”*

Auditoria interna em órgãos e entidades públicos

As unidades administrativas com função de auditoria interna são encontradas nas estruturas de órgãos e entidades públicos com diversas denominações (Secretaria de Controle Interno, Serviço de Controle Interno, Diretoria de Auditoria, Coordenadoria de Controle Interno, Diretoria de Contas), especialmente nos órgãos dos poderes legislativo e judiciário.

Veja o exemplo abaixo, do Tribunal Regional Eleitoral de Rondônia (TRE-RO), no qual, a unidade de auditoria é chamada de “Coordenadoria de Controle Interno e Auditoria”.



O exemplo ilustrado não atende ao preceito de vinculação da auditoria interna à alta administração, muito embora o TCU já tenha recomendado essa providência ao órgão (Acórdão 1074/2009-TCU-Plenário).

A auditoria interna é uma unidade administrativa de assessoramento da própria organização, **vinculada à cúpula da alta administração** (conselho de administração, conselho diretor, dirigente máximo), que tem sob sua responsabilidade a avaliação das operações contábeis, financeiras, operacionais e de outras naturezas, incluindo-se, dentre suas atribuições, a de medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles da organização.

Finalmente, para você contrapor os conceitos de auditoria interna com aqueles de controle interno estudados no item 1.2, desta lição, transcrevemos a seguir as definições de alguns órgãos:

Intosai (in Glossário das ISSAI):

Auditoria Interna - Meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, corretamente, cumprir instruções do nível de direção a que responde.

IIA (in IPPF - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais):

A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar os objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

CFC (in NBC TA 610):

Uma atividade de avaliação estabelecida ou fornecida como um serviço para a entidade. Suas funções incluem, entre outras: exame, avaliação e monitoramento da adequação e efetividade do controle interno.

CGU (in IN-SFC 01/2001):

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

Para os fins desta Norma, considera-se que unidade de auditoria interna é aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

TCU (*in* IN-TCU 63/2010):

Órgãos de controle interno: unidades administrativas, integrantes dos sistemas de controle interno da administração pública federal, incumbidas, entre outras funções, da verificação da consistência e qualidade dos controles internos, bem como do apoio às atividades de controle externo, exercidas pelo Tribunal.

1.4. Papéis e responsabilidades

Já fizemos a diferenciação entre controle interno e auditoria interna, cuja distinção basilar é: o primeiro é inerente às atividades administrativas, a segunda é caracterizada por ser uma função composta de atividades avaliativas realizadas sobre os próprios controles internos e as atividades administrativas em que eles estão inseridos.

Agora, vamos conhecer os papéis e as responsabilidades da administração e da auditoria interna em relação ao controle interno.

Não é muito difícil definir esses papéis e essas responsabilidades a partir dos conceitos e definições estudados até aqui. Contudo, vamos conhecer o posicionamento de alguns organismos regulamentadores em relação ao assunto, começando pelo Coso, que é o modelo conceitual base do nosso curso.

A visão do Coso

Segundo o Coso I, auditores internos desempenham um papel importante na avaliação do sistema de controle e contribuem para a sua contínua eficácia. Devido à posição organizacional e às atribuições, a função de auditoria interna, muitas vezes, desempenha um papel significativo de monitoramento (COSO, 1992, p.7).

Relativamente à gestão de riscos, o Coso II assinala que auditoria interna deve manter um papel ativo em monitorar, examinar, avaliar, reportar e recomendar melhorias na adequação e eficácia do processo de gestão de riscos, ao mesmo tempo em que reforça que a auditoria interna não tem a responsabilidade primeira por estabelecer ou manter gestão de riscos (CASTANHEIRA, 2007, p.27). Ora, se o controle interno é um dos principais instrumentos da gestão de riscos, essa posição do Coso implica reconhecer que não cabe à auditoria interna a responsabilidade por estabelecer e manter controles internos, cabendo-lhe, no entanto, monitorar, examinar, avaliar, reportar e recomendar melhorias.



A visão da Intosai

Para saber mais sobre papéis e responsabilidades de outros atores, na visão da Intosai, leia o Capítulo 3, das Diretrizes para Normas de Controle Interno do Setor Público, disponível na biblioteca do curso.

A **Intosai** segue a mesma linha do Coso nas *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*, capítulo 3. Funções e responsabilidades (INTOSAI, 2004, p. 43), declarando que:

Os auditores internos desempenham um papel importante: examinam e contribuem para a contínua eficácia do sistema de controle interno por meio de suas avaliações e recomendações, no entanto, não têm a responsabilidade gerencial primeira sobre o planejamento, implementação, manutenção e documentação do controle interno.



A Intosai vai ainda mais longe, ao definir até mesmo o papel dos gestores:

Executivos são os responsáveis diretos por todas as atividades de uma organização, incluindo o planejamento, a implementação, a supervisão do funcionamento adequado, a manutenção e a documentação do sistema de controle interno. Suas responsabilidades variam de acordo com a sua função na organização e as características da organização.

Note que essa diretriz da Intosai foi contemplada no objetivo estratégico de “Intensificar ações que promovam a melhoria da **gestão de riscos e de controles internos da Administração Pública**”, do Plano Estratégico do TCU, quinquênio 2011-2015. Ver ‘Introdução’ desta aula.

Destaque-se, ainda, que a Intosai (2004, p. 44) também prescreve qual é o papel do controle externo em relação ao controle interno das organizações do setor público:

Entidades de Fiscalização Superior (EFS): fortalecem e apoiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFS. Elas transmitem seus achados e recomendações às partes interessadas.



A visão do IIA

As *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* do IIA (2010, p.11) estabelecem que:

2130 - A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação da sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.

Note que a auditoria interna tem o papel de “auxiliar” a organização a manter, bem como de “avaliar” a adequação e a eficácia dos controles internos, mas não de estabelecê-los e mantê-los.

2130.A1 - A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos,

abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização...

A visão da CGU

O Manual do SCI do Poder Executivo Federal (IN-SFC 01/2001) prescreve que:

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.



Veja que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem como um de seus objetivos fundamentais a avaliação dos ‘controles internos administrativos’ (denominação dada pela CGU aos controles internos da organização).

A visão do TCU

Vimos, no final do tópico anterior, que a IN-TCU 63/2010, ao definir o que são os órgãos de controle interno, destacou que eles são incumbidos, dentre outras funções, “*da verificação da consistência e qualidade dos controles internos,...*”, reconhecendo, assim, a sua função avaliativa em relação aos controles internos administrativos, em contraponto à função administrativa dos gestores, de estabelecer e manter esses controles.

Em complemento, as DN-TCU que disciplinam a apresentação dos Relatórios de Gestão, desde a de nº 107/2010 (exercício 2010), vêm exigindo que os gestores prestem informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno com o objetivo de (Portaria-TCU 123/2011):

“Demonstrar a estrutura de controles internos da UJ, de forma a evidenciar a suficiência desses controles para garantir, com razoável segurança, a confiabilidade das informações financeiras produzidas, a obediência (compliance) às leis e regulamentos que a regem ou ao seu negócio, a salvaguarda dos seus recursos, de modo a evitar perdas, mau uso e dano e a eficácia e eficiência de suas operações.”.

As informações prestadas devem contemplar os elementos a seguir, que correspondem aos cinco componentes do modelo Coso I, conforme veremos na próxima aula:

- I. ambiente de controle;

- II. avaliação de risco;
- III. atividades de controle;
- IV. informação e comunicação;
- V. monitoramento.

Por seu turno, as DN-TCU que tratam dos Relatórios de Auditoria de Gestão, desde a de nº 110/2010 (exercício 2010), vêm exigindo que os órgãos de controle interno incluam nesses relatórios uma **avaliação do sistema de controle interno da UJ**, também contemplando os cinco componentes do modelo Coso I.



Essa separação de papéis e responsabilidades é necessária para preservar a independência da auditoria. Se a auditoria for responsável por implantar e depois avaliar controles internos, sua imparcialidade e objetividade na avaliação ficarão comprometidas.

Assim, as normas do TCU mencionadas, da mesma maneira que as normas emitidas pelos demais organismos estudados, reconhecem que cabe à administração a responsabilidade pela criação e manutenção de controles internos, limitando-se a responsabilidade do auditor a verificar se estão sendo corretamente aplicados e a avaliar se oferecem um grau de confiança razoável, reportando as falhas observadas e oferecendo recomendações para saná-las.

Em síntese, a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar processos de controles internos é da administração (dos gestores) da entidade. Os órgãos de controle e auditoria, sejam internos ou externos, têm a responsabilidade de avaliar a qualidade desses processos.

1.5. Classificações de Controles Internos

Para avaliar controles é importante estabelecer uma linguagem comum em relação às classificações. São diversas as classificações encontradas, no entanto, para o trabalho de avaliação e comunicação dos resultados, as que trataremos a seguir são as mais relevantes.

1.5.1. Classificação quanto à função

Essa classificação reflete a função do controle em relação ao risco, isto é, se o controle destina-se a prevenir ou a detectar a materialização de eventos. Portanto, nessa classificação, são dois os tipos de controle: os preventivos e os detectivos.

- **Preventivos:** são os controles concebidos para reduzir a frequência de materialização eventos de risco; um controle

preventivo tende a agir sobre a probabilidade de ocorrência de um determinado evento, dificultando que esse aconteça. Agem como guias, auxiliando para que os fatos ocorram de acordo com o previsto, procurando prever de antemão problemas ou desvios do padrão.

- **Detectivos:** são os controles que detectam a materialização de eventos de risco, contudo não impedem a sua ocorrência. Alertam sobre a existência de problemas ou desvios do padrão, com o objetivo de provocar a gestão para adotar as ações corretivas pertinentes.

Mais recentemente, surgiu um novo termo para designar controles que são adotados para compensar a não adoção de outros – os controles compensatórios, que podem ter função tanto preventiva como detectiva.

- **Compensatórios:** como o próprio nome sugere, são controles concebidos para compensar a não adoção de outros controles preventivos ou detectivos, ou para contrabalançar outras falhas na estrutura de controle da organização. A adoção desse tipo de controle normalmente acontece por razões de custo-benefício. É o caso, por exemplo, de se deixar de adotar a segregação de funções ou atividades, por elevar os custos de pessoal, e adotar outras técnicas de controle como análise amostral, inventários cíclicos etc., substituindo, de maneira efetiva, o controle de segregação.

1.5.2. Classificação quanto ao momento da aplicação

Essa classificação diz respeito ao momento em que o controle é aplicado, isto é, antes, durante ou depois de uma atividade ou de um ato, cujos riscos se pretendem mitigar.

- **Prévio:** a execução dos atos é condicionada a uma aprovação anterior a eles.
- **Concomitante:** o controle é realizado simultaneamente à execução dos atos.
- **Posterior:** a verificação dos fatos ocorre após a consumação.

1.5.3. Classificação do CFC

Segundo a NBC T 16.8 – Controle Interno (Resolução CFC 1.135/2008), que é uma das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- a. **operacional** - relacionados aos resultados alcançados pela gestão;
- b. **contábil** - relacionados à veracidade e fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c. **de cumprimento legal** - relacionados à observância da legislação e regulamentos pertinentes.

Essa classificação é mais relevante no contexto de auditorias contábeis, porque segrega os controles de riscos que podem ter um impacto significativo nos registros e nas demonstrações contábeis, dos demais controles administrativos.

Embora essa classificação seja útil para distinguir os controles mais intrínsecos ao processo contábil, e assim segregar aqueles que merecem mais atenção em auditorias contábeis, na essência todos os controles mencionados são administrativos, inclusive os contábeis.

1.5.4. Classificação quanto ao nível de abrangência

Controles em nível de entidade

São os controles mais abrangentes da organização, também mencionados na literatura especializada como *Entity-Level Control* (ELC).

Desdobram-se em dois níveis:

- **Indiretos:** também denominados “pervasivos”⁶, são os controles típicos de “governança corporativa”. Consistem em procedimentos e instrumentos corporativos não ligados diretamente a operações específicas, mas que dão o escopo e evidenciam o tom das ações na organização, estabelecendo critérios e diretrizes de atuação, tais como políticas, regimentos, códigos de conduta, normas e manuais abrangentes, processo

⁶ - Do inglês *Pervasive*, “que se infiltra, que penetra; espalhado, difuso; penetrante.”

de planejamento estratégico, de gestão de riscos, conselhos de administração e fiscal, comitês de auditoria e outros, auditoria interna, ouvidoria (canal de denúncia) etc. Uma característica distintiva desse tipo de controle é o fato de serem, geralmente, preventivos.

- **Diretos:** controles típicos de “controladoria” – consistem em monitoramentos exercidos pela alta administração com o objetivo de identificar eventuais desvios de padrões para, em seguida, aprofundar a investigação de erros ou falhas. Incidem diretamente sobre os processos operacionais da organização, mas não sobre cada transação individual durante o fluxo de operação ou processamento, e sim sobre grupos de transações que já foram total ou parcialmente processadas, tais como análises de variações do tipo “previsto x realizado”, revisões de relatórios gerais de desempenho, monitoramento de indicadores etc. Uma característica distintiva desse tipo de controle é o fato de serem, geralmente, detectivos.

Controles em nível de atividades

Às vezes referidos na literatura como controles transacionais ou *Transaction-Level Control* (TLC), são os controles que incidem direta ou indiretamente sobre atividades, operações, processos ou sistemas específicos. Esses controles, assim como os controles em nível de entidade, também se desdobram em dois níveis:

- **Indiretos ou abrangentes:** definem como fazer. Por exemplo, manuais de processos de trabalho (manual do patrimônio, procedimentos operacionais etc.). Os controles indiretos em nível de atividades – assim como os controles indiretos em nível de entidade – também têm, geralmente, função preventiva.
- **Diretos, de monitoramento ou de registros:** controlam ou evidenciam a execução de atividades durante o fluxo de operação ou processamento. Incidem sobre produtos ou serviços, atividades e tarefas. Exemplos: controles de qualidade na produção (estatístico ou individual), registro de horas despendidas em atividades, registros de produção, conciliações etc. Os controles diretos em nível de processos – assim como os controles diretos em nível de entidade – também têm, em geral, função detectiva.

2. O processo de Controle Interno e suas limitações

Segundo a definição da Intosai, o controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários. A definição do TCU também reporta o controle interno como integrado ao processo de gestão em todas as áreas e todos os níveis da organização, efetuado pela alta administração e por todo o corpo funcional.

Para um melhor entendimento da definição de controle interno e desse conceito de integração, desenvolveremos o exemplo a seguir de um processo de trabalho do departamento de contas a pagar de uma organização imaginária.

Processo de pagamento da entidade ABC

Etapa 1: com base no relatório de títulos em aberto de fornecedores, ordenado por vencimento, o departamento de contas a pagar, utilizando sistema informatizado, gera uma relação de pagamentos do dia, separando-os por tipo de meio de pagamento (cheque, boleto bancário ou depósito em conta), a ser enviada aos bancos.

Etapa 2: para se certificar que o pagamento é devido, um funcionário do departamento de contas a pagar confere o valor das notas fiscais de aquisição e os impostos a serem pagos.

Etapa 3: após a conferência da etapa 2, um arquivo é enviado aos bancos, onde são efetuados os pagamentos eletrônicos (90% dos pagamentos são dessa modalidade). As outras modalidades de pagamento são por meio de relação de pagamentos manuais (envio de borderô ao banco) e pagamento por meio de cheque. São necessárias as assinaturas de dois gerentes para os pagamentos manuais e os pagamentos eletrônicos também só podem ser efetuados com o *input* de um código pessoal dos dois gerentes no sistema. Assim que os pagamentos são autorizados, a conta contábil de fornecedores é automaticamente baixada, porém os títulos baixados são lançados numa conta de controle temporária.

Etapa 4: no dia seguinte, quando o banco emite o arquivo eletrônico de retorno, contendo os dados dos títulos pagos, a conta de controle temporária é automaticamente baixada, possibilitando a verificação tempestiva de eventuais pendências que, caso ocorram, serão identificadas mediante a realização de conciliação bancária manual.

2.1. Processo integrado

No exemplo apresentado, é possível identificar algumas atividades de controle interno inseridas no **processo de pagamento** da entidade ABC como, por exemplo:

- **Etapa 2** - conferência das notas fiscais de aquisição e dos valores dos impostos por um funcionário do departamento de contas a pagar. Esse processo de conferência dos valores é uma atividade de controle interna ao processo de pagamento.
- **Etapa 4** - conciliação bancária. Essa atividade de controle se caracteriza por estabelecer correspondência entre os valores lançados nos extratos bancários e os registrados na contabilidade, identificando a causa das eventuais diferenças de saldos. É também uma atividade de controle interno dentro do **processo de pagamento** da entidade.

2.2. Processo executado por pessoas

O controle interno é um processo que, em última instância, é executado por pessoas. Assim prevê a definição do Coso (“realizado *pela diretoria, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade*”), da Intosai (“efetuado *pela direção e corpo de funcionários*”) e do TCU (“efetuado *pela alta administração e por todo o corpo funcional*”).

No exemplo desenvolvido, **Etapas 2 e 4**, quem realiza a conferência das notas fiscais e faz a conciliação bancária são os funcionários do departamento de contas a pagar. Do mesmo modo, as assinaturas de dois gerentes são exigidas para a aprovação do pagamento (**Etapa 3**), evidenciando um controle interno efetuado pela gerência.

Assim, todos na organização executam controles internos, implicando que esses controles são afetados pela natureza humana.

2.3. Controle Interno auxilia o alcance de objetivos

A maioria das definições de controle interno enfatiza que sua principal função é auxiliar na consecução de objetivos. Sejam os objetivos estabelecidos para a entidade como um todo, sejam os fixados para atividades, processos ou operações específicos.



A finalidade do controle interno é prover as melhores condições para se atingirem objetivos.

No exemplo desenvolvido, os controles internos auxiliam, dentre outros, o alcance dos seguintes objetivos do **processo de pagamento** da entidade ABC:

- pagamentos efetuados tempestivamente (evitando juros e multa);
- pagamentos efetuados nos valores devidos;
- adequado registro contábil e, por conseguinte, demonstrações contábeis confiáveis.

2.4. Controle Interno oferece segurança razoável, não absoluta

As definições do Coso, da Intosai e do TCU, todas elas, mencionam “razoável segurança” ou “segurança razoável” quanto à consecução dos objetivos. Para a Intosai, a segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta. Além disso, existem fatores que estão fora do controle ou da influência da organização e que podem afetar sua capacidade de alcançar objetivos. Acrescente-se ainda o fato de que sendo executado por pessoas, **o controle interno tem limitações e, portanto, não pode oferecer segurança absoluta; auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos.**

2.5. Limitações à eficácia do controle interno

A eficácia do controle interno está sujeita a limitações tanto de implementação como de funcionamento, assim, não importa quão bem tenham sido desenhados, jamais se pode esperar segurança absoluta. Segundo a Intosai (2004, p26), controle interno, por si só, não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. E, ainda, as limitações na eficácia do controle interno devem ser estabelecidas a fim de evitar expectativas exageradas, devido à má compreensão de seu efetivo alcance. Vamos, então, conhecer quais são essas possíveis limitações.

As limitações podem ser atribuídas a questões como (i) custos *versus* benefícios do controle; (ii) erros de julgamento; (iii) falhas; (iv) conluio; (v) burla de gestores. A seguir, cada uma dessas limitações será explicada.

2.5.1. Custo versus Benefícios

O custo de se controlar um risco não deve ser superior aos benefícios esperados do controle. A relação custo/benefício é uma limitação ao controle interno justamente porque existem riscos que não são controlados devido ao alto custo que isso implicaria. É bem verdade que essa relação nem sempre pode ser mensurada, cabe à administração julgar com base em sua percepção sobre a relação custo-benefício.

Isso quer dizer que nem todos os riscos precisam e/ou devem ser controlados. Por exemplo, quando o risco é baixo e o impacto na empresa causado pela ocorrência do risco também é baixo, pode-se aceitar o risco e não estabelecer controle interno algum.

2.5.2. Erros de julgamento

A eficácia do controle interno sofre limitações das realidades da fraqueza humana durante a tomada de decisões de negócios, que exige, na maioria das vezes, uma boa dose de julgamento humano, nem sempre calcado em informações adequadas e suficientes para suportá-lo. Muitas vezes, decisões tomadas sob pressão de tempo e de outras decorrentes da condução dos negócios podem não refletir os benefícios desejados, necessitando ser mudadas.

2.5.3. Falhas e colapsos

Até mesmo controles bem desenhados estão sujeitos a falhas e colapsos. Pessoas podem não entender instruções ou interpretá-las de forma equivocada ou podem, ainda, cometer erros por fadiga, distração ou falta de cuidado (erros de execução). Erros no desenho do controle (erros de procedimento) podem perpetuar falhas.

2.5.4. Conluio

Da mesma maneira que as pessoas são responsáveis pelos controles, elas podem valer-se do seu conhecimento e/ou de suas competências para contorná-los com objetivos ilícitos. Funcionários responsáveis por um controle podem, em conjunto com outros ou com terceiros, agir com vista a burlá-los e a fraudar registros e transações.

2.5.5. Burla de gestores

A ação intencional de gestores no sentido de descumprir procedimentos de controle estabelecidos a fim de obter benefícios

essoais é uma séria limitação ao controle interno. Casos reais de fraudes em grandes empresas como os da Enron, nos Estados Unidos, e do Banco Panamericano, no Brasil, são exemplos clássicos de burla da administração com a finalidade de omitir perdas e maquiar informações.

Foi após o escândalo da Enron, que resultou na sua falência e numa crise empresarial de elevadas proporções, que os controles internos e os riscos foram colocados no centro da discussão mundial e as autoridades foram levadas a tomar medidas normativas e punitivas para quem não cumprisse obrigações relativas a controles internos.

Em síntese, quanto ao processo de controle e às suas limitações devemos lembrar que:

- controle interno **é um meio, e não um fim em si mesmo**, integra o processo de gestão (construído “dentro” e não “sobre” os processos de negócio) para fornecer segurança razoável de que objetivos estabelecidos serão alcançados;
- controle interno **auxilia, mas não garante que objetivos serão atingidos** e, para ser eficaz, deve ser concebido levando em conta os riscos sobre o alcance desses objetivos;
- controle interno **é um processo executado por seres humanos**, portanto, a sua eficácia deve ser considerada sob a perspectiva da natureza humana.

3. Avaliação de controles internos

A finalidade do controle interno como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa é prover as melhores condições para que os objetivos organizacionais sejam alcançados. Em termos gerais, foi essa a visão desenvolvida até aqui. Mas, para que o controle interno efetivamente cumpra essa finalidade é necessário que seja implementado e funcione de maneira eficaz.



A administração e todo o corpo funcional têm a responsabilidade de estabelecer, executar e aprimorar o controle interno. Essa responsabilidade é de fato cumprida?

Os riscos em relação aos objetivos organizacionais são identificados, avaliados e estão sendo adequadamente mitigados pelos controles estabelecidos?

É a avaliação de controles internos que responde essas questões. Vamos, então, conhecer um pouco mais sobre esse processo.

3.1. O que significa e quem deve avaliar controles internos?

Avaliar controles internos significa verificar se o sistema de controle interno como um todo e as atividades de controle em nível de atividades, processos ou operações específicos estão apropriadamente concebidos e se funcionam de forma eficaz, de maneira contínua e coerente. Segundo o relatório do Acórdão TCU 1074/2009-Plenário:

“A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.” (BRASIL, 2009a).

A **auditoria interna** tem a responsabilidade precípua de auxiliar a monitorar a eficácia do controle interno mediante avaliações e recomendações endereçadas à administração.

A esse respeito, o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001, p. 67) estabelece que *“um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é a **avaliação dos controles internos** administrativos das unidades ou entidades sob exame.”*

As normas do IIA (2010, p.11), por seu turno, estabelecem que:

2130 – Controle - *A atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter controles efetivos a partir da avaliação sua eficácia e eficiência e da promoção de melhorias contínuas.*

2130.A1 - *A atividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e a eficácia dos controles em resposta aos riscos, abrangendo a governança, as operações e os sistemas de informação da organização, com relação à:*

- *confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;*
- *eficácia e eficiência das operações e programas;*

- *salvaguarda dos ativos; e*
- *conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos e contratos.*

Segundo a norma INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 46), os órgãos de **controle externo** e os **auditores externos têm, dentre as suas obrigações, a avaliação do funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação dos achados à administração**. Para essa organização, a avaliação do auditor sobre o controle interno envolve:

- *determinar a significância e a sensibilidade do risco para os quais os controles estão sendo dirigidos;*
- *avaliar a suscetibilidade de mau uso de recursos, as deficiências para alcançar objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas no cumprimento das obrigações de accountability e não conformidades com leis e regulamentos;*
- *identificar e compreender os controles relevantes;*
- *determinar o que já é conhecido sobre a eficácia do controle;*
- *avaliar a adequação do desenho do controle;*
- *determinar, através de testes, se os controles são eficazes;*
- *relatar sobre as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.*



Atente para as Diretrizes da Intosai e compare-as com algumas iniciativas que o TCU vem tomando.

No mesmo documento, a Intosai destaca que **as EFS têm interesse em assegurar que existam sólidas unidades de auditoria interna nas entidades públicas**, com as quais necessita **desenvolver uma boa relação de trabalho para que a experiência e o conhecimento possam ser compartilhados e o trabalho mútuo possa ser suplementado e compartilhado, e exercer um papel de liderança sobre o restante do setor público, estabelecendo parâmetros para a eficácia dos controles internos**.

Dentre as iniciativas que o TCU vem tomando em consonância com essas diretrizes da Intosai é possível destacar:

- Acórdão 1074/2009–Plenário (BRASIL, 2009) decorrente de levantamento e órgãos e unidades de controle interno integrantes dos Poderes Judiciário e Legislativo, do Ministério

Público, do Ministério da Defesa e do Ministério das Relações Exteriores (67 respondentes), no qual avaliou a situação e as atividades de auditoria interna, inclusive quanto à avaliação de controles internos, expedindo recomendações para o fortalecimento dessas unidades e melhoria de sua atuação.

- Decisões Normativas (DN-TCU), emitidas a partir de 2010 e já destacadas nesta aula, que vem exigindo a avaliação do funcionamento do controle interno nos relatórios de gestão (RG) e de auditoria de gestão (RAG).
- Objetivo estratégico de “*promover a melhoria da gestão de riscos e dos controles da Administração Pública*”, do Plano Estratégico do quinquênio 2011-2015.
- TMS “*Gestão de riscos e de controles internos*”, do Plano de Fiscalização 2012, preparatório para 2013.

3.2. Por que avaliar controles internos?

A avaliação de controles internos vem se firmando como um trabalho que adiciona valor às atividades das organizações, podendo ser útil para:

- embasar recomendações e determinações de planos de ação para a melhoria de processos organizacionais (redução de riscos e aproveitamento de oportunidades);
- direcionar e determinar a extensão de procedimentos e exames de auditorias com mais precisão, tendo por base a avaliação de confiabilidade dos controles que mitigam os riscos do objeto de auditoria.

As Normas de Auditoria do TCU preveem as duas situações.

Com relação à primeira situação, as NAT prescrevem:

72. A avaliação de riscos e de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

- I. *eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;*

II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de accountability;

III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;

IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Com relação à segunda situação, as NAT prescrevem:

71. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

71.1. Alternativamente, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho. A necessidade e a profundidade dos procedimentos para a obtenção destas informações variará de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão.

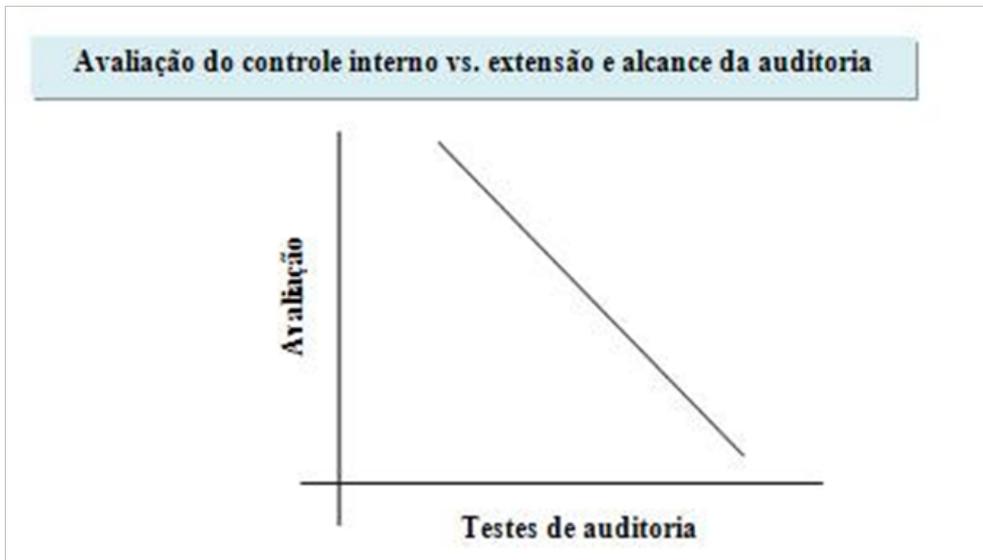


A avaliação de controles internos pode ser um trabalho de auditoria com objetivo específico, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança.

Diante de tudo que estudamos, podemos concluir que a avaliação de riscos e controles internos também pode ser realizada como um trabalho específico, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança, como previsto em NAT, 72, e não apenas para determinar a extensão e o alcance de auditorias, conforme NAT, 71 e 71.1.

Neste curso, desenvolveremos a avaliação de controles internos de forma abrangente, visando a contribuir para a melhoria da gestão e da governança, sem prejuízo de que essa abordagem também possa ser utilizada em avaliações de riscos e controles relativos a objetos de auditoria, adequando-se a profundidade dos procedimentos às necessidades específicas do trabalho, que variam de acordo com os objetivos e o escopo da auditoria em questão (NAT, 71.1, final).

Quanto à abordagem de avaliação para determinar a extensão e o alcance de auditorias, a figura a seguir ilustra essa relação. Observe que quanto menor a confiabilidade dos controles, mais profundos e amplos deverão ser os testes de auditoria e, mesmo no caso dos controles serem avaliados como excelentes, o auditor sempre executará testes.



Finalmente, vale ressaltar que seja qual for o objetivo da avaliação dos controles internos, o foco deve ser dirigido para os riscos que eles devem mitigar, relacionados a objetivos que devem ser cumpridos.

Isso significa que os auditores devem, antes de avaliar os controles, conhecer os objetivos da atividade, do negócio, do processo, do programa, do projeto, do sistema etc., procurando identificar os riscos mais relevantes a eles associados para, em seguida, identificar e testar os controles adotados para mitigá-los.



Síntese

Nesta aula, vimos que risco é a possibilidade de algo acontecer (evento) e afetar o alcance de objetivos de uma organização, sendo medido em termos de consequências e probabilidades, e que o papel do controle interno é fornecer proteção contra esses riscos, prevenindo ou detectando sua materialização.

Estudamos as definições de controle interno emitidas por alguns organismos, inclusive internacionais, e percebemos que ele é definido como um processo organizacional, da própria gestão, desenvolvido para fornecer razoável segurança de que objetivos sejam alcançados, sendo considerado um instrumento de gestão de riscos essencial à governança corporativa.

Também vimos que controle interno e auditoria interna são coisas diferentes; que o sistema de controle interno previsto na Constituição Federal não se confunde e nem substitui o sistema de controle interno da cada órgão ou entidade em particular e que a avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a sua eficácia quanto à capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos de uma organização.

Conhecemos as principais ações que o TCU vem tomando para promover a melhoria da gestão de riscos e de controles internos na administração pública, por meio de decisões e normativos endereçados aos gestores públicos, bem como prevendo ações concretas no plano estratégico e de fiscalização.

Finalmente, concluímos que avaliar controles internos destina-se não apenas a determinar a extensão e o alcance de auditorias, mas também a contribuir, por meio de propostas e recomendações, para a melhoria de processos organizacionais e da governança.

Na próxima aula, aprofundaremos o nosso conhecimento sobre o assunto, estudando os modelos reconhecidos internacionalmente como referência para implementação e avaliação de sistemas de controle interno.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). *ABNT NBR ISO 31000: gestão de riscos: princípios e diretrizes*. 1.ed. 30.11.2009. Geneva: IEC Central Office; Rio de Janeiro, RJ: ABNT, 2009.

_____. *ABNT NBR ISO GUIA 73: Gestão de riscos: vocabulário*. 1. ed. São Paulo, 2009.

AUSTRÁLIA; NOVA ZELÂNDIA. Standards. Committee OB-007. AS/NZS 4360:1999, Risk management. 2. ed. Sidney; Wellington, 1999.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2010.

BRASIL. Tribunal de contas da União. Acórdão n.º 1074/2009, Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira. *Diário Oficial da União*, Brasília, 22 maio 2009a. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

_____. _____. *Critérios gerais de controle interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília, 2009b. Disponível em: < <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. _____. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União*. Revisão Junho 2011. Anexo à Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU 168, de 30 de junho de 2011. Brasília, 2010a. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110706/PRT2010-280.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. Instrução Normativa – TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. Decisão Normativa – TCU nº 107, de 27 de outubro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis

devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2010, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. *Boletim do Tribunal de Contas da União Especial*, Brasília, ano 43, n. 21, 5 nov. 2010c. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20110404/DNT2010-107.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. Decisão Normativa – TCU nº 110, de 1º de dezembro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2010 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. *Boletim do Tribunal de Contas da União Especial*, Brasília, ano 43, n. 27, 8 dez. 2010e. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-110.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. *Glossário de termos do controle externo*. Brasília: TCU, 2010f. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/idSisdoc_1063014v4-63%20-%20Gloss%C3%A1rio%20de%20Termos%20do%20Controle.pdf>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. Portaria – TCU nº 123, de 12 de maio de 2011. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2011. Brasília, 2011a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110520/PRT2011-123.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. Portaria – TCU nº 160, de 28 de junho de 2011. Aprova a atualização do Plano Estratégico do Tribunal de Contas da União para o quinquênio 2011 2015. Brasília, 2011b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110629/PRT2011-160.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. *Auditoria Interna baseada no risco: estudo do caso português*. Dissertação (Mestrado em contabilidade e auditoria). Universidade do Minho, 2007. Disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>>. Acesso em 3 Abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução CFC Nº. 1.135/2008*. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.

Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. *Resolução CFC N°. 986/2003*. Aprova a NBC TI 01 – Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986>. Acesso em 20 mar. 2010.

Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (Org.). *Internal Control: integrated framework*. United States of America: COSO, 1992. (Executive Summary). Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 21 abr. 2009.

_____. *Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada*. PriceWatherhouseCoopers, COSO, Audibra, Nov. 2006. (Sumário Executivo. Estrutura) Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>

_____. *Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada: técnicas de aplicação*. PriceWatherhouseCoopers, COSO, Audibra. Nov. 2006.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. *GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector*. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2009.

_____. *GOV 9130 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector*. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: <<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em 21 abr. 2009.

Institute of Internal Auditors (IIA). *Normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna*, Rev. out. 2010. Tradução IIA Brasil. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/images/download/IPPF2011/IPPF_Normas_01_11.pdf>. Acesso em: 1º ago. 2011.

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 2:
MODELOS DE REFERÊNCIA PARA
CONTROLE INTERNO

JUNHO, 2012

Aula 2 - Modelos de referência para controle interno

Existem modelos que podem ser usados como referência para implementação e avaliação de controles internos?

Qual o modelo mais utilizado mundialmente?

Quais são as principais normas e regulamentações sobre controle interno que têm influência no Brasil?



Para responder a essas e a outras questões apresentaremos, nesta aula, as principais abordagens metodológicas relativas ao controle da gestão organizacional no que diz respeito à governança, aos modelos de gestão de riscos e controles internos e em relação à tecnologia da informação.

Também apresentaremos as mais importantes regulamentações e normas legais relacionadas ao tema, em nível internacional e aplicadas no Brasil.

Em seguida, abordaremos os elementos de um sistema de controle interno eficaz, baseando-nos no modelo Coso II, pois este, além de incorporar o modelo Coso I, aborda a gestão de riscos organizacionais.

Os conceitos trabalhados nesta aula são fundamentais para a compreensão e realização de avaliações tanto em nível da entidade como um todo ou em partes dela, que será estudada na aula 3, quanto em nível de atividades ou processos organizacionais específicos, que será estudada na aula 4.

Sumário

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 2 - MODELOS DE REFERÊNCIA PARA CONTROLE INTERNO	3
LISTA DE SIGLAS.....	5
1. MODELOS DE REFERÊNCIA RECONHECIDOS	7
1.1 O MODELO COSO I.....	7
1.2 O MODELO COSO II.....	10
1.3 OUTROS MODELOS E REGULAMENTAÇÕES.....	11
2. ELEMENTOS DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO EFICAZ.....	14
2.1 OBJETIVOS.....	15
2.2 OBJETOS.....	16
2.3 COMPONENTES	17
2.3.1. AMBIENTE INTERNO.....	18
2.3.2. FIXAÇÃO DE OBJETIVOS	22
2.3.3. IDENTIFICAÇÃO DE EVENTOS.....	23
2.3.4. AVALIAÇÃO DE RISCOS	24
2.3.5. RESPOSTA A RISCOS.....	25
2.3.6. ATIVIDADES DE CONTROLE	29
2.3.7. INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	37
2.3.8. MONITORAMENTO.....	39
SÍNTESE	52
REFERÊNCIAS.....	53

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- diferenciar os modelos de referência e as regulamentações de controle interno reconhecidos internacionalmente;
- identificar os elementos de um sistema de controle interno eficaz;
- definir critérios para compor uma estrutura de controle interno a partir dos modelos de referência estudados, para servir de base para avaliação do controle interno em nível de entidade.

Lista de Siglas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento.

BIS - *Bank for International Settlements*

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMN - Conselho Monetário Nacional

CobiT - *Control Objectives for Information and Related Technology*

Coso - *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Tradway)

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

GAO - *Government Accountability Office*. Instituição Suprema de Auditoria dos EUA.

Ifac - *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores – EUA)

IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos)

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior)

ISA - *International Standards on Auditing* (Normas Internacionais de Auditoria)

Isaca - *Information Systems Audit and Control Association*

Itil - *Information Technology Infrastructure Library*

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

OGC - *Office for Government Commerce*

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

SAI - *Supreme Audit Institution* (Entidade de Fiscalização Superior)

SFC - Secretaria Federal de Controle da Controladoria Geral da União

SOX - Lei Sarbanes-Oxley (EUA, 2002)

TCU - Tribunal de Contas da União. Entidade de Fiscalização Superior do Brasil

1. Modelos de referência reconhecidos

A implantação de um determinado conjunto de controles sem a observância de modelos reconhecidamente aceitos pode levar a organização a aparelhar-se com uma coleção de instrumentos e procedimentos burocráticos, descoordenados, que mais dão a falsa impressão da existência de um sistema de controle interno do que garantam efetivamente os benefícios desejados, o que resulta não só em desperdício de tempo e recursos, mas também numa indesejável concentração de poder e influência em quem os administra.

Vimos, na primeira aula deste curso, que o controle interno é um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa. De fato, como cabe à governança assegurar que os recursos da organização sejam empregados de maneira eficaz na consecução da missão e na realização dos objetivos e metas estabelecidos, ela deve cercar o gerenciamento desses recursos com um sistema de controle que atenda suas necessidades específicas (MARTINS; SANTOS; DIAS FILHO, 2004), porém, **que modelo utilizar?**



Nesta aula, abordaremos os modelos de referência mais reconhecidos para implementação e avaliação de controles internos, também denominados modelos estruturais, frameworks ou estruturas de controle interno. Geralmente, as organizações não estabelecem estruturas de controle interno a partir de uma única referência, mas sim combinando abordagens conceituais e preceitos de mais de um modelo, conforme a aderência às suas necessidades, resultando em um sistema de controle interno dimensionado na proporção requerida pelos riscos e em consonância com a natureza, complexidade, estrutura e estratégia envolvidos na consecução dos objetivos que dão suporte à sua missão.

1.1 O modelo Coso I

Em 1985, devido a uma crescente onda de falências de empresas, causando enormes prejuízos aos investidores e à sociedade, o Congresso americano resolveu criar um subcomitê especial para analisar diversos casos que levantavam dúvidas sobre a conduta das administrações das empresas, a adequação dos relatórios financeiros e a efetividade das auditorias independentes.

Na mesma ocasião, diversas entidades profissionais americanas uniram esforços e criaram uma comissão especial – a *Treadway Commission* – com o objetivo de identificar os fatores que permitiam a

produção de relatórios financeiros fraudados e de recomendar medidas para a redução de sua incidência.

Em 1987, a Comissão emitiu um relatório no qual fez uma série de recomendações e conclamou as organizações patrocinadoras da *Treadway Commission* a integrar os diversos conceitos de controle interno e a desenvolver um referencial comum para estabelecer e avaliar controles internos.

Como consequência, em 1992, o Coso (abreviatura de Comitê das Organizações Patrocinadoras) publicou o modelo **Internal Control – Integrated Framework** (Controle Interno – Estrutura Integrada), conhecido como **Coso I**, trazendo critérios práticos, amplamente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para a sua avaliação.



O Coso I deu nova dimensão ao papel do controle interno.

O modelo mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que eles tinham de fornecer proteção contra riscos, pois, ao definir **risco** como a **possibilidade que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade**, introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoramento de riscos em relação ao alcance de objetivos, e não apenas dirigidos para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. **O papel do controle interno foi, assim, ampliado.**

Segundo Borges (apud DAVIS; BLASCHEK, 2006, p. 11) as administrações públicas de países do chamado primeiro mundo, detentores dos níveis mais baixos de fraude e mais altos de pesquisa em gestão pública, seguiram a tendência indicada pelo Coso I, desenvolvendo e utilizando padrões de estrutura de controle interno com esse papel ampliado. Assim, modelos de controle interno utilizando o gerenciamento de riscos na sua base conceitual passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o *Cadbury* no Reino Unido, o *CoCo* no Canadá, a *Standard AZ/NZS 4360-1999* na Austrália/Nova Zelândia e o *King Report* na África do Sul, e têm sido um enorme marco no progresso da auditoria interna e da governança nesses países (McNAMEE; SELIM apud DAVIS; BLASCHEK, 2006).

No que diz respeito a entidades ligadas ao setor público, vários organismos internacionais, como o BID e o Banco Mundial, adotaram o modelo Coso. A Intosai, em 2004, atualizou as *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* (INTOSAI GOV 9100, 2004) adotando o modelo e, depois, em 2007, incorporou o modelo Coso II, publicando a INTOSAI GOV 9130, 2007.

Diamond (apud DAVIS; BLASCHEK, 2006) destaca que a Intosai

adotou um paradigma mais proativo para os controles internos e para a atuação das auditorias internas governamentais. A auditoria interna, nesse novo paradigma, passou a exercer um papel mais voltado para a avaliação abrangente dos controles internos, com mais ênfase em controles gerenciais e de gerenciamento de riscos, deixando de lado a função de mero avaliador da conformidade legal das despesas públicas.

O TCU, sendo membro da Intosai, também reconhece e utiliza o modelo Coso, adotando como base para suas avaliações de controle interno as normas emitidas pela instituição, ou seja, a INTOSAI GOV 9100, de 2004, e a INTOSAI GOV 9130, de 2007.



No setor privado, várias organizações profissionais internacionais revisaram suas normas para incorporar o modelo introduzido pelo Coso I.

A Federação Internacional de Contadores (Ifac), que emite as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), incorporou todos os elementos introduzidos pelo Coso na norma denominada *Matter 400 – Risk Assessments and Internal Control* (Avaliações de Risco e Controle Interno). Essa norma foi posteriormente incorporada na ISA 315 e na ISA 330, ambas adotadas no Brasil, para uso em auditorias independentes do setor privado, por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TA 315 e NBC TA 330, aprovadas pelas resoluções nº 1.212/2009 e 1.214/2009, do Conselho Federal de Contabilidade.

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) emitiu a norma de auditoria SAS 78, substituindo a definição de controle interno da SAS 55 pela definição do Coso I, incorporando os componentes e demais conceitos da estrutura. Isso fez com que o modelo se tornasse paradigma no mercado, pois os auditores passaram a utilizá-lo como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de auditoria independente.

O Comitê de Basileia publicou, em 1998, o documento denominado *Framework for Internal Control Systems in Banking Organizations*, no qual enfatiza os cinco componentes do modelo Coso I.

- O modelo Coso I tornou-se referência mundial, pelo fato de:
- uniformizar definições de controle interno;
 - definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
 - delinear papéis e responsabilidades da administração;
 - estabelecer padrões para desenho e implementação;
 - criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

1.2 O modelo Coso II

A ampla adesão ao modelo Coso I não foi suficiente para estancar escândalos econômico-financeiros e contábeis envolvendo organizações de todos os portes, que sucumbiam de uma hora para outra. A série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão fez com que o Coso encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia, que fosse de fácil utilização pelas organizações, para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos.

Como consequência, em 2004, foi publicado modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como **Coso ERM** ou **Coso II**, que intensificou a preocupação com os riscos.

O prefácio da edição brasileira do novo modelo afirma que o Coso I tornou-se referência para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar os sistemas de controle interno, sendo que essa estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações com a finalidade de controlar melhor suas atividades de forma a cumprir os objetivos estabelecidos. Contudo, era necessário dar mais enfoque ao gerenciamento de riscos, incluindo os riscos relacionados aos objetivos estratégicos, que são os que dão suporte à sobrevivência da organização, razão por que o Coso II adicionou essa categoria de objetivo (estratégico) às três anteriormente estabelecidas pelo Coso I (operacional, comunicação e conformidade).

O Coso II, ao preconizar que a estrutura de gerenciamento de riscos abrange o controle interno, dá origem a uma conceituação mais robusta para assegurar o alcance de objetivos organizacionais, incluindo os objetivos relacionados à sobrevivência, à continuidade e à sustentabilidade das organizações (objetivos estratégicos).

Evoluiu-se, assim, da gestão centrada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura de risco, na qual todos os funcionários tornam-se responsáveis pela gestão de riscos e adquirem consciência dos objetivos do controle interno.

A atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização nas quatro categorias definidas pelo modelo para, em seguida, avaliar a forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio de controles internos e de outras respostas.

O modelo Coso II será a base de desenvolvimento deste curso. O seu detalhamento será feito a partir do tópico 2, desta aula, quando trataremos dos elementos de um controle interno eficaz, integrando uma abordagem de gestão de riscos incorporada no referido modelo.



A nossa escolha pelo modelo Coso II está em consonância com a orientação da Intosai, que preconiza padrões de estruturas e processos de controle interno calçados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa (INTOSAI GOV 9100, de 2004, atualizada pela INTOSAI GOV 9130, de 2007).

1.3 Outros modelos e regulamentações

Além dos modelos Coso I e II, existem ainda modelos e regulamentações aplicáveis a determinados segmentos específicos, dos quais destacamos os que se seguem.

COBIT e ITIL

Muitas organizações, atualmente, têm uma dependência crítica dos processos suportados por tecnologia da informação (TI). A informação e a tecnologia que a suporta passaram a constituir um ativo valioso, exigindo um adequado gerenciamento dos riscos relacionados e uma crescente necessidade de controle sobre as informações, fatores hoje considerados como elementos-chave da governança corporativa.

É nesse contexto que os modelos CobiT e Itil assumem importância fundamental como referências para a implementação de gerenciamento de riscos e avaliação de controles internos na área de TI.

O **CobiT** (*Control Objectives for Information and related Technology*), atualmente na versão 4.1, é um modelo formulado como *framework* para

governança e controle de TI pela Associação de Auditoria e Controle de Sistemas de Informação (Isaca, www.isaca.org), cuja manutenção e desenvolvimento (a versão 5 será lançada em 2012) são atualmente conduzidas pelo *IT Governance Institute* (www.itgi.org). O modelo, que se adéqua e dá suporte ao Coso, inclui sumário executivo, controle de objetivos, mapas de auditoria, ferramentas para implementação e, principalmente, um guia com técnicas de gerenciamento de riscos e governança na área de TI.

Informações mais completas e atualizadas sobre o CobiT e os produtos a ele relacionados, incluindo ferramentas *on-line*, guias de implementação, estudos de caso, notícias e material educacional, estão disponíveis no site www.isaca.org/cobit.

A **Itil** (*Information Technology Infrastructure Library*) constitui um conjunto de boas práticas aplicáveis à infraestrutura, operação e manutenção de serviços de TI, que busca promover a gestão com foco no cliente e na qualidade dos serviços de TI, caracterizando-se, assim, como um grande aparato ou modelo de “melhores práticas” utilizadas pelos gestores de TI, com o objetivo de fazer com que a área de TI foque no negócio da organização e entregue os seus serviços a seus clientes da melhor maneira possível e a um custo justificável.

Segundo Fernandes e Abreu (2008, p. 273), a biblioteca foi desenvolvida no final dos anos 80 pela CCTA (*Central Computer and Telecommunications Agency*), a partir de uma encomenda do governo britânico, que não estava satisfeito com o nível de qualidade dos serviços de TI a ele prestados. Atualmente na versão 3, conhecida como Itil V3, é mantida pelo OCG (*Office for Government Commerce*, organização do governo do Reino Unido responsável por iniciativas que aumentam a eficiência e efetividade de processos de negócio do governo).

Tanto CobiT como Itil são modelos de melhores práticas que podem ser aplicados a qualquer organização, pública ou privada, em conjunto com o Coso, obtendo-se, assim, um sistema de controle interno robusto, que abarca todas as atividades organizacionais, incluindo as executadas com suporte de TI.

Acordos de Basiléia e Normas do CMN

Os Acordos de Basiléia I, de 1988, e II, de 2001, elaborados no âmbito do *Bank for International Settlements* (BIS), tiveram por objetivo assegurar solidez e estabilidade ao sistema financeiro por meio de

controles de riscos, aliando atuação da supervisão bancária e maior transparência como formas eficientes para evitar o risco sistêmico.

Com base nesses acordos, o Conselho Monetário Nacional (CMN) determinou às instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil:

- Implantar e implementar controles internos voltados para as atividades por elas desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais (Resolução CMN n.º 2.554/1998).
- Implementar estrutura de gerenciamento do risco operacional (Resolução CMN n.º 3.380/2006).
- Implementar estrutura de gerenciamento do risco de crédito (Resolução CMN n.º 3.721/2009).

Essas normas são obrigatórias para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, incluindo os bancos estatais, como por exemplo, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal.

Lei Sarbanes-Oxley

Promulgada nos Estados Unidos em 2002, na esteira de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto (as que têm ações negociadas em bolsas de valores), a lei Sarbanes-Oxley (SOX) é considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações.

As seções 302 e 404 têm sido o foco das atenções dos profissionais de auditoria por serem as que mais dizem respeito ao sistema de controle interno e às boas práticas de governança corporativa.

A seção 302, “*Corporate Responsibility for Financial Reports*” (Responsabilidade Corporativa por Relatórios Financeiros), também conhecida como “certificações”, exige que o principal executivo e o diretor financeiro assumam a responsabilidade pelas informações divulgadas nos relatórios financeiros, declarando, pessoalmente, que executaram a avaliação do desenho e da eficácia dos controles internos.

A seção 404, intitulada “*Management Assessment of Internal Control*” (Avaliação dos Controles Internos pela Administração), prescreve que

a alta administração da companhia é responsável pela adequação dos controles internos e exige que o principal executivo e o diretor financeiro avaliem e atestem, periodicamente, a sua eficácia. Além disso, exige a emissão, por auditoria independente, de um relatório distinto atestando a participação da administração nos estudos e na certificação da eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

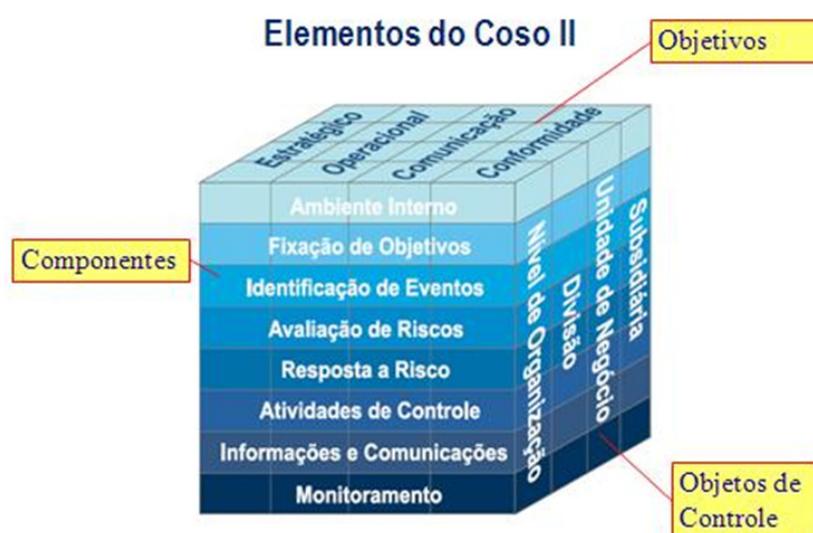


As regras da SOX são obrigatórias para as empresas estrangeiras que possuam ações (ADR) negociadas no mercado norte-americano (EUA). É o caso, por exemplo, de Petrobrás, Vale, Eletrobrás, Itaú Unibanco, Bradesco, dentre tantas outras empresas brasileiras que lá negociam suas ações.

2. Elementos de um sistema de controle interno eficaz

O modelo Coso II traz, no formato de uma matriz tridimensional (ilustração abaixo, conhecida como Cubo Coso II), os elementos que devem constituir um sistema de controle interno considerado eficaz, apoiado numa estrutura de gerenciamento de riscos. Logo a seguir, cada um desses elementos será definido e terá o significado explicado, segundo a concepção do modelo.

Como já mencionado, o Coso II ampliou o alcance dos controles internos, oferecendo um enfoque mais vigoroso e extensivo ao tema, ao integrar técnicas de gerenciamento de riscos, sem abandonar, mas incorporando o Coso I. A nova postura defendida pelo modelo é que o controle interno deve integrar a gestão de riscos de modo a prever e a prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização, que possam impedir ou dificultar o alcance de seus objetivos.



2.1 Objetivos

Embora muitos objetivos sejam específicos a uma determinada organização, o modelo definiu quatro **categorias de objetivos** comuns a praticamente todas as organizações (face superior do cubo), os quais devem ser previamente fixados (componente Fixação de Objetivos) para permitir a identificação (componente Identificação de Eventos) e análise dos riscos (componente Avaliação de Riscos) que poderão impactá-los, formando uma base de conhecimento para definir como esses riscos deverão ser gerenciados (componente Resposta a Riscos). Essas categorias de objetivo são as seguintes:

Estratégico: relacionado à sobrevivência, continuidade e sustentabilidade da organização. Referem-se às metas de alto-nível, alinhadas e servindo de suporte à missão.

Operacional: efetividade e eficiência das operações e adequada salvaguarda de ativos e recursos contra perdas, mau uso ou dano.

Comunicação: confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para dar suporte ao processo decisório e para o cumprimento das obrigações de accountability.

Conformidade: aderência às leis e regulamentações aplicáveis à entidade, e às normas, políticas, aos planos e procedimentos da própria organização.

Interessante notar que as *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* (INTOSAI, 2004) criaram uma categoria de objetivos adicional, denominada “**salvaguarda de recursos**”, enquanto o Coso considera esse objetivo dentro da categoria operacional. Segundo a Intosai (2004, p.11), embora essa categoria possa ser vista como uma subcategoria do operacional, ela precisa, no caso do setor público, de cuidado especial e, portanto, precisa ser fortalecida.



A relação entre objetivos, riscos e controles, pode ser vislumbrada da seguinte maneira: tendo por base a missão e a visão da organização, a administração estabelece os planos principais nos quais fixa os objetivos, seleciona estratégias para alcançá-los e determina o alinhamento em todos os níveis da organização. Os riscos associados são identificados, avaliados e têm suas respostas definidas. Os controles de riscos que se mostrarem necessários devem ser então estabelecidos por meio de uma estrutura de gerenciamento de riscos e de controles internos, em todos

os níveis da organização, para fornecer uma razoável segurança de que os objetivos fixados serão alcançados.

Note-se que os objetivos de comunicação e de conformidade são controláveis, isto é, a organização tem ou deveria ter efetivo controle sobre eles, sendo esperado, portanto, que o controle interno ofereça uma garantia razoável em relação ao atendimento dos objetivos estabelecidos sob essas duas categorias.

O mesmo não ocorre em relação aos objetivos de natureza estratégica e operacional, já que a realização desses está sujeita à ação de eventos externos nem sempre sob controle da organização. Assim, é esperado que o controle interno seja capaz de propiciar uma garantia razoável de que a alta administração, na função de supervisão, será informada, no momento adequado, o quanto a organização está avançando no cumprimento dos objetivos estabelecidos sob essas duas categorias. É a visão do controle interno como base informativa para o processo decisório.

Outro aspecto a ser notado nessa categorização de objetivos é que ela não é estanque. Apesar de distintas, elas se inter-relacionam. Determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, representar diferentes necessidades da organização e estar sob a responsabilidade direta de diferentes executivos. A classificação, contudo, é importante por permitir diferenciar o que pode ser esperado em cada categoria e melhor identificar os riscos a elas associados.

2.2 Objetos

A face lateral do cubo representa os níveis ou áreas da organização que são objeto da gestão de riscos e da incidência do controle interno. Observe-se que a visão integrada dos elementos do modelo demonstra o contexto das ações da administração ao gerenciar riscos e estabelecer controles na organização, em nível da entidade como um todo ou em nível da cada parte que a compõe. Assim temos:

- objetivos, riscos e controles em nível da organização ou de partes dela (divisão, unidade de negócio, departamento, projeto, seção etc.);
- objetivos, riscos e controles em nível de atividades (macroprocessos, processos, subprocessos, operações, sistemas ou atividades dentro desses).

2.3 Componentes

A face frontal da estrutura representa os componentes do gerenciamento de riscos, incorporando o sistema de controle interno, ou seja, aquilo que é necessário prover (os meios) para atingir os objetivos estabelecidos nas categorias da face superior do cubo. O modelo é composto de oito componentes inter-relacionados, por meio dos quais uma organização gerencia os riscos de maneira integrada ao processo de gestão.

Importante notar que para avaliar o sistema de controle interno de uma organização é necessário avaliar a presença e o funcionamento de cada um dos componentes da estrutura, quais sejam:

- Ambiente de controle (no Coso II, Ambiente interno)
- Avaliação de risco
- Atividades de controle
- Informação e comunicação
- Monitoramento

Note, ainda, que aos elementos acima, do Coso I, o Coso II acrescentou os seguintes, de maneira a permitir uma abordagem mais consistente do gerenciamento de riscos:

- Fixação de objetivos
- Identificação de eventos
- Resposta a risco

O estudo e o entendimento do detalhamento desses componentes são de importância fundamental para quem vai realizar trabalhos de avaliação, pois eles constituem a base dos critérios de avaliação de estruturas de gestão de riscos e controle interno em nível de entidade e para a implementação e avaliação de controles em nível de atividades, processos ou operações específicos.

Explicaremos cada um desses componentes a seguir.



Para um maior aprofundamento, recomendamos a leitura dos documentos “Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada”, do Coso, “Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, da Intosai, e “Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno”, do GAO, disponíveis na biblioteca do curso.

2.3.1. Ambiente interno

O ambiente interno é um dos mais importantes componentes da estrutura. Ele é a base, o alicerce para todos os outros componentes da gestão de riscos e do sistema de controle interno, provendo disciplina e estrutura e proporcionando a atmosfera na qual as pessoas conduzem cotidianamente suas atividades e executam suas responsabilidades.

O ambiente interno é moldado pela história e cultura da organização e, por sua vez, molda, de maneira explícita ou não, a maneira como os negócios nela são conduzidos. É o que chamamos de tom da organização, refletindo a cultura de riscos e a forma como eles são encarados e gerenciados, influenciando a consciência de controle das pessoas.

Os fatores que compõem o ambiente interno incluem integridade e valores éticos, competência das pessoas, “perfil dos superiores” (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial: “*o exemplo vem de cima.*”), estrutura organizacional e de governança, atribuição de autoridade e responsabilidade, políticas e práticas de recursos humanos.

Vejamos, em síntese, o significado dos principais fatores que compõem o ambiente interno.

Integridade e Valores Éticos

Todas as pessoas, desde o mais alto dirigente ao funcionário de menor hierarquia, devem ser estimuladas a agir com integridade e ética. A alta administração deve dar exemplo e enfatizar a todos o que deles é esperado em termos de integridade e valores éticos. Códigos de conduta devem ser formalizados e comunicados a todos dentro da organização. Ações disciplinares para não conformidades devem ser estabelecidas, comunicadas e gerenciadas consistentemente.

A alta administração, na busca do estabelecimento de padrões de integridade e valores éticos, deve procurar alcançar equilíbrio entre os interesses da organização, de seus empregados, fornecedores, clientes e do público em geral, minimizando os conflitos potenciais e desestimulando práticas fraudulentas e ilegais ou, no mínimo, pouco éticas.

Numa entidade em que a cultura organizacional não é calcada em princípios éticos e valores morais, a probabilidade de ocorrência de fraudes e outras irregularidades é, invariavelmente, alta. Ênfase em resultados de curto prazo, a qualquer custo, denota elevado apetite a risco e pode levar à prática de atos ilícitos ou antiéticos.

Nesse sentido, o chamado “tom do topo”, ditado pela direção superior e gerência da organização, constitui um elemento crítico para um ambiente de controle interno saudável. As atitudes, as percepções e os valores éticos predominantes na cultura organizacional constituem o principal indicador de eficácia do sistema de controle interno como um todo.

A empresa norte-americana Enron, uma gigante do setor energético, sofreu a maior falência da história econômica americana devido a várias práticas contábeis e operacionais escusas relacionadas ao ambiente de controle interno (conflitos de interesse, pressão por metas, práticas de avaliação contábeis agressivas, auditoria e consultoria pelos mesmos auditores etc.).

Filosofia da direção e estilo gerencial

A filosofia da direção e o estilo gerencial adotados para conduzir os negócios da organização marcam o nível de risco em que esta opera, afetando o controle interno. Atitudes pouco prudentes na condução dos negócios e desconsideração de aspectos relacionados ao controle ou às boas práticas administrativas degeneram o ambiente interno, elevando os níveis de risco na organização.

Por outro lado, se ao empreender novos negócios, projetos ou mudanças relevantes, os riscos são cuidadosamente avaliados, considerando os aspectos positivos e negativos de cada alternativa, e só são aceitos após deliberação em instâncias adequadas, a mensagem que a administração transmite é de reforço a uma cultura de responsabilidade.

A direção superior, ao demonstrar o seu compromisso e a sua liderança, no que diz respeito aos controles internos, aos demais níveis da organização, apoiando a auditoria interna e outras áreas críticas para o controle, bem como os planos de ação recomendados pela auditoria interna e pelos órgãos de controle, transmite a mensagem que controle interno é importante e os demais membros da organização sentirão essa atitude e a responderão, observando conscientemente os controles estabelecidos.

Estrutura organizacional e de governança

A estrutura organizacional de uma entidade fornece a base para o planejamento, a execução, o controle e a correção de rumos de suas atividades. Envolve a determinação das principais áreas de autoridade e responsabilidade e as suas linhas de subordinação, juntamente com procedimentos efetivos para monitorar resultados (*accountability*).

Essa estrutura deve ser estabelecida de maneira a favorecer o cumprimento da missão e o alcance dos objetivos da organização, bem como a eficácia do gerenciamento de riscos e do controle interno. Tal estrutura é, geralmente, formalizada por meio de um organograma e complementada por um manual da organização ou instrumentos normativos (resoluções, portarias etc.) que estabelecem competências, atribuições e responsabilidades das unidades e dos cargos que as compõem.

Poderes delegados devem ser adequados para lograr as metas e os objetivos da organização, bem como para cumprir as funções operacionais e exigências regulatórias, e aqueles que os recebem devem conhecer corretamente suas responsabilidades e prestar contas de como as desincumbem. A segregação de funções incompatíveis, de extrema importância para o controle interno, deve ser levada em conta na concepção da estrutura, para prevenir que o desenho organizacional não favoreça a prática de ações indesejadas.

Estrutura organizacional e de governança adequadas devem ser compatíveis com o porte, as atividades e a complexidade dos interesses das partes envolvidas. Dependendo do porte da organização, uma robusta estrutura de governança pode ser necessária, o que pode incluir um conselho superior (por exemplo, conselho de administração), conselho fiscal, auditoria interna, comitê de auditoria e outros comitês ou comissões de assessoramento ou setoriais (de risco, de crédito, de coordenação geral, de gestão de pessoas etc.) para promover um adequado equilíbrio dos interesses de todas as partes interessadas.

O ambiente de controle interno é fortalecido pela presença desses instrumentos, todavia, apenas a sua existência formal não é suficiente. Sobretudo, é necessário que os membros da estrutura organizacional e da governança tenham adequada capacidade e elevado conhecimento e experiência em suas áreas, de maneira que suas atuações apoiem objetivamente a governança e o alcance dos objetivos da organização.

Políticas e práticas de Recursos Humanos

As pessoas constituem o mais valioso ativo de qualquer organização e, portanto, devem ser tratadas de maneira que se consolidem tecnicamente e como pessoa humana e, assim, possam ofertar o melhor rendimento para o alcance dos objetivos da organização.

Como já mencionado, controles internos são executados por pessoas e, dessa forma, a qualidade dos servidores da entidade afetam

diretamente o ambiente interno e, conseqüentemente, todos os outros componentes do sistema, em especial a execução dos controles.

Políticas e práticas para contratar, capacitar, orientar, avaliar, promover, recompensar, disciplinar e demitir funcionários devem ser estabelecidas e comunicadas de modo claro, sendo essa uma responsabilidade da administração nos seguintes momentos:

- **Seleção**: a organização deve estabelecer requisitos adequados de conhecimento, experiência (habilidades) e atitudes (integridade) para as contratações de seu pessoal.
- **Compromisso com a competência**: organizações com ambiente interno efetivo contratam e mantêm pessoas competentes para desempenhar suas tarefas e exercer suas responsabilidades de maneira eficaz.
 - Toda organização deve ter procedimentos para identificar e definir as competências necessárias para o desempenho das funções e preenchimento dos cargos de maneira a poder selecionar, formar, avaliar e promover o seu pessoal, suprindo cada posto de trabalho com pessoas capazes de realizar suas tarefas de forma competente.
 - A organização deve estabelecer um programa de capacitação e insistir para que todos sejam adequadamente capacitados para desempenhar as funções de maneira proveitosa. Funcionários novos devem ser metodicamente familiarizados com a cultura e os procedimentos da organização e todos os empregados devem ter treinamento contínuo para bem desempenhar suas atividades.
- **Avaliação de desempenho**: deve ter critérios vinculados às metas e aos objetivos fixados no plano estratégico da organização e em seus desdobramentos. Os funcionários devem receber *feedback*, aconselhamento e sugestões de melhoria sobre seu desempenho.
- **Promoções, recompensas e rotatividade**: devem estar atreladas à avaliação de desempenho e ao nível de capacitação alcançado pelo servidor.
- **Sanção**: medidas disciplinares devem ser adotadas, quando cabíveis, para transmitir rigorosamente a ideia de que desvios não são tolerados.

2.3.2. Fixação de objetivos

Toda organização tem uma razão para existir, que é a sua missão, e, para lhe dar cumprimento é necessário que estabeleça objetivos e estratégias para alcançá-los.

Como todos os objetivos de uma organização envolvem, de certa maneira, uma parcela considerável de riscos, é necessário mitigá-los, identificando-os, avaliando-os e decidindo se devem ser modificados por algum controle. Assim, os objetivos devem ser definidos *a priori* para que seja possível identificar os riscos a eles associados.



Os termos “resposta a riscos” e “tratamento de riscos” são usados indistintamente ao longo deste curso.

A explicitação de objetivos, alinhados à missão e à visão da entidade, é necessária para permitir a identificação de eventos que tenham o potencial para impedir ou dificultar a sua consecução. Definir os objetivos é, pois, uma pré-condição para identificação de riscos e para avaliação e definição de estratégias para gerenciá-los (**resposta a riscos**).

O modelo Coso requer que todos os níveis da organização tenham objetivos fixados e comunicados, ou seja, no nível da organização como um todo e para todas as divisões, processos e atividades. Além disso, para cada objetivo, a organização deve estabelecer padrões de como eles devem e podem ser atingidos e como o seu grau de atingimento deve ser mensurado. Ou seja, objetivos devem ser comunicados juntamente com declarações de expectativas relativas ao grau ou nível de excelência ou, ainda, ao que é possível alcançar em termos de qualidade e desempenho desejado, incluindo indicadores que serão utilizados para monitorar o alcance desses padrões.

No setor público, muito embora os objetivos sejam relacionados com e originem-se de programas de governo ou sejam estabelecidos na legislação, o detalhamento desses objetivos, conforme exigido pelo modelo, é feito pela administração de cada entidade ou órgão público em seu planejamento estratégico. Em seguida, esses objetivos são desdobrados em ações e metas pela direção e gerência (nível tático) até chegar aos planos de ação ou de trabalho, no nível operacional da organização. Isso demonstra o quanto é imprescindível o planejamento estratégico nas organizações públicas, bem como o seu desdobramento em planos táticos e operacionais, programas e projetos, por todos os níveis organizacionais.

2.3.3. Identificação de eventos

Uma vez fixados os objetivos, devem-se identificar os eventos ou **riscos-chave** que ameacem o seu cumprimento. A identificação de eventos consiste em identificar a existência de situações que possam impedir ou a ausência de situações consideradas necessárias ao alcance dos objetivos-chave fixados, tanto em nível da organização como um todo como em cada nível significativo de suas atividades (unidades de negócio, operações e processos organizacionais).

O modelo Coso trata do conceito de **eventos potenciais**, definindo-os como um incidente ou uma série de incidentes resultantes de fatores internos ou externos, que possam afetar a implementação da estratégia e o alcance dos objetivos. **O processo de identificação de eventos pode abranger tanto os riscos negativos, tidos como ameaças, como os eventos positivos, vislumbrados como oportunidades.** Os primeiros, levando a organização a alcançar objetivos abaixo das expectativas, os segundos, levando a organização a alcançar resultados superiores aos obtidos atualmente ou além das expectativas.

Segundo a norma ISO NBR 31000/2009, a identificação de riscos é o processo de busca, reconhecimento e descrição de **eventos** e envolve a identificação das **fontes de risco**, das **causas** e das **consequências** potenciais dos eventos (ISO NBR 31000/2009, 2.15 e Nota 1).

Evento é a ocorrência ou alteração em um conjunto específico de circunstâncias e também pode consistir em alguma coisa não acontecer, bem como consistir em uma ou mais ocorrências e pode ter várias causas (ISO NBR 31000/2009, 2.17 e Notas 1 e 2).

Fonte de risco é o elemento que, individualmente ou combinado, tem o potencial intrínseco para dar origem ao risco, podendo ser tangível ou intangível (ISO NBR 31000/2009, 2.16 e Nota). São todos os sujeitos, objetos ou situações que têm o potencial para originar um evento. As fontes de risco são classificadas em seis categorias: pessoas, processos, sistemas, infraestrutura (física ou organizacional), tecnologia ou ainda eventos externos à organização.

A **causa** potencial de um evento é composta pela associação de vulnerabilidades (inexistência, inadequação, insuficiência) a uma fonte de risco (pessoas, processos, sistemas ou infraestrutura, tecnologia ou eventos externos). Assim, são exemplos de causas pessoas sem capacitação, processos mal concebidos, deficiências ou inexistência de controles internos, instalações inadequadas, obsolescência tecnológica etc.



A vulnerabilidade pode ser entendida como a condição que deixa uma fonte de risco suscetível a originar um evento.

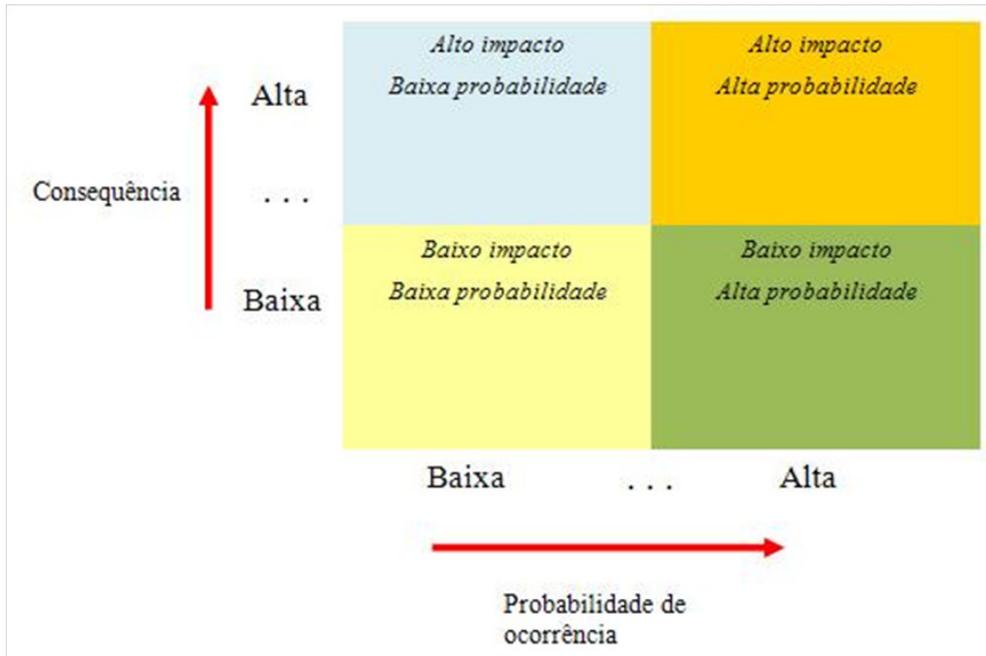
Consequência é o resultado de um evento que afeta os objetivos. Um mesmo evento pode levar a uma série de consequências, que podem ser expressas qualitativa ou quantitativamente e podem ter efeitos positivos ou negativos sobre os objetivos. Consequências iniciais podem desencadear reações em cadeia (ISO NBR 31000/2009, 2.18 e Notas 1 a 4).

Para a Intosai (2004, p. 23), a identificação de riscos deve ser um processo contínuo, repetitivo, muitas vezes integrado ao processo de planejamento, para identificar riscos relevantes relacionados aos objetivos-chave da organização, resultando em uma pequena quantidade de riscos-chave que serão considerados num enfoque estratégico para avaliação de risco. Isso é importante tanto para identificar as áreas/atividades mais relevantes, para as quais se devem dirigir esforços de avaliação dos riscos, como também para atribuir responsabilidades em relação ao seu gerenciamento.

2.3.4. Avaliação de riscos

Uma vez identificados, os riscos devem ser avaliados sob a perspectiva de probabilidade de sua ocorrência e consequências de sua materialização. O objetivo da avaliação é formar uma base para o desenvolvimento de estratégias para tratamento dos riscos identificados (resposta a risco), de maneira a diminuir a probabilidade de sua ocorrência e/ou a magnitude de suas consequências.

A ISO NBR 31000/2009 (2.23) conceitua **nível de risco** como a magnitude de um risco, ou combinação de riscos, expressa em termos da combinação de consequências e probabilidades. Um dos propósitos-chave da avaliação de risco é informar à administração sobre as áreas onde é necessário adotar uma ação (tratamento/resposta a risco) e qual o seu grau de prioridade (INTOSAI, 2004, p.24-25). Isso exige que se desenvolva um enquadramento para estabelecer níveis de riscos, por exemplo – em alto, médio ou baixo – como ilustrado na matriz seguinte, indicada pela Intosai (2007, p.28):



Fonte: Further Information on Entity Risk Management, Intosai, 2007, p. 28 (com adaptações)

A avaliação de riscos pode ser feita por meio de análises qualitativas e quantitativas, ou da combinação de ambas. Os gestores são responsáveis pela avaliação dos riscos no âmbito das unidades de negócio, de processos e atividades que lhes são afetos. A alta administração deve avaliar os riscos no nível da organização, desenvolvendo uma visão de riscos de forma consolidada (perfil de risco). Riscos devem ser avaliados quanto à condição de inerentes e residuais.

2.3.5. Resposta a Riscos

É o processo de desenvolver e determinar estratégias para gerenciar os riscos identificados. O modelo Coso II identifica quatro categorias de resposta a riscos: **evitar**, **reduzir**, **compartilhar** e **aceitar**, cuja escolha dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez do risco. Isto quer dizer que compete à administração obter uma visão dos riscos em toda organização e desenvolver um conjunto de ações concretas, abrangendo essas quatro categorias de respostas, para manter o nível de riscos residuais alinhado aos níveis de tolerância e apetite a riscos estabelecidos pela organização.

A tolerância ao risco é a quantidade de riscos que uma entidade está preparada para assumir, antes de deliberar sobre a necessidade de implementar uma ação. O desenvolvimento de respostas a riscos, adiante detalhado, deve levar em consideração a quantidade de riscos que podem ser tolerados. Tanto riscos inerentes quanto riscos residuais devem ser considerados para determinar a tolerância ao risco (INTOSAI, 2004, p. 25).



A Intosai, no documento INTOSAI GOV 9130, refere-se às categorias de resposta a riscos como: evitar/encerrar a atividade, reduzir/tratar, compartilhar/transferir e aceitar/tolerar. A norma de gestão de riscos ISO ABNT 31000/2009 engloba sob o título “tratamento de riscos” todos os tipos possíveis de resposta a riscos.

O tipo de resposta a ser adotado, dentre as quatro categorias possíveis tratadas a seguir, é uma consequência da avaliação que se fez do risco em confronto com o apetite e a tolerância da entidade ao risco.

Evitar (ou, ainda, **encerrar** a atividade, segundo a Intosai): é a decisão de não iniciar ou de descontinuar a atividade sujeita ao risco.

Reduzir (ou também **tratar**, segundo a Intosai): é a adoção de medidas para reduzir a probabilidade ou a consequência dos riscos ou até mesmo ambos. Na maior parte dos casos, o risco deverá ser tratado, gerando a necessidade de implementar e manter um efetivo sistema de controle interno. Os procedimentos que uma organização estabelece para tratar riscos são denominados atividades de controle (INTOSAI, 2004, p. 26), componente que será estudado no próximo tópico.

Compartilhar (ou também **transferir**, segundo a Intosai): é mitigar a consequência e/ou probabilidade de ocorrência do risco por meio da transferência ou compartilhamento de uma parte do risco, mediante contratação de seguros, operações de *hedging* ou terceirização de atividades nas quais a organização não tem *expertise*.

Aceitar (ou também **tolerar**, segundo a Intosai): é não tomar, deliberadamente, nenhuma medida para alterar a probabilidade ou a consequência do risco. Ocorre quando o risco está dentro do nível de tolerância da organização ou a capacidade para fazer qualquer coisa sobre o risco é limitada ou, ainda, o custo de tomar qualquer medida é desproporcional em relação ao benefício potencial.

Resumindo, **Evitar** é descontinuar ou não iniciar algo porque nenhuma outra opção de resposta foi considerada suficiente para reduzir a probabilidade e/ou a consequência de maneira que o risco residual ficasse dentro do nível de tolerância considerado aceitável pela organização. **Reduzir** ou **Compartilhar** são opções de resposta que reduzem o risco residual a um nível de compatibilidade com a tolerância a risco da organização, enquanto **Aceitar** indica que o risco inerente já está dentro do nível de tolerância, ou porque a capacidade para fazer alguma coisa em relação ao risco é limitada por algum fator, ou pelo custo/benefício.

Ao determinar respostas a riscos, a administração deverá levar em consideração:

- os efeitos das respostas estudadas sobre a probabilidade e a consequência dos riscos e a compatibilidade das respostas com as tolerâncias a risco da organização;
- os custos versus os benefícios das respostas em estudo;
- as possíveis oportunidades contidas nas opções de resposta, que podem levar a organização a alcançar objetivos além do permitido, e não só pela redução dos riscos.

Vejam os que significa cada uma destas considerações.

Avaliação dos efeitos das respostas estudadas sobre a probabilidade e a consequência dos riscos

Na avaliação das opções de resposta é necessário levar em conta que determinadas respostas podem afetar, de forma diferente, a probabilidade e a consequência do risco. Às vezes a consequência de um evento pode não mudar com a adoção de determinada resposta, mas a probabilidade dele acontecer é reduzida. Noutras vezes, a solução pode não reduzir a probabilidade, mas circunstâncias específicas podem atenuar o impacto da consequência do evento mitigado.

Avaliação de custos versus benefícios das respostas

É necessário considerar os custos e os benefícios relativos às opções de respostas alternativas ao risco. Embora muitas vezes seja difícil quantificar os custos de resposta a riscos e mais ainda os benefícios, pelos menos os custos diretos precisam ser considerados. Benefícios de programas de treinamento, por exemplo, geralmente são aparentes, mas difíceis de quantificar. Em casos como esses, o benefício da resposta pode ser avaliado no contexto do benefício associado com a realização do objetivo correspondente.

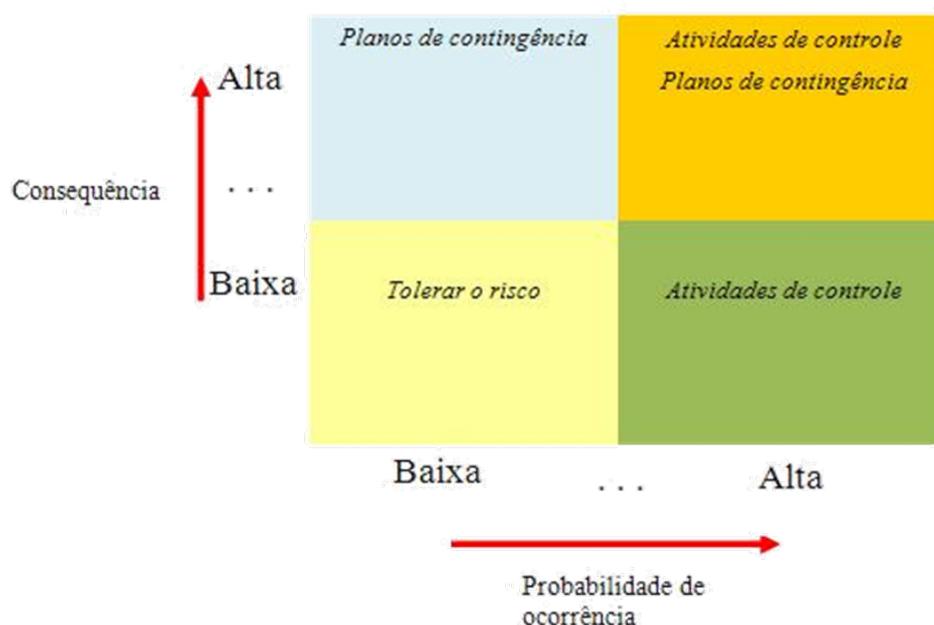
No caso de a organização decidir pela opção de reduzir ou tratar um risco, a avaliação de custo-benefício da atividade de controle planejada é muito importante para o gestor tomar a decisão de instituí-la. Se o dano causado pela ocorrência do evento for menor do que o custo de controle, ou menor do que a opção de transferir o risco, o melhor para a administração será aceitar o risco. Em todos os casos, a avaliação da tolerância ao risco deve ser levada em consideração pela administração na decisão sobre a resposta ao risco.

Avaliação das oportunidades nas opções de respostas

Ao avaliar opções de respostas, a administração deve adotar uma visão abrangente em relação ao que é possível fazer, além de não somente focar em soluções diretas para lidar com o risco específico. Ou seja, considerações de respostas a riscos não devem se limitar exclusivamente à redução direta dos riscos, mas incorporar uma visão de prospecção de novas oportunidades para a organização.

Ao adotar essa postura, é possível identificar oportunidades durante o estudo das opções de resposta ao risco, que, se implementadas, trarão benefícios além daqueles proporcionados pela simples atuação direta para a redução de um risco específico. Tais oportunidades podem representar respostas inovadoras e normalmente emergem quando as opções de resposta a riscos atingem o limite da eficácia. O Coso cita o exemplo de uma resposta criativa de uma companhia de seguros de automóveis ao elevado número de acidentes em certos cruzamentos. Essa companhia decidiu financiar melhorias nos semáforos existentes, fato que reduziu os sinistros e melhorou suas margens operacionais.

Para auxiliar o processo de seleção de respostas a riscos, a organização pode desenvolver uma matriz na qual as respostas potenciais estão associadas aos níveis de risco avaliados, conforme a sugestão a seguir da Intosai.



Fonte: Further Information on Entity Risk Management, Intosai, 2007, p. 28 (com adaptações)

Uma vez escolhida uma resposta, a administração poderá necessitar desenvolver um plano de implementação para executá-la. Uma parte crítica desse plano é o estabelecimento de atividades de controle (estudadas no componente a seguir) para assegurar-se de que as respostas aos riscos determinadas pela administração sejam efetivamente executadas.

2.3.6. Atividades de controle

Ao selecionar respostas a riscos, a administração deve identificar as atividades de controle necessárias para assegurar que tais respostas sejam executadas de forma adequada e oportuna. Ou seja, após o processo de fixação de objetivos e padrões para seu alcance, e após a identificação e avaliação dos eventos em potencial (riscos) que podem impactá-los, bem como da definição de respostas para enfrentá-los, a administração deve assegurar que tais respostas sejam efetivamente executadas, e, para isso, estabelece atividades de controle.



As atividades de controle são assim denominadas pelo Coso e pela Intosai. Entre nós elas são mais conhecidas simplesmente como “controles internos”.

As atividades de controle consistem em políticas e procedimentos estabelecidos, e de fato executados, para atuar sobre os riscos e contribuir para que os objetivos da organização sejam alcançados dentro dos padrões estabelecidos.

O propósito fundamental das atividades de controle é reforçar a realização dos planos traçados, mantendo as organizações direcionadas para o cumprimento dos objetivos estabelecidos. Assim, elas podem ser vistas como mecanismos de gestão do cumprimento de objetivos.

As atividades de controle são parte do sistema de controle interno e, mesmo numa perspectiva do conjunto de todas elas, não devem ser confundidas com o ele próprio. Elas são um dos cinco componentes do sistema, quando baseado no modelo Coso I, ou dos oito, quando integra a gestão de riscos, no modelo Coso II.

De modo geral, as atividades de controle incluem dois elementos: uma política, que estabelece aquilo que deverá ser feito e os procedimentos para fazê-la ser cumprida. O grau de formalização varia entre as entidades, conforme o tamanho, a complexidade e o número de níveis hierárquicos, embora os conceitos subjacentes não se diferenciem de maneira significativa. Elas devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções, conforme requeridas pelas decisões de resposta a riscos. Elas incluem uma gama de **controles preventivos e detectivos**, como os exemplificados a seguir:



Para uma revisão do conceito e da função de **controles preventivos e detectivos**, leia o tópico 1.5.1, da Aula 1.

- atribuição de autoridade e limites de alçada;
- procedimentos de autorização e aprovação;
- segregação de funções ou atividades;
- rotatividade de funções
- revisões independentes, verificações e conciliações;
- avaliações de desempenho operacional;
- avaliações de operações, processos e atividades;
- supervisão direta;
- controles de acesso a recursos e registros.

Algumas atividades de controle nem sempre são pertinentes em pequenas organizações, nas quais canais de comunicação envolvem poucas camadas e existe uma estreita interação das pessoas e uma supervisão aplicada diretamente pela gerência de maneira eficaz. As principais atividades de controle e as respectivas classificações por função (prevenção ou detecção) são explicadas a seguir.

Atribuição de autoridade e limites de alçada (Prevenção)

Consiste em estabelecer competências e limites, de acordo com a posição hierárquica de órgãos e unidades da estrutura organizacional e de governança ou as responsabilidades gerenciais de ocupantes de cargos e funções, quanto à possibilidade de autorizar, executar ou aprovar atos ou transações em nome da organização. É uma forma de assegurar que os atos administrativos sejam realizados por quem tem o respaldo da organização para efetivá-los.

Procedimentos de autorização e aprovação (Prevenção/ Detecção)

Esse tipo de atividade, muitas vezes, tem conexão com a anterior. Uma vez fixados os limites de alçada e as competências para exercê-los, a administração determina quais atividades ou transações necessitam de uma autorização e aprovação superior para que sejam efetivadas.

A finalidade da autorização é assegurar que apenas os atos administrativos os quais a administração tem intenção de realizar

sejam iniciados. A aprovação, de forma manual ou eletrônica, implica a validação do ato e certificação da conformidade com as políticas e os procedimentos estabelecidos pela organização.

Salvo nos casos de aprovação prévia de propostas (solicitações, pedidos, requisições, por exemplo), a aprovação é um procedimento posterior à realização de atos anteriormente autorizados. Os responsáveis pela aprovação normalmente verificam a documentação pertinente, questionam itens e asseguram-se de que os preceitos necessários à conformidade do ato estão checados, antes de darem a sua aprovação.

As políticas que instruem os procedimentos de autorização e aprovação devem ser formalmente estabelecidas e comunicadas a todos os gestores e funcionários e incluir as condições específicas e os termos segundo os quais eles devem ser realizados. Por sua vez, os procedimentos de autorização e aprovação devem ser formalizados e documentados nos processos ou sistemas onde ocorrerem.

Segregação de funções ou atividades (Prevenção)

A segregação de funções ou atividades é um princípio básico de controle interno essencial para a sua efetividade. Consiste na separação de atribuições ou responsabilidades entre diferentes pessoas em funções ou atividades-chave de autorização, execução, registro, custódia e revisão/atesto/aprovação ou auditoria.

Boynton et al. (2002, p.331) traz uma excelente definição para segregação de funções:

Segregação de funções envolve fazer com que indivíduos não realizem funções incompatíveis. [...] funções são consideradas incompatíveis quando é possível que um indivíduo cometa um erro ou fraude e esteja em posição que lhe permita esconder o erro ou a fraude no curso normal de suas atribuições.

A segregação de funções reduz o risco de erros humanos e de ações indesejadas e o risco de não detectar tais ocorrências, muito embora o conluio entre pessoas possa reduzir ou destruir a eficácia desta atividade de controle.

Exemplificando: quem é responsável pela guarda ou custódia de recursos financeiros não deve ser a mesma pessoa que tem poder para autorizar a movimentação desses recursos nem de registrar tais movimentos. Seguem-se outros exemplos de funções ou atividades que

deveriam ser segregadas para evitar o exercício, por uma mesma pessoa, de funções incompatíveis.

Exemplo 1: funcionário é responsável por receber no caixa valores decorrentes de vendas e registrar na contabilidade.

Risco de fraude: ficar com o dinheiro, omitindo registros de recebimentos; registrar devoluções de vendas ou não baixar contas recebidas.

Conclusão: quem processa recebimentos de caixa (execução e custódia) não deve ter atribuição de fazer o lançamento contábil da transação (registro).

Exemplo 2: funcionário é o responsável pela compra, recebimento, guarda e controle de materiais.

Risco de fraude: ficar com parte do material ou receber em quantidade menor que a efetivamente adquirida, omitindo a subtração nos registros documentais.

Conclusão: quem compra e recebe materiais (execução) não deve ser responsável pela guarda (custódia) e controle (registro).

Organizações de pequeno porte, com poucos funcionários, podem ter dificuldades para implementar essa atividade de controle, no entanto, devem estar consciente dos riscos e compensá-la com outros controles, como revisão independente de atividades (é o caso da adoção de controles compensatórios, cujo conceito foi estudado na Aula 1).

Rotatividade de pessoas em funções (Prevenção)

A rotatividade de pessoas em funções significa impedir que a mesma pessoa seja responsável por atividades sensíveis por um longo período de tempo. Tem uma finalidade semelhante à segregação de funções, impedir que uma pessoa cometa um erro ou fraude e possa esconder a situação por muito tempo. A exigência de gozo de férias anuais tem o efeito de rotatividade temporária de funções.

Revisões independentes, verificações e conciliações (Detecção)

As **revisões independentes** consistem na revisão de atos ou transações por um terceiro, não envolvido na sua execução. Esse tipo de atividade de controle é muitas vezes utilizado para compensar a não adoção de outros controles preventivos ou detectivos, ou para

contrabalançar outras falhas na estrutura de controle da organização como, por exemplo, a ausência de segregação de funções. Quando isso ocorre, o controle é denominado compensatório, embora, na essência, seja um controle detectivo.

As **verificações** ou conferências são controles básicos em qualquer atividade. De acordo com a Intosai (2004, p.30):

As transações e os eventos significativos devem ser verificados antes e depois de ocorrerem, por exemplo: quando os produtos são entregues, o número de produtos entregues é conferido com o número de produtos solicitados. Depois, o número de produtos faturados é verificado com o número de produtos recebidos. O inventário também é verificado quando se realizam os balanços no almoxarifado.

As **conciliações** são atividades de controle que consistem em confrontar registros com documentos apropriados como, por exemplo, registros patrimoniais com relatórios de inventários de bens, registros contábeis de contas bancárias com extratos bancários correspondentes etc. Para serem efetivos, os procedimentos de conciliação devem ser periódicos e realizados com regularidade.

Vejamos um exemplo muito comum de conciliação – a conciliação bancária – utilizada para detectar lançamentos indevidos, erros ou fraudes, tanto por parte das instituições bancárias como por parte da contabilidade ou do controle financeiro da própria organização.

Conciliação Bancária

Contas	Extrato	Contabilidade	Diferença
Banco do Brasil	120,00	100,00	-20,00
Banco Real	150,00	150,00	-
Caixa Econômica	60,00	70,00	10,00

As diferenças encontradas numa conciliação devem ser devidamente explicadas, comprovadas e documentadas e os ajustes correspondentes, quando cabíveis, devem ser feitos nos registros e na contabilidade. As diferenças acima, por exemplo, poderiam gerar ou não ajustes contábeis ou nos controles financeiros da organização, conforme ilustrado a seguir:

Banco do Brasil – não gera lançamento de ajuste na contabilidade, pois se refere a cheque emitido e ainda não apresentado ao banco.

Caixa Econômica – gera lançamento de ajuste na contabilidade e no controle financeiro da conta corrente, pois se refere à despesa bancária de manutenção da conta, legitimamente debitada pela instituição, conforme lançamento no extrato bancário.

Observa-se, assim, que esse é um tipo de atividade de controle de grande importância para assegurar a confiabilidade dos registros que servem de base tanto para o processo decisório interno da organização como para o cumprimento das obrigações de *accountability*, ou seja, um dos objetivos do controle interno, conforme a Intosai e o Coso.

Avaliações de desempenho operacional (Detecção)

As avaliações de desempenho operacional permitem à administração verificar se os resultados obtidos estão alcançando os objetivos e padrões pré-estabelecidos. Quando isso não está ocorrendo, as operações, processos e atividades deverão ser objeto de avaliação (atividade de controle estudada a seguir) para determinar se é necessário implementar melhorias.

As avaliações de desempenho operacional incluem **revisões da alta direção**, ao comparar o desempenho atual em relação ao orçado, às previsões, aos períodos anteriores e aos concorrentes, bem como a análise crítica de **indicadores de desempenho**, relacionando-se diferentes conjuntos de dados, sejam eles operacionais ou financeiros, em conjunto com a realização de análises dos relacionamentos e das medidas de investigação e correção.

Indicadores de desempenho incluem, por exemplo, índices de rotação, de processos instruídos por unidade/por servidor etc., que conjugados com a investigação de resultados inesperados ou tendências incomuns permitirão à administração identificar circunstâncias nas quais a falta de capacidade para concluir processos fundamentais pode significar menor probabilidade de objetivos estabelecidos serem alcançados (COSO II, p.61).

Avaliações de operações, processos e atividades (Detecção)

Consiste no aprofundamento de investigações resultantes de avaliações de desempenho operacional ou em avaliações periódicas para assegurar que operações, processos e atividades cumprem com regulamentos, políticas, procedimentos ou outros requisitos em vigor.

Importante frisar que esse tipo de avaliação deve ser claramente distinto do monitoramento do controle interno, que será o último componente a ser estudado neste tópico do curso.

Supervisão direta (Prevenção/Detecção)

A supervisão direta, presente em todos os níveis da organização, consiste no acompanhamento do trabalho delegado aos funcionários pelo respectivo superior hierárquico. Inclui atividades de comunicação de atribuições, revisão e aprovação de trabalhos, bem como de orientação e treinamento do pessoal supervisionado para o desempenho das atribuições.

Para a Intosai (2004, p.31), a supervisão compreende:

- comunicação clara das funções e responsabilidades atribuídas a cada membro da equipe e da obrigação de prestar contas;
- revisão sistemática do trabalho de cada membro na extensão necessária;
- aprovação do trabalho nas etapas críticas para assegurar que flui como pretendido.

Ademais, a supervisão deve fornecer aos funcionários a orientação e o treinamento necessários para ajudar a assegurar que erros, desperdícios e atos ilícitos sejam minimizados e que as diretrizes gerenciais sejam compreendidas e cumpridas.

Controles de acesso a recursos e registros (Prevenção)

Os ativos críticos da organização devem ser protegidos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida. Assim, a depender do risco percebido em relação a essas ocorrências, deve-se estabelecer controles para limitar o acesso a recursos e registros (computadores, estoques, títulos, dinheiro, registros, bens etc.) às pessoas autorizadas a sua guarda, conservação e controle, as quais devem ser obrigadas a prestar contas de sua custódia e utilização. Incluem-se dentre essas atividades, os controles físicos e lógicos de acesso (controles de entrada/saída de pessoas, veículos, bens e materiais; criptografia e senha de arquivos eletrônicos etc.), além de procedimentos de outorga de guarda/transferência de bens, complementados por inventários periódicos e comparação com registros patrimoniais e de controle.

Atividades de controle específicas para Sistemas de Tecnologia da Informação

As organizações em todos os setores estão cada vez mais dependentes dos recursos de Tecnologia da Informação (TI) para conduzir os negócios, alcançar objetivos e cumprir suas missões. Um fator crítico dessa nova realidade é o uso eficiente e seguro desses recursos.

A informação e a tecnologia que lhe dá suporte é hoje, para a maioria das organizações, um ativo valioso. Em muitos casos, há uma dependência crítica dos processos organizacionais suportados por TI, exigindo-se uma adequada gestão de riscos e uma crescente necessidade de controle sobre as informações, fatores hoje considerados elementos-chave na governança corporativa.

Conforme já visto nesta aula, existem modelos específicos que se adequam e dão suporte ao Coso no gerenciamento de riscos e na avaliação de controles na área de TI, sendo CobiT e ITIL as referências mais recomendadas, inclusive pela Intosai (2004, p.35). Não adentraremos em detalhes desses modelos, que requerem cursos específicos para sua abordagem, apenas destacaremos os dois grupos amplos de atividades de controle dos sistemas de informação, reconhecidos tanto pelo Coso, como pela Intosai e o GAO como “controles gerais de TI” e “controles de aplicativos de TI”.

Os **controles gerais de TI** abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos aplicáveis a todos os sistemas de informação da organização, incluindo a totalidade dos componentes, desde a arquitetura de processamento – servidores, redes, estações etc. – até ambientes de usuários finais, com a finalidade de ajudar a assegurar uma operação adequada e contínua. Eles criam o ambiente no qual operam os sistemas aplicativos.

Os **controles de aplicativos de TI** abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos diretamente relacionados aos aplicativos corporativos individuais, incluindo procedimentos embutidos no código do programa, com a finalidade de ajudar a assegurar a integridade, precisão, autorização e validade de dados e transações neles processados.

Considerando que os controles específicos para sistemas de TI são objeto de cursos específicos, faremos a seguir apenas uma enumeração das principais categorias de atividades de controle contidas em cada um dos grupos de controle de TI, remetendo o leitor para um aprofundamento na bibliografia que é mencionada logo no início de cada um dos grupos de controle.

Controles gerais de TI

Segundo a Intosai (2004, p.33-34) e o GAO (p.56), há seis fatores ou categorias principais de atividades de controle que precisam ser consideradas ao se avaliar os controles gerais de TI:

1. Programa de planejamento e gestão da segurança de TI
2. Controles de acesso
3. Controles de desenvolvimento, manutenção e mudança em sistemas
4. Controles sobre aplicativos
5. Segregação de funções
6. Continuidade dos serviços

Controles de aplicativos de TI

Segundo a Intosai (2004, p.34) e o GAO (p.52), há quatro fatores ou categorias principais de atividades de controle que precisam ser consideradas ao se avaliar os controles de aplicativos de TI:

1. Controles de autorização
2. Controles de integralidade
3. Controles de precisão
4. Controles de integridade do processamento e dos arquivos de dados

Os controles gerais e os controles de aplicativos de TI, em conjunto com processos de controle manual, quando necessários (como políticas e procedimentos associados a atividades de usuários), devem se inter-relacionar. Todos são necessários para assegurar a integridade, a precisão e a validade das informações.

2.3.7. Informação e comunicação

A importância do controle interno para a gestão das organizações está no seu potencial informativo para dar suporte ao processo decisório em todos os níveis, de maneira que todos possam cumprir

suas responsabilidades, favorecendo o alcance dos objetivos. Todos na organização devem receber mensagens claras quanto ao seu papel e ao modo como suas atividades influenciam e se relacionam com o trabalho dos demais na consecução dos objetivos fixados.



A habilidade da administração para tomar decisões apropriadas é afetada pela **qualidade da informação**, que deve ser **apropriada, oportuna, atual, precisa e acessível**, fluindo do nível da administração para o nível de execução – transmitindo diretrizes e correções de rumo – e no sentido inverso – transmitindo dados e resultados relacionados aos objetivos perseguidos.

Para avaliar a qualidade da informação é necessário verificar se ela é:

Apropriada – o conteúdo está no nível de detalhes adequado?

Oportuna – está disponível quando necessária?

Atual – são as mais recentes ou a última versão disponível?

Precisa – os dados estão corretos?

Acessível – são de fácil obtenção por aqueles que as necessitam?

Os sistemas de informação registram, tratam e produzem relatórios contendo informações financeiras e não financeiras, nas formas quantitativas e qualitativas, que tornam possíveis a condução e o controle dos negócios. Informações relevantes devem ser identificadas, coletadas e comunicadas a tempo de permitir que as pessoas cumpram suas responsabilidades, não apenas com dados produzidos internamente, mas, também, com informações sobre eventos, atividades e condições externas, que possibilitem o gerenciamento de riscos e a tomada de decisões gerenciais.

A comunicação das informações produzidas deve atingir todos os níveis, por meio de canais claros e abertos que permitam à informação fluir em todos os sentidos. A informação gerada no curso das operações é usualmente comunicada por meios de canais normais, para quem é o responsável e também para um nível superior ao desse. Contudo, canais alternativos de comunicação devem existir para transmitir informação delicada, como atos ilegais ou incorretos e comunicação de riscos.

Além das comunicações internas, a administração deve assegurar que existam meios adequados de se comunicar e de obter informações externas, uma vez que as comunicações externas podem fornecer insumos

de impacto significativo na extensão em que a organização alcança seus objetivos. Um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com outras partes interessadas (clientes, fornecedores, acionistas, sociedade etc.) é recomendável.

Meios de comunicação

A comunicação pode ser feita em diversos meios, como manuais de políticas e procedimentos, memorandos, mensagens de correio eletrônico, quadro de avisos, videoconferências, vídeos institucionais, páginas na internet/intranet, blogs, canais de redes sociais.

As políticas e procedimentos relacionados às atividades de controle e as regras internas necessárias ao funcionamento da entidade, tais como políticas corporativas, procedimentos e fluxos operacionais, funções e responsabilidades devem ser formalmente comunicadas por meio de instrumentos de normatização interna, com fácil acesso aos funcionários.

2.3.8. Monitoramento

Com o passar do tempo os objetivos e os riscos organizacionais podem mudar, respostas a riscos que se mostravam eficazes podem tornar-se inócuas e atividades de controle podem perder a eficácia ou deixar de ser executadas, colocando em risco objetivos da organização. Por isso, sistemas de controle interno devem ser monitorados para ver se permanecem eficazes.

O objetivo do monitoramento é avaliar a qualidade do controle interno ao longo do tempo, buscando assegurar que ele continue a funcionar efetivamente como previsto, que as respostas aos riscos e as atividades de controle sejam modificadas apropriadamente, de acordo com mudanças nas condições que alterem o nível de exposição a riscos da organização e das atividades por ela desenvolvidas.

A avaliação de controles internos é o procedimento utilizado para realizar o monitoramento e consiste em verificar a eficácia do sistema de controle interno (em nível de entidade) e das atividades de controle inerentes aos processos (em nível de atividades).

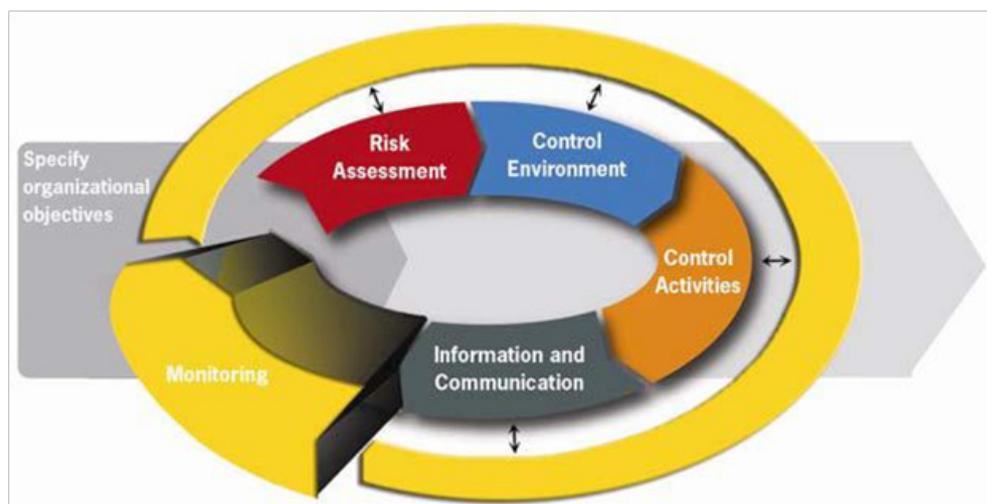
A eficácia do controle interno é avaliada em relação aos cinco componentes do controle interno do Coso I ou, quando integrado ao gerenciamento de riscos, aos oito componentes do Coso II. Determinar se um sistema de controle interno é eficaz é um julgamento subjetivo resultante de uma avaliação sobre se cada um dos componentes está presente e se todos estão operando em conjunto.



Assim, o processo de monitoramento envolve a avaliação sobre a **adequação** e o **funcionamento** dos controles e considera a eficácia coletiva de todos os componentes do controle interno. Ou seja, se todos estão presentes e em funcionamento.

A **adequação** diz respeito à concepção ou ao desenho do controle e o **funcionamento** diz respeito à sua aplicação eficaz, de maneira contínua e coerente.

O monitoramento pode ser realizado de duas maneiras ou por uma combinação de ambas:

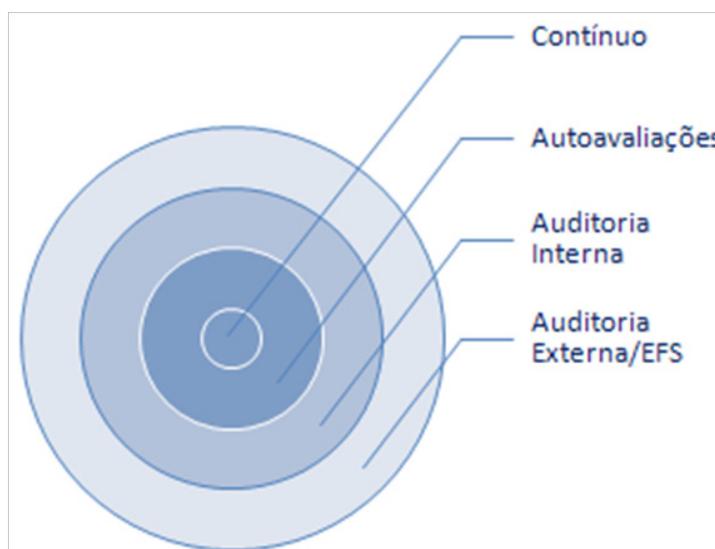


Monitoramento contínuo – por meio de atividades gerenciais contínuas, no curso das operações normais da organização.



Neste curso, a nossa ênfase são as **avaliações separadas**, mas não as autoavaliações.

Avaliações separadas – avaliações de controle interno, periódicas, por meio de autoavaliações e/ou de avaliações/revisões independentes executadas pela auditoria interna. Avaliações separadas podem também ser executadas pelas EFS e por auditores externos (INTOSAI, 2004, p. 41).



Note, portanto, que o objetivo do monitoramento é voltado para o funcionamento do sistema e das atividades de controle, enquanto o objetivo dessas últimas é minimizar riscos nos processos ou nas operações da organização, isto é, nas atividades de execução. Podemos entender, assim, que o **monitoramento consiste em controles que monitoram outros controles**, incluindo o monitoramento contínuo, realizado pela administração, no curso normal das atividades, programas de autoavaliação, e as atividades relacionadas a controles internos da função de auditoria interna, do comitê de auditoria, bem como das EFS e dos auditores externos, que constituem as avaliações separadas, tratadas a seguir.



Monitoramento contínuo

O monitoramento contínuo é realizado pelo próprio corpo gerencial da organização e consiste em fazer o acompanhamento de determinadas informações que indicarão se os controles internos estão ou não funcionando de maneira eficaz. Tal acompanhamento pode ser feito por meio de análises de variância, comparações de informações providas de fontes diversas, correlação de indicadores financeiros e operacionais etc.

Um exemplo de monitoramento contínuo realizado por meio de correlação de indicadores financeiros e operacionais pode ser ilustrado com uma empresa de transportes, na qual os gastos com combustíveis (indicador financeiro) devem manter direta correlação com a quilometragem rodada pela frota de veículos (indicador operacional). Esse exemplo demonstra também que ter um sistema de custos e realizar análises de desempenho constituem poderosas ferramentas de monitoramento contínuo de uma organização.

O ‘monitoramento’ contínuo dos controles internos não deve ser confundido com o componente ‘atividades de controle’. Enquanto estas incidem sobre atividades, processos e operações para assegurar o cumprimento de políticas, procedimentos e outros requisitos em vigor, aquele tem como foco o próprio funcionamento dos controles.

No exemplo apresentado, a organização possivelmente dispõe de controles para autorizar abastecimentos, controles de rotas e registros de quilometragem, mas o monitoramento do consumo desproporcional de combustível é que vai indicar se tais controles estão sendo eficazes ou se estão ocorrendo falhas e anomalias como, por exemplo, fraudes, desvios e conluíus.

Avaliações separadas

Nas avaliações separadas, o monitoramento pode ser feito por meio de autoavaliações – realizadas pela própria equipe responsável por atividades, processos ou operações – ou por meio de avaliações e revisões independentes realizadas pela auditoria interna ou externa, incluindo as EFS.

A abordagem e a profundidade dos procedimentos adotados por cada uma dessas entidades avaliadoras pode variar significativamente, dependendo dos objetivos específicos dos trabalhos. Naturalmente, os de maior profundidade são os realizados pela auditoria interna. As avaliações conduzidas pela auditoria externa e pelas EFS podem ter menos profundidade se puderem utilizar a avaliação e os resultados dos trabalhos realizados pela auditoria interna. Para isso, os trabalhos dos auditores externos, inclusive das EFS, devem incluir uma análise da consistência e qualidade das avaliações feitas pela auditoria interna.

Autoavaliações

A autoavaliação de controles, (também conhecida como *control self-assessment* – CSA) foi desenvolvida inicialmente no Canadá. Trata-se de uma metodologia utilizada para avaliação e revisão dos principais objetivos de negócios da organização, dos riscos envolvidos na busca de atingir esses objetivos, bem como da eficácia dos controles internos adotados para administrar esses riscos.



O Instituto dos Auditores Internos (iiabrazil.org.br) tem uma certificação específica em CSA.

A metodologia é aplicada por meio de reuniões nas quais são utilizados questionários de autoanálise e outras ferramentas e técnicas para a condução e documentação do trabalho, com a facilitação de um auditor especialista em CSA. Cada área elege um avaliador e um responsável que a represente. O avaliador fica responsável por realizar a avaliação em seu setor e o gerente em aprovar o seu trabalho.

As reuniões ocorrem com a participação do gestor, de seus principais colaboradores e ainda dos clientes e fornecedores da área ou do processo organizacional objeto da autoavaliação, que discutem as questões propostas e respondem aos questionários de autoavaliação. No final, é elaborada a documentação de avaliação, na qual o gestor define se o risco é aceitável ou não, se os controles são suficientes ou se é necessário elaborar algum plano de ação para solucionar os problemas identificados.

Os questionários de autoanálise são elaborados objetivando levar os agentes envolvidos a uma reflexão e a formar um juízo sobre o cumprimento dos critérios avaliados, permitir identificar a existência de controles e a aderência deles às práticas adequadas, os principais pontos

fortes e fracos da área ou do processo organizacional e as causas das deficiências, tudo isso com o propósito de, ao final, estabelecer planos de ação para melhorias, de modo consensual, legitimados por todos.

Essa forma de monitoramento se propõe a interiorizar uma cultura de risco e controle nos servidores da organização, fazendo com que o próprio gestor e os seus colaboradores consigam avaliar se a sua área ou o seu processo de trabalho está ou não aderente às melhores práticas de controle interno, com os riscos adequadamente gerenciados.

O processo de CSA pode agilizar o trabalho de avaliação da auditoria interna, combinando-se os procedimentos de revisão da auditoria com os da autoavaliação. Para isso, o trabalho de CSA deve ser acompanhado pela auditoria, sendo recomendável a sua participação no desenvolvimento das ferramentas de autoavaliação e no acompanhamento da execução, como facilitadora, bem como na avaliação dos resultados. É recomendável, ainda, que implementação dos planos de ação decorrentes de autoavaliações sejam incorporados nos acompanhamentos (*follow-up*) da auditoria interna.

Avaliações separadas realizadas pela Auditoria Interna

Embora ainda pouco usual, os trabalhos de avaliação de controles internos realizados pelos órgãos de controle interno e de auditoria interna da administração pública federal tendem a aumentar substancialmente. Isto porque, como vimos na aula 1, a auditoria interna tem a atribuição precípua de auxiliar a monitorar a eficácia do controle interno mediante avaliações e recomendações endereçadas à administração, sendo este, inclusive, um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo.

O TCU, como também vimos, está intensificando ações para promover a melhoria da gestão de riscos e controles internos na administração pública e, em função disso, passou a incluir, nas Decisões Normativas de prestação de contas, exigências de autoavaliações por parte dos gestores de órgãos e entidades públicos, bem como de avaliações separadas pelos órgãos de controle interno e pelas auditorias internas. Antes, o Acórdão TCU 1074/2009 (BRASIL, 2009) já havia expedido recomendações a mais de 60 órgãos e entidades da administração pública para que normatizassem “a atividade de auditoria interna pelo menos quanto aos seguintes aspectos:” (grifamos).

9.1.2.3. âmbito de atuação das atividades de auditoria interna, inclusive quanto à realização de trabalhos de avaliação de sistemas de controles internos;

9.1.3. realizem auditorias de avaliação de sistemas de controles internos.

Dado o seu papel de auxiliar a organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, conforme a própria definição da atividade de auditoria interna do IIA, a abordagem e profundidade dos procedimentos de avaliação da auditoria interna são maiores do que os de auditores externos, mesmo quando combinados com trabalhos de CSA.

A metodologia de avaliação apresentada nas aulas subsequentes deste curso, com abordagem aprofundada, é apropriada para avaliações da auditoria interna (ou das EFS, a depender dos objetivos e escopo do trabalho. Para estas, apresentamos o método baseado em QACI, que muitas vezes atende o alcance dos trabalhos mais comuns). Contudo, os auditores de controle externo precisam conhecê-la para poder avaliar a consistência e qualidade dos trabalhos realizados pela auditoria interna e decidir se podem neles se apoiar, bem como para, a partir dela, desenvolver procedimentos mais simplificados para seus próprios trabalhos de avaliação.

Avaliações separadas realizadas pela Auditoria Externa

Normalmente, os trabalhos da auditoria externa independente têm o objetivo de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e é no contexto desse objetivo que as avaliações de controle interno são realizadas pelos auditores externos.

No Brasil, as responsabilidades dos auditores independentes, no que diz respeito ao controle interno, foram estabelecidas nas normas de auditoria NBC PA 265, 315 e 330, do Conselho Federal de Contabilidade.

Segundo a NBC PA 315:

O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do **entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade**, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante. (grifamos).

Observe que a avaliação dos auditores independentes é feita com base no “*entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno*” e tem um objetivo muito específico de proporcionar “*uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante*”, isto é, para subsidiar o planejamento do seu trabalho de auditoria das demonstrações contábeis. **O objetivo do seu trabalho é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e não sobre a eficácia do controle interno.** Portanto, a sua consideração sobre o controle interno é tão somente naquilo que for relevante para a elaboração das demonstrações contábeis, com a finalidade de planejar procedimentos de auditoria.

Não obstante, a NBC PA 265 estabelece que as deficiências encontradas, se consideradas significativas, devem ser comunicadas à administração e aos órgãos de governança da organização. É por meio dessa comunicação que os auditores externos dão a sua contribuição para melhorar a eficácia do controle interno das entidades. Veja o que diz a NBC PA 265 (grifos nossos):

6. O auditor deve comunicar tempestivamente por escrito as deficiências significativas de controle interno identificadas durante a auditoria aos responsáveis pela governança.

11. [...]:

(b) [...] O auditor deve especificamente explicar que [...]:

(i) **o objetivo da auditoria era o de expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis;**

(ii) **a auditoria incluiu a consideração do controle interno relevante para a elaboração das demonstrações contábeis com a finalidade de planejar procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias, mas não para fins de expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno;**

Vale ressaltar que as regras sobre a responsabilidade dos auditores independentes das empresas brasileiras que possuam ações (ADR) negociadas no mercado norte-americano (EUA) são mais abrangentes do que as estabelecidas pelo CFC. Naquele país, a lei Sarbanes-Oxley (SOX), de 2002, na Seção 404 - “*Management Assessment of Internal Controls*” (Avaliação dos Controles Internos pela Administração), determina que os diretores (presidente e financeiro) avaliem e certifiquem a eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros e que o auditor independente emita um relatório, em separado, atestando a participação da administração na avaliação e certificação da eficácia desses controles e dos procedimentos executados.

Além disso, a SOX criou o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB, algo como Conselho de Supervisão de Contabilidade das Companhias Abertas), organismo que exerce a supervisão externa dos auditores independentes. Esse organismo emitiu a norma AS-5 (*Auditing Standard*, Jul/2007, substituindo a inicial AS-2, de 2002), estabelecendo requisitos e fornecendo diretrizes para os auditores independentes realizarem auditorias sobre a avaliação que a administração faz da eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros (“*auditoria dos controles internos sobre relatórios financeiros*”) integradas com auditoria de demonstrações financeiras. Nestas normas, o PCAOB deixa claro que o objetivo do auditor nas auditorias de controles internos sobre relatórios financeiros é expressar uma opinião sobre a eficácia desses controles e que, embora essas auditorias devam ser integradas com as auditorias de demonstrações financeiras, seus objetivos não são idênticos, o que implica trabalhos separados.

A norma AS-2 do PCAOB (posteriormente substituída pela AS-5) exemplifica o Coso como uma boa maneira para definir a estrutura de controles internos e avaliar a sua eficácia e estabelece que cabe à administração:

- definir a estrutura de controle interno anualmente;
- avaliar o controle interno em nível da entidade, em bases anuais;
- documentar, anualmente, os controles internos considerados vitais para cada processo, aplicação, bem como para as classes de transações que podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros, avaliando as ausências e/ou falhas, para implementar ou corrigir;
- testar, anualmente, cada processo, aplicação ou categorias de transações consideradas de fundamental importância para o conjunto dos controles internos que amparam a emissão de relatórios financeiros.

Cabe ainda, à administração publicar relatórios afirmando:

- a responsabilidade da administração no estabelecimento e manutenção dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;
- a avaliação acerca da eficácia dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros;

- que o auditor independente da companhia atestou e reportou a avaliação feita pela administração sobre a eficácia dos controles internos e procedimentos para a emissão dos relatórios.

Observa-se certa semelhança entre as exigências das normas americanas e aquelas estabelecidas pelo TCU em relação às suas unidades jurisdicionadas, ao exigir que os gestores informem sobre o funcionamento do sistema de controle interno no Relatório de Gestão (DN-TCU 108/2010, Anexo II, Parte A, item 9; Portaria-TCU 123/2011, item 9.1) e a auditoria interna informe, no Relatório de Auditoria de Gestão, a sua avaliação sobre o funcionamento do sistema de controle interno (DN-TCU 110/2010, Anexo III, Parte A, item 3).

Avaliações separadas realizadas pelas EFS

As avaliações separadas executadas pelas EFS ou por outras entidades externas de auditoria e controle governamental podem contribuir para a eficácia do controle interno e, segundo a Intosai (2004, p. 46), as obrigações desses entes externos sobre o controle interno são estabelecidas em suas competências e incluem a avaliação do funcionamento do sistema de controle interno e a comunicação à administração sobre seus achados, envolvendo:

- determinar a importância e o grau de sensibilidade ao risco ao qual os controles estão sendo dirigidos;
- identificar e compreender os controles relevantes;
- determinar o que já se conhece sobre a eficácia do controle;
- avaliar a suscetibilidade do mal uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas na prestação de contas (accountability) e o descumprimento de leis e regulamentos;
- avaliar a adequação do desenho do controle;
- determinar, mediante testes, se os controles são eficazes;
- relatar sobre as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.

Importante destacar que a avaliação de controles internos realizadas pelas EFS não se restringe à finalidade de planejar procedimentos de auditoria, como é o caso daquelas executadas pela



auditoria externa. No setor público, essas avaliações tanto servem a esse propósito, como também são realizadas com objetivos específicos de contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos sistemas de controle interno dos órgãos e das entidades que compõem a administração pública. Este curso foi desenvolvido precipuamente para dar suporte a essa última finalidade, sem prejuízo de que a sua metodologia também possa, com as adaptações e simplificações necessárias, atender a primeira.

As avaliações realizadas para determinar a extensão e o alcance de auditorias, ou seja, com a finalidade de planejar procedimentos de auditoria, são previstas na ISSAI 300, 3.1 a 3.4, segundo a qual a profundidade dos exames é determinada conforme o grau de confiabilidade que se pode atribuir aos controles internos do objeto que será auditado.

Ainda conforme essa norma, a profundidade dos procedimentos desse tipo de avaliação depende dos objetivos e do escopo da auditoria em questão, recaindo sobre controles diferentes de acordo com o tipo de auditoria:

Em **auditorias contábeis** recai sobre os controles destinados à salvaguarda de ativos e recursos e à garantia de exatidão e integridade dos registros contábeis. A avaliação focará os riscos e controles relacionados às contas contábeis e à preparação das demonstrações financeiras, incidindo, por exemplo, sobre os ciclos de receitas, compras, estocagem, patrimônio, tesouraria, folha de pagamento, gestão de informação.

Em **auditorias de conformidade** recai principalmente sobre os controles que auxiliam a administração no cumprimento de leis e regulamentos relacionados ao objeto da auditoria. A avaliação focará, por exemplo, os riscos e controles da área de licitações e contratos.

Em **auditorias operacionais** recai sobre os controles que ajudam a entidade ou o programa fiscalizado a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente, eficaz e efetivo, garantido aderência à orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e de gestão oportunas e confiáveis. A avaliação focará, por exemplo, os controles de riscos que possam afetar a eficácia e efetividade do programa governamental.

Para finalizar a abordagem da Intosai em relação às avaliações separadas, convém fixar que as normas dessa organização que tratam das avaliações destinadas a contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos sistemas de controle interno são a INTOSAI GOV 9100/2004, que é baseada no Coso I, e a INTOSAI GOV 9130/2007, que é baseada no Coso II. A ISSAI 300 trata do estudo e da avaliação do controle interno destinada a determinar a extensão e o escopo de auditorias.



Veremos, a seguir, como o assunto é tratado nas normas do TCU.

As NAT tratam as avaliações separadas levando em conta três situações:

- subsidiar a proposição de auditorias (NAT, 71);
- subsidiar o planejamento da auditoria (NAT, 71.1);
- contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos sistemas de controle interno (NAT, 72).

Em relação ao primeiro caso, acima mencionado, o conhecimento sobre os objetivos, riscos e controles relacionados ao objeto que possivelmente venha a ser auditado é obtido tipicamente por meio de levantamentos, que visam a conhecer a organização e o funcionamento de órgãos/entidades, sistemas, programas, projetos ou atividades governamentais, seguindo o documento Padrões de Levantamento.

No segundo caso, a avaliação é realizada dentro da fase de planejamento do próprio trabalho de auditoria que está sendo realizada, caso ela tenha sido proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis, ou seja, não tenham sido obtidas pela forma anterior.

O terceiro caso refere-se às avaliações realizadas por meio de trabalhos específicos para contribuir com a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos sistemas de controle interno. Essas avaliações, segundo das NAT, visam a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Escopo e frequência das avaliações

As avaliações de controle interno variam em escopo e frequência, dependendo da relevância dos riscos e da importância dos controles na sua redução. Para certificar-se da eficácia do controle interno, as áreas de maior risco e as respostas a riscos de alta prioridade tendem a ser avaliadas com mais frequência, tanto em termos de desenho dos controles como de efetividade operacional, isto é, da concepção e regular aplicação e da capacidade de evitar a ocorrência de eventos, sendo estas avaliações realizadas por meio dos chamados testes de controle, que serão abordados nas aulas subsequentes.

A periodicidade das avaliações separadas depende também de regulamentações de órgãos de controle e supervisão ou de legislações específicas. O Banco Central do Brasil e a SOX, por exemplo, exigem certificações e avaliações anuais; no setor público, como vimos, o TCU incluiu exigências nas normas relativas à prestação de contas anuais, que na prática implicam a definição e revisão anual da estrutura de controle interno por parte da administração e a avaliação em nível da entidade.

O alcance da avaliação depende ainda das categorias de objetivos abordados – estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade, pois os riscos e controles em relação a cada uma dessas categorias variam em quantidade e complexidade. Note, por exemplo, que a avaliação dos auditores independentes preocupa-se, sobretudo, com o objetivo ‘comunicação’, no aspecto relacionado às demonstrações contábeis ou relatórios financeiros.

No caso de autoavaliações, o principal gestor das unidades básicas organizacionais avalia pessoalmente os riscos e controles associados às

opções estratégicas e aos objetivos de alto nível, além do componente de ambiente interno; os gestores das várias atividades operacionais das unidades básicas avaliam a eficácia dos componentes em relação às suas esferas de responsabilidade; os auditores internos, normalmente, enfocam a estrutura global ou divisional, bem como as atividades-chave (processos e operações) priorizadas em função da relevância dos riscos para o alcance dos objetivos estabelecidos, em regime de ciclos de auditoria.

Por razões de custo e racionalização de esforços, é recomendável utilizar uma combinação de maneiras na realização de procedimentos de monitoramento que a administração julgue necessários e a auditoria julgue adequados para assegurar que o controle interno estabelecido forneça uma razoável segurança para o alcance dos objetivos pretendidos.

Comunicação de deficiências

As ausências ou deficiências do sistema de controle interno são detectadas por meio de procedimentos de monitoramento contínuo ou de avaliações separadas, e todas as deficiências (condição, real ou potencial, que possa afetar o alcance de objetivos) ou oportunidades para fortalecer o controle interno (aumentar as probabilidades de alcance dos objetivos) devem ser comunicadas às pessoas que possam adotar as ações necessárias.

As comunicações de deficiências variam de acordo com diversas circunstâncias. Internamente, a regra geral é que devem ser reportadas às pessoas com poder para determinar as ações corretivas. Vimos que os auditores externos devem comunicar por escrito aos responsáveis pela governança. No que tange a partes externas, a instituição deve observar as disposições contidas em regulamentações de órgãos de controle e supervisão ou de legislações específicas, como é o caso, por exemplo, das decisões normativas do TCU que tratam dos relatórios de gestão e dos relatórios de auditoria de gestão.

Para concluir esta aula, ressaltamos que a avaliação de controles internos, nos moldes concebidos pelo Coso e encampados por outras normas e regulamentações (SOX, PCAOB, Intosai, Basileia, ABNT ISO 31000/2009 etc.) ainda é relativamente nova e apresenta-se em desenvolvimento, por isso, as abordagens metodológicas adotadas pelas entidades que realizam avaliações ainda não apresentam um grau de padronização entre si.



Síntese

Nesta aula, estudamos os modelos de referência mais reconhecidos internacionalmente para a implementação e avaliação de controles internos. Percebemos que esses modelos são o ponto de partida para auxiliar na definição de estruturas customizadas para sistemas de controle interno de organizações diversas, evitando que se adote um conjunto descoordenado de controles, que não garantam efetivamente os benefícios desejáveis.

A implementação e manutenção de controles internos efetivos tornou-se uma preocupação crescente de governos, organismos profissionais e de instituições de controle, regulamentação e auditoria em todo o mundo, havendo exigências legais em relação às empresas que operam no mercado de capitais (SOX/PCAOB e CFC, por exemplo), às instituições financeiras (Basiléia, Banco Central do Brasil), bem como normas e diretrizes para entidades do setor público (Intosai, TCU, GAO).

Focamos o modelo Coso II para identificar os elementos de um controle interno eficaz, uma vez que a adoção desse modelo como padrão para controle interno, integrado ao gerenciamento de riscos, é uma tendência mundial. Vimos, ainda, que na área de TI, o modelo CobiT e a biblioteca de boas práticas Itil representam estruturas de controle específicas desenhadas para essa área, as quais complementam e dão suporte ao Coso, porém tais modelos não foram tratados em profundidade neste curso, por serem objeto de cursos específicos.

Estudamos detalhadamente os elementos que devem integrar um sistema de controle interno eficaz, tendo como referência o modelo Coso II, habilitando-nos a definir critérios para avaliação do controle interno em nível de entidade e fornecendo-nos importantes referenciais para avaliar controles internos em nível de atividades, operações e processos organizacionais específicos.

Por fim, ao estudarmos o último componente da estrutura Coso – o monitoramento – percebemos que a avaliação de controles internos é um procedimento que integra este componente da estrutura e, assim, integra o sistema de controle interno, como um instrumento para a sua eficácia.

Na próxima aula, estudaremos a avaliação do controle interno em nível da entidade.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ABNT NBR 31000 : 2009 : gestão de riscos: princípios e diretrizes. 1. ed. São Paulo, 2009.

_____. ABNT NBR ISO GUIA 73 : gestão de riscos : vocabulário. 1. ed. São Paulo, 2009.

AUSTRÁLIA; NOVA ZELÂNDIA. Standards. Committee OB-007. AS/NZS 4360:1999, Risk management. 2. ed. Sidney; Wellington, 1999.

BOYNTON, William; JOHNSON, Raymond; KELL, Walter. Auditoria. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno.

Manual do sistema de controle interno do poder executivo federal. Anexo à instrução normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n.º 1074/2009, Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Diário Oficial da União, Brasília, 22 maio 2009a. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PequisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em: 03 nov. 2011.

_____. _____. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União.

Revisão Junho 2011. Anexo à Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU 168, de 30 de junho de 2011. Brasília, 2010a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110706/PRT2010-280.doc>>. Acesso em: 1º ago. 2011.

_____. _____. Instrução normativa – TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010b. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>>. Acesso em: 1º ago. 2011.

_____. _____. Decisão normativa – TCU nº 108, de 24 de novembro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis

devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2011, especificando a organização, a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 24, 2 dez. 2010d. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-108.doc>>. Acesso em: 1º ago. 2011.

_____. _____. Decisão normativa – TCU nº 110, de 1º de dezembro de 2010. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2010 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos dos arts. 4º, 5º, 9º e 13 da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 27, 8 dez. 2010e. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-110.doc>>. Acesso em: 1º ago. 2011.

_____. _____. Portaria – TCU nº 123, de 12 de maio de 2011. Dispõe sobre orientações às unidades jurisdicionadas ao Tribunal quanto ao preenchimento dos conteúdos dos relatórios de gestão referentes ao exercício de 2011. Brasília, 2011a. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110520/PRT2011-123.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. Conselho Monetário Nacional. Resolução n.º 2.554 de 24 de setembro de 1998. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1998/pdf/res_2554_v1_P.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2009.

_____. _____. Resolução n.º 3.380 de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2006/pdf/res_3380_v1_P.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2009.

_____. _____. Resolução n.º 3.721 de 30 de abril de 2009. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco de crédito. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2009/pdf/res_3721.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2009.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO), (Org.). Internal Control: integrated framework. United States of America: COSO, 1992. (Executive Summary). Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 21 abr. 2009.

_____. Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada. PriceWatherhouseCoopers, COSO, Audibra, Nov. 2006. (Sumário Executivo. Estrutura) Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2010.

_____. Gerenciamento de riscos corporativos : estrutura integrada: técnicas de aplicação. PriceWatherhouseCoopers. COSO: Audibra, nov. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC Nº. 1.135/2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1135.doc>. Acesso em: 20 mar. 2010.

_____. Resolução CFC Nº. 1.210/2009. Aprova a NBC PA 265 – Comunicação de deficiências de Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1210.doc>. Acesso em: 5 out. 2011.

_____. Resolução CFC Nº. 1.212/2009. Aprova a NBC PA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1212.doc>. Acesso em: 5 out. 2011.

_____. Resolução CFC Nº. 1.214/2009. Aprova a NBC PA 330 – Resposta do auditor aos riscos avaliados. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1214.doc>. Acesso em: 5 out. 2011.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006. Anais... São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006.

ESTADOS UNIDOS. Government Accountability Office (GAO). GAO-01-1008G: ferramenta de gestão e avaliação de controle interno. Washington, D.C: Government Accountability Office, 2001.

_____. GAO-01-1008G: internal control management and evaluation tool. Aug. 2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>>. Acesso em: 19 de abr. 2009.

FEDERAÇÃO BRASILEIRA DOS BANCOS (FEBRABAN). Análise das ferramentas de autoavaliação na gestão do risco operacional. Dez.

2004. Disponível em: <<http://www.febraban.org.br/Arquivo/Destaques/CSA-%20041223.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2011

FERNANDES, Aguinaldo Aragon; ABREU, Vladimir Ferraz de. Implantando a governança de TI: da estratégia à gestão dos processos e serviços. 2. ed. - Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Normas internacionais de auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI). Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em 21 abr. 2009.

_____. GOV 9130 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector: further information on entity risk management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: <<http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em: 21 abr. 2009.

IT GOVERNANCE INSTITUTE. CobiT® 4.1. ITGI: 2007, tradução e revisão do Projeto CobiT-BR Disponível em < <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/cobit/Documents/cobit41-portuguese.pdf>>. Acesso em: 1 ago. 2011.

KRIECK, Charles; COSTA, Flora Steuer. Auditoria em ambiente de ERP (Sistemas de gestão integrados). Elaboração: KPMG Auditores Independentes. In: SILVA, José Barbosa da (coord.). Auditoria em ambiente de internet. São Paulo : Atlas, 2001 (Coleção Seminários CRC-SP/Ibracon).

MARTINS, N. C.; SANTOS, L. R.; DIAS FILHO, J. M. Governança empresarial, riscos e controles internos: a emergência de um novo modelo de controladoria. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, n. 34, p. 7-22, jan./abr. 2004.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements. New York: PCAOB, 2007. (Auditing Standard, no. 5) Disponível em: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx>. Acesso em 06 out. 2011.

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 3:
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM
NÍVEL DE ENTIDADE

JUNHO, 2012

Aula 3 - Avaliação do controle interno em nível de entidade (*Entity Assessment*)

O que significa controle interno em nível de entidade?

Quais são os níveis de avaliação do controle interno e qual o objetivo da avaliação em nível de entidade?



De que maneira é realizada a avaliação do controle interno em nível da entidade?

Para responder a essas e a outras questões estudaremos, nesta aula, a avaliação do controle interno em nível de entidade, abordando o significado, o objetivo e as atividades desenvolvidas em todas as etapas do processo de avaliação nesse nível.

Começaremos destacando a natureza e os objetivos dos dois níveis de avaliação do controle interno: em nível de entidade e em nível de atividades, diferenciando-as pelos objetivos e pelos objetos de avaliação.

Em seguida, abordaremos as fases do processo de avaliação [planejamento, execução e relatório] destacando as atividades que são necessárias para realizar o trabalho, bem como o desenvolvimento e a aplicação de instrumentos de avaliação, a realização de testes de controle e a análise e comunicação dos resultados.

Na próxima aula, estudaremos a avaliação de controles internos em nível de atividades, processos ou operações específicos.

Sumário

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 3 - AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM NÍVEL DE ENTIDADE (<i>ENTITY ASSESSMENT</i>)	3
1. VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AVALIAÇÃO	6
2. METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO	8
2.1 PLANEJAMENTO	8
2.1.1. LEVANTAMENTO PRÉVIO	8
2.1.2. DEFINIÇÃO OU REVISÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE	11
2.1.3. DESENVOLVIMENTO DOS INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO	13
2.2 EXECUÇÃO	32
2.2.1. TESTES DE CONTROLE	33
2.2.2. AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DOS TESTES DE CONTROLE	34
2.3 COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS	36
2.3.1. MEIO DE COMUNICAÇÃO	36
2.3.2. QUEM DEVE SER COMUNICADO	36
2.3.3. ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO	37
3. ACOMPANHAMENTO (<i>FOLLOW-UP</i>)	42
SÍNTESE	44
REFERÊNCIAS	45

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- Planejar, executar e relatar avaliações de controle interno em nível de entidade.

Lista de Siglas

Coso - *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Tradway)

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

GAO - *Government Accountability Office*. Instituição Suprema de Auditoria dos EUA.

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior)

ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions* (Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior)

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board* (EUA)

QACI – Questionário de Avaliação de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União. Instituição Suprema de Auditoria do Brasil

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

1. Visão geral do processo de avaliação

Na aula anterior, vimos que a **avaliação de controles internos** é um procedimento de controle contida no componente ‘monitoramento’ do Coso. Na primeira aula, vimos que:

“A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos.” (Relatório do Acórdão TCU 1074/2009-Plenário).

Vimos, também, na aula anterior, que as avaliações podem ser realizadas de duas maneiras ou por uma combinação de ambas:

1. Atividades gerenciais contínuas, no curso das operações normais.
2. Autoavaliações e avaliações separadas.

Neste curso, focamos das avaliações separadas que “podem ser realizadas pelas EFS ou por auditores externos ou internos” (INTOSAI GOV 9100, p. 41). Tais avaliações, dependendo de seus objetivos, podem ocorrer em dois níveis:

Em nível da entidade – internacionalmente denominada “*Entity-Level Assessment*” – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno da organização ou de partes dela (unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos, áreas etc.) com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz. Em outras palavras, significa diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle utilizada como referência.

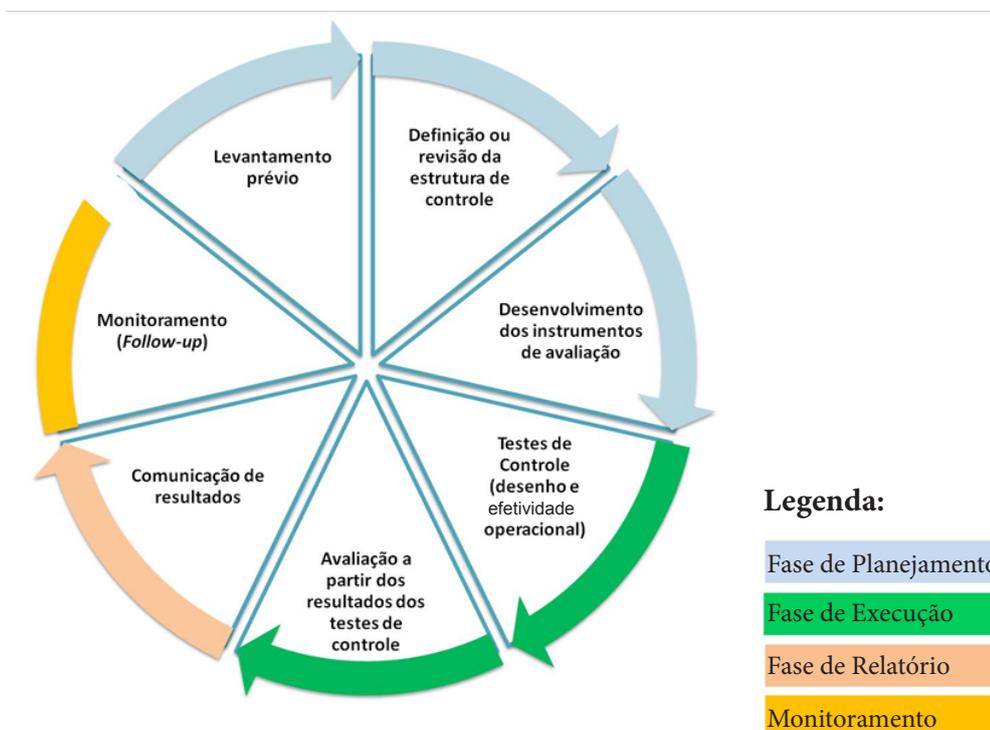
Em nível de atividades – internacionalmente denominada “*Transaction-Level Assessment*”, às vezes citada como avaliação de controle interno em nível operacional – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação das atividades de controle que incidem sobre determinados processos ou operações específicos, revisando

seus objetivos-chave, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los. Em outras palavras, significa avaliar se os controles internos, em nível operacional, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos, e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração nos níveis tático e estratégico da organização.

As avaliações nesses dois níveis geralmente são realizadas em um mesmo ou em trabalhos sequenciais, executando-se, primeiro, a avaliação em nível da entidade e, em seguida, já tendo uma base mais sólida de conhecimento a respeito da organização e de seu ambiente, executa-se a avaliação em nível de atividades. Essa forma de realizar o trabalho de avaliação – conhecida como abordagem “top-down” (de cima para baixo) – é recomendada pela norma AS-5 (*Auditing Standard* N° 5, Jul/2007), do PCAOB, com vistas à redução de custos e à maximização resultados.



Nesta aula, estudaremos a avaliação do controle interno em nível de entidade. Para começar, apresentamos uma visão geral do processo de avaliação na figura a seguinte e, mais adiante, detalharemos cada uma das etapas desse processo.



2. Metodologia de avaliação

As avaliações separadas do controle interno em nível de entidade são trabalhos de auditoria e, portanto, desenvolvem-se em três fases – planejamento, execução e relatório – normalmente seguidas de um ou de vários trabalhos de acompanhamento de implementação de planos de ação de melhorias, isto é, de *follow-up*. No TCU, os trabalhos subsequentes de acompanhamento denominam-se ‘monitoramento’ (que não deve ser confundido com o componente do Coso, de mesmo nome). Os principais aspectos metodológicos para desenvolver cada uma dessas fases estão detalhados a seguir.

2.1 Planejamento



Planejamento

Na fase de planejamento de trabalhos de avaliação, os aspectos básicos prescritos em NAT 95 devem merecer especial atenção por parte da supervisão e da equipe.

A fase de planejamento é de expressiva importância nos trabalhos de avaliação do controle interno. O produto final desta fase deve consistir em um plano de trabalho bem delineado, contendo um cronograma de todas as atividades que serão desenvolvidas nas fases subsequentes do trabalho (execução e relatório) e todas as ferramentas necessárias para a sua realização. É nesta fase que se desenvolve o conhecimento necessário a respeito da entidade que permitirá o adequado dimensionamento dos trabalhos, a elaboração dos instrumentos de avaliação e o planejamento de sua aplicação.

2.1.1. Levantamento prévio

Essa etapa do planejamento visa à obtenção de conhecimento e compreensão da entidade para subsidiar o planejamento dos trabalhos. Consiste em obter informações sobre as características gerais da organização: missão, negócio, contexto no qual desenvolve suas operações, objetivos-chave e processos que os suportam.

Essas informações permitirão à equipe de auditoria construir uma visão geral preliminar da organização (NAT 89-91), a qual deve ser suficiente para auxiliar a definir quais os critérios básicos apropriados à estrutura de controle interno da organização em consonância com as suas características peculiares, habilitando à equipe para:

- definir critérios para diagnóstico e avaliação da estrutura de controle interno da organização, caso ela ainda não tenha sido definida pela administração, ou revisar a estrutura de controle interno definida pela administração (tópico 2.1.2, adiante).

- identificar os objetivos-chave dos processos e das atividades que serão avaliados, os riscos relevantes a eles associados e os controles adotados pela gestão, caso o trabalho também inclua a avaliação em nível de atividades (tópico 3.1, da aula 4).

Às vezes, a equipe pode já dispor de conhecimentos razoáveis para elaboração do planejamento, especialmente nos casos de avaliações conduzidas pela auditoria interna, ou, no caso do TCU, se já houver levantamentos anteriores e atualizados sobre a entidade, realizados seguindo os requisitos estabelecidos nos Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011). Caso não disponha das informações, a equipe deverá obtê-las na fase de planejamento, na proporção requerida pelo escopo da avaliação, fazendo uso, dentre outras fontes, daquelas indicadas no item 16 dos Padrões de Levantamento.



Consulte o item 16 dos Padrões de Levantamento do TCU, disponível na biblioteca do curso.

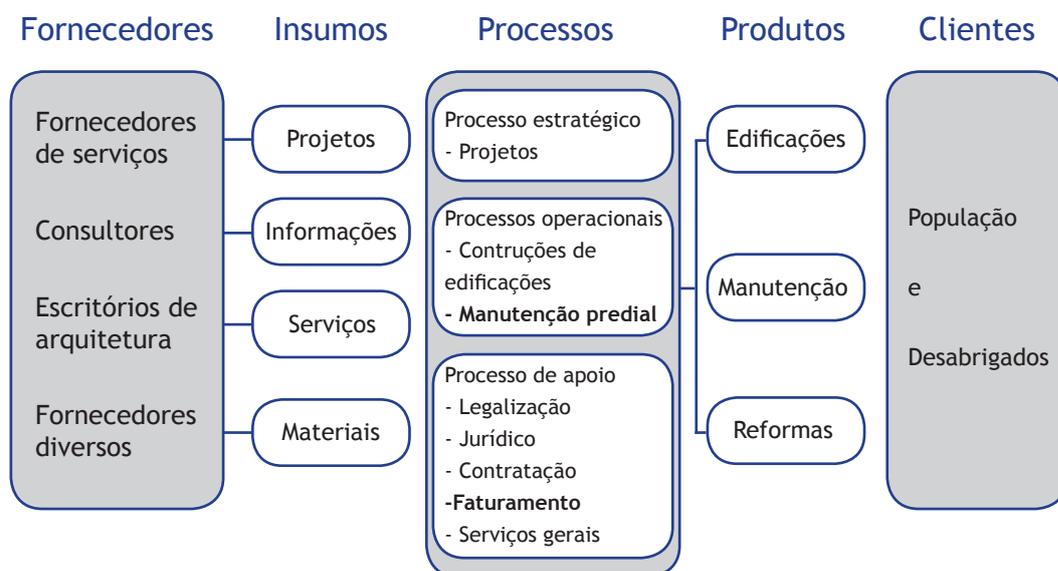
Em geral, o conhecimento necessário a ser obtido pela equipe envolve os seguintes aspectos:

Contexto operacional

A equipe precisa obter conhecimento sobre, por exemplo:

- ramo de atividade, natureza das operações, maneira como a organização capta insumos, processa e entrega os produtos de sua cadeia de valor (uma representação gráfica, como a exemplificada na figura adiante, ajuda bastante a compreensão desses aspectos, sem prejuízo de descrições textuais necessárias para complementá-la);
- direcionadores ou referenciais estratégicos da organização: missão, visão, negócio, valores;
- dados orçamentários (execução prevista e executada nos últimos exercícios e seus resultados etc.);
- dados quantitativos e qualitativos sobre o quadro de pessoal próprio e terceirizado;
- principais oportunidades e ameaças do ambiente externo, bem como as principais forças e fraquezas do ambiente interno.
- reclamações, pleitos e índices de satisfação de consumidores/cidadãos em relação ao serviço prestado (se possível);

Contexto operacional



Estrutura organizacional e de governança

A equipe deve obter conhecimento sobre:

- estrutura que dá suporte aos processos organizacionais e as linhas de autoridade e responsabilidades (organograma e/ou manual da organização).
- estrutura de governança da entidade (conselhos, comitês), inclusive a existência de auditoria interna e suas atribuições específicas relacionadas à gestão de riscos e aos controles internos.

Referencial de conformidade

A equipe deve conhecer o marco legal e regulatório da entidade e outras informações relativas à sua conformidade a esse marco:

- previsão constitucional, lei de criação, regimento interno ou estatuto social.
- leis, decretos e outras regulamentações externas incidentes sobre a organização e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes;
- código de ética ou de conduta e seus instrumentos de operacionalização (comissão de ética, comissão disciplinar etc.);

- planos estratégicos (objetivos estratégicos, resultados a serem alcançados e indicadores de desempenho);
- deliberações anteriores do controle externo e recomendações do controle interno, inclusive da auditoria interna, que sejam relevantes aos objetivos do trabalho.
- regularidade do parecer dos auditores nos últimos exercícios, etc.

2.1.2. Definição ou revisão da estrutura de controle

Na aula anterior, ao estudarmos o componente monitoramento, vimos que é responsabilidade da administração definir a estrutura de controle interno da entidade e revisá-la anualmente (AS-2, PCAOB).



Essa etapa do planejamento tem por objetivo definir critérios para diagnóstico e avaliação da estrutura de controle interno da organização, caso ela ainda não tenha sido definida pela administração, ou revisar a estrutura de controle interno por ela definida, caso já o tenha feito.

A norma AS-2, do PCAOB (atualmente substituída pela AS-5) estabelece que a administração deve definir [revisar] a estrutura de controle interno anualmente, e exemplifica o Coso como uma boa maneira para definir essa estrutura.

Em geral, a administração define sua estrutura de controle interno tomando por base os modelos de referência estudados na aula anterior (Coso, INTOSAI GOV 9100 e 9130, Cobit etc.), combinando abordagens e preceitos que melhor atendam às suas necessidades, extraídos de mais de um modelo e adicionando critérios prescritos em seu marco legal e regulamentar, de maneira a dimensionar um sistema de controle interno na proporção requerida pelos riscos de sua atuação e em consonância com a natureza, complexidade, estrutura e estratégia envolvidas na consecução dos objetivos que dão suporte à sua missão.

Contudo, é possível que muitas organizações ainda não tenham definido ou documentado uma estrutura de controle interno ou a tenham definido e implementado com insuficiências críticas em relação aos modelos e demais referenciais mencionados. Nesses casos, caberá à equipe de auditoria desenvolver critérios para diagnosticar a estrutura de controle em funcionamento na organização e para direcionar os trabalhos de avaliação com vistas a encaminhar propostas para seu aprimoramento. Na tarefa da aula anterior, exercitamos como fazer isto. Neste tópico, queremos apenas chamar a sua atenção para alguns aspectos importantes que devem ser considerados na realização desse trabalho.

A norma AS-2, do PCAOB (atualmente substituída pela AS-5) estabelece que a administração deve definir [revisar] a estrutura

de controle interno anualmente, e exemplifica o Coso como uma boa maneira para definir essa estrutura.

Para a equipe customizar uma estrutura de controle, considerada pertinente a uma entidade particular, deverá levar em consideração as suas características peculiares, obtidas no levantamento prévio, e utilizar, como fontes de critérios, as estruturas conceituais do Coso, da Intosai, do Cobit e de outros modelos, eventuais documentos emitidos por órgãos de controle, como o documento “Ferramentas de Gestão e Avaliação de Controle Interno” emitido pelo GAO, as normas técnicas e as boas práticas de gestão de riscos e controle interno, bem como requisitos estabelecidos em leis e regulamentos aplicáveis à organização.

Muito embora a eficácia de um sistema de controle interno esteja relacionada à presença e ao funcionamento de todos os componentes da estrutura Coso/Intosai trabalhando conjuntamente, ao considerar a inclusão de critérios na estrutura que direcionará os trabalhos de avaliação, a equipe deve refletir sobre o que ela poderá propor, caso a entidade não preencha as condições neles estabelecidas, questionando se é cabível e viável a implementação, por parte da entidade, das propostas de encaminhamento a serem formuladas, em relação aos possíveis achados decorrentes.

Ao utilizar o documento do GAO como fonte, atente que os critérios estão grafados em negrito, enquanto as considerações que a equipe deverá levar em conta no momento de realizar as verificações ou conceber os instrumentos de avaliação estão em texto normal, logo abaixo do texto em negrito, dispostas em itens com marcadores. Observe ainda que, no documento do GAO, os fatores “Atribuição de autoridade e responsabilidade”, “Grupos de inspeção” e “Compromisso com a competência” são tratados como elementos da estrutura, enquanto na metodologia proposta neste curso, eles são desenvolvidos como critérios. Os dois primeiros, dentro do elemento “Estrutura organizacional e de governança” e o terceiro, dentro das “Políticas e práticas de Recursos Humanos”.

A estrutura de controle interno, assim delineada, servirá de base para a determinação inicial das fontes de informação, das técnicas de auditoria e para o desenvolvimento dos instrumentos que serão utilizados para realizar a avaliação do controle interno em nível da entidade. A determinação desses fatores depende, além do escopo da avaliação, da natureza das informações requeridas e dos testes necessários para confirmar a aderência da realidade organizacional (a situação encontrada) aos critérios incluídos na estrutura.

2.1.3. Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação

Uma vez definida a estrutura de controle interno que servirá de base para o direcionamento dos trabalhos, a equipe, orientando-se pelos critérios nela estabelecidos, determinará as fontes de informação e as técnicas de auditoria que serão necessárias para obtê-las e tratá-las. Assim, será possível desenvolver os instrumentos de avaliação adequados (ou adaptar os que tenham sido utilizados em trabalhos anteriores) de acordo com o escopo definido para a avaliação.

Os instrumentos de avaliação podem assumir diversas formas e serem aplicados de maneiras diferentes, dependendo da natureza da informação que se pretende obter e das características de suas fontes, da técnica que será utilizada para a sua obtenção e tratamento e da necessidade de documentação das evidências para sustentação dos achados.

As técnicas mais utilizadas em avaliações de controles internos são entrevista, pesquisa, observação direta, exame documental e análise SWOT. Por conseguinte, os instrumentos para aplicá-las configurar-se-ão como: roteiros de entrevistas, questionários de pesquisa, roteiros de observação direta, procedimentos para exames documentais e matriz SWOT. Há ainda o instrumento denominado questionário de avaliação de controle interno (QACI), talvez o mais utilizado, que também será exemplificado mais adiante.

Sem prejuízo de outras fontes técnicas, recomenda-se a utilização dos seguintes documentos do TCU para orientar o desenvolvimento dos instrumentos de avaliação:

Documento	Ato Normativo
Técnica de Entrevista para Auditorias	Portaria-Segecex 11, de 7 de abril de 2010
Técnica de Pesquisa para Auditorias	Portaria-Segecex 16, de 14 de maio de 2010
Técnica de Observação Direta em Auditoria	Portaria-Segecex 19, de 14 de junho de 2010
Análise SWOT	Portaria-Segecex 31, de 9 de dezembro de 2010
Padrões de Levantamento	Portaria-Segecex 15, de 9 de maio de 2011

As formas de aplicação variam desde entrevistas presenciais, por telefone, individuais ou em grupo; pesquisas por contato pessoal, por telefone, postal ou eletrônica (e-mail, intranet, internet); até workshops etc.

As formas de documentação ou registro mais utilizadas são, além dos próprios instrumentos de aplicação (QACI, roteiros, questionários etc.), extratos de entrevista, fluxogramas, matrizes, mapas de processo

ou diagramas, bem como memorandos descritivos para acrescentar detalhamentos importantes à compreensão das informações obtidas ou documentadas pelas demais formas anteriores. A documentação deve seguir os requisitos previstos em NAT, 109 a 116, de modo a fornecer uma clara compreensão do trabalho realizado, a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos executados, as constatações e suas evidências.



Testes de controle

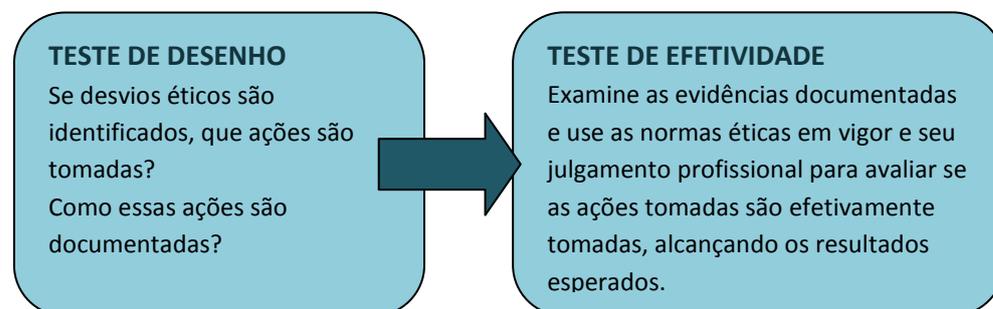
A norma INTOSAI GOV 9100 (p. 46) estabelece, dentre outros aspectos, que a avaliação do controle interno implica:

- *avaliar a adequação do desenho do controle;*
- *determinar, mediante testes, se os controles são eficazes.*

Em síntese, o **teste de desenho** avalia a concepção (forma de implementação) do controle e o **teste de efetividade operacional** avalia o seu funcionamento, isto é, se está atingindo os objetivos para os quais foi concebido e aplicado.

Assim, e conforme a definição reproduzida no início desta aula, o processo de avaliação envolve duas dimensões: **conhecer** e **avaliar**.

Observe a ilustração.



Essas duas dimensões pautam todo o processo de avaliação, influenciando na concepção dos instrumentos de avaliação que serão desenvolvidos, os quais devem contemplar os dois tipos de teste de controle: o “**teste de desenho**”, para avaliar a adequação do controle, e o “**teste de efetividade operacional**”, para avaliar o funcionamento eficaz do controle.

Observe, nos exemplos acima, que para o teste de desenho foi utilizada a técnica de entrevista e para o de efetividade operacional, a técnica de exame documental. Por conseguinte, os instrumentos de avaliação utilizados foram um roteiro de entrevista ou um QACI, conjuntados com procedimentos de auditoria.

Escalas para pontuação de testes

Os instrumentos de avaliação desenvolvidos para conduzir o auditor na aplicação dos testes precisam também oferecer mecanismos para auxiliar o seu julgamento, tornando o tratamento dos dados e os resultados mais objetivos. Uma maneira comum de lidar com essas questões consiste no desenvolvimento de escalas para pontuação de testes de controle e interpretação de seus resultados.

Para pontuar, utilizam-se escalas bipolares (metade dos itens pontuados negativamente e a outra metade positivamente), sendo as mais usadas a **Escala Likert** e a de **diferenciador semântico**. A primeira consiste num tipo de escala de resposta psicométrica e é a mais usada em pesquisas de opinião. Ao responder um questionário baseado nesta escala, os perguntados especificam seu nível de concordância com uma afirmação. Na escala de diferenciador semântico, solicita-se que o pesquisado se posicione em uma escala que relaciona duas palavras de significado semântico oposto nos extremos.

Para aplicação neste curso, desenvolvemos os exemplos de escalas a seguir. As três primeiras destinadas à pontuação de testes e a última é uma tabela para interpretação de resultados.

Observe que a Escala 1 é mais apropriada para a obtenção de opiniões ou percepções, sendo, portanto, adequada para utilização em instrumentos de avaliação do tipo questionários de pesquisa ou roteiros de entrevista com perguntas fechadas.

A Escala 2 pode ser utilizada para subsidiar julgamentos do próprio auditor ou de entrevistados/pesquisados relacionados, por exemplo, ao nível de atendimento de critérios ou requisitos ou ainda à conformidade de procedimentos, utilizando instrumentos de avaliação do tipo roteiros de observação direta, procedimentos para exames documentais, além dos já mencionados na escala 1. Para os mesmos instrumentos também pode ser utilizada a Escala 3, no que tange a eventos que ocorrem com certa frequência.

Destaque-se a necessidade de se ter cuidado em não assumir os resultados pontuados como verdades absolutas, devendo prevalecer, em todos os casos, o julgamento profissional da equipe, considerando as circunstâncias fáticas, não obstante os aspectos positivos que a prática de pontuar possa trazer para as discussões dentro da equipe, pelo efeito comparativo que proporciona.



Escala Likert

A escala tem esse nome devido à publicação de um relatório explicando seu uso por Resis Likert (1932), “*A Technique for the Measurement of Attitudes*”, *Archives of Psychology* 140: pp. 1-55. Veja mais a seu respeito no item 32.1 do documento Técnica de Pesquisa para Auditorias (Portaria Segecex 16/2010) e no seu Anexo A - Exemplo 4.

Diferenciador semântico

Veja mais no item 32.2 do mesmo documento e no seu Anexo A - Exemplo 9.

Escalas para pontuação de testes de controle

Escala 1

Situação	Pontuação
Discordo totalmente	1
Discordo	2
Nem concordo nem discordo	3
Concordo	4
Concordo totalmente	5

Escala 2

Situação	Pontuação
Não cumpre	1
Cumprimento insignificante	2
Cumprimento mediano	3
Cumprimento em alto grau	4
Cumprimento pleno	5

Escala 3

Situação	Pontuação
Nunca	1
Raramente	2
Muitas vezes	3
Quase sempre	4
Sempre	5

Tabela para interpretação de resultados

Pontuação Média	Interpretação
Até 1	Inadequado
1.1 a 2.0	Deficiente
2.1 a 3.0	Insatisfatório
3.1 a 4.0	Satisfatório
4.1 a 5.0	Adequado

Exemplos de desenvolvimento de instrumentos de avaliação

De agora em diante, exemplificaremos o desenvolvimento de instrumentos de avaliação para verificar a extensão na qual os critérios definidos na estrutura de controle interno estão sendo atendidos.

Para isso, desenvolveremos instrumentos para os três primeiros critérios, a seguir, definidos para a estrutura disponibilizada na biblioteca do curso, a mesma que você teve contato na realização da tarefa da aula anterior.



Primeiro, acompanhe o raciocínio para determinar as fontes de informação, as técnicas de auditoria e os instrumentos para a sua aplicação. Na sequência, acompanhe o desenvolvimento dos **exemplos dos instrumentos de avaliação**.

Antes de prosseguir, imprima os **exemplos de instrumentos de avaliação** disponíveis na biblioteca do curso para melhor acompanhar as explicações.

Item	COMPONENTE / Elemento / Critério de Avaliação
1	AMBIENTE DE CONTROLE
1.1	Integridade e valores éticos
1.1.1	Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.
1.1.2	Código ou códigos formais de conduta e outras políticas adequadamente comunicados explicitam as normas de comportamento ético e moral esperado, incluindo conflito de interesses e outros pontos sensíveis peculiares às atividades da instituição, nas suas relações internas e com terceiros.
1.1.3	Comissão de ética ou equivalente efetivamente promove a ética, conscientizando, orientando e julgando conflitos éticos, bem como aplicando um adequado sistema de consequências.

Critério 1.1.1 – a informação requerida caracteriza-se como uma percepção dos servidores, portanto, a fonte dessa informação serão os próprios servidores e o instrumento que se revela adequado para obter essa percepção é um questionário de pesquisa, tanto para o teste de desenho como o de eficácia, pois o importante, neste caso, é que os servidores tenham a percepção (eficácia). Assim é pertinente compulsar, no mesmo questionário, como essa percepção foi inculcada nos servidores (desenho), o que é explorado nos itens 2, 3, 4 e 6 do questionário QP-1 desenvolvido como exemplo.

Critério 1.1.2 – as informações requeridas caracterizam-se como informações documentais relacionadas à gestão de ética. As fontes de informação são os gestores dessa área e os códigos formais de conduta existentes, as políticas e os meios utilizados para comunicá-los. O instrumento que se revela adequado para obter essas informações são procedimentos para exames documentais para verificação da existência e comunicação de códigos e políticas de conduta ética e para o exame da abordagem de pontos sensíveis peculiares às atividades da instituição contidos naquelas fontes.

Critério 1.1.3 – as informações requeridas novamente caracterizam-se como percepções de servidores (efetiva promoção da

ética, conscientização e orientação) e como informações documentais (julgamento de conflitos éticos, adequado sistema de consequências e sua aplicação), conseqüentemente, as fontes de informação serão os próprios servidores, os responsáveis pela gestão de ética na instituição e os processos éticos da área que cuida da questão. Os instrumentos que se revelam adequados para se obter essas informações são um questionário de pesquisa para aplicação aos servidores e procedimentos para exames documentais, conjugando um roteiro com perguntas de entrevista (ou QACI) para exame das ações promovidas e dos processos éticos.

Para fins de organização e adequada condução dos trabalhos de planejamento, elabore um papel de trabalho, a partir da estrutura definida para direcionamento dos trabalhos, indicando os instrumentos de avaliação e a sua referência, conforme exemplificado a seguir.

Item	COMPONENTE/Elemento/Critério	INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO	REF
1	AMBIENTE DE CONTROLE		
1.1	Integridade e valores éticos		
1.1.1	Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.	Questionário de Pesquisa	QP-1
1.1.2	Código ou códigos formais de conduta e outras políticas adequadamente comunicados explicitam as normas de comportamento ético e moral esperado, incluindo conflito de interesses e outros pontos sensíveis peculiares às atividades da instituição, nas suas relações internas e com terceiros.	Procedimentos de Auditoria	PA-1
1.1.3	Comissão de ética ou equivalente efetivamente promove a ética, conscientizando, orientando e julgando conflitos éticos, bem como aplicando um adequado sistema de consequências.	Questionário de Pesquisa Procedimentos de Auditoria	QP-2 PA-2

Instrumentos de avaliação (QACI, questionários de pesquisa, roteiros de entrevista e de observação direta etc.) relativos a vários critérios podem ser juntados em um mesmo documento, dependendo da logística que será adotada para a sua aplicação e da conveniência da equipe na distribuição dos trabalhos de execução, compilação e análise de resultados.

Questionário de Pesquisa

REF: QP-1

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

Critério: 1.1.1 - Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.

Entidade:		Área organizacional:
Assinale o seu grau de concordância ou discordância com as afirmações abaixo, 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	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.	
2	Os dirigentes da minha instituição lideram pautados em integridade e posturas éticas na condução das atividades institucionais e na transmissão desses valores aos demais servidores.	
3	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.	
4	Considero que os valores e princípios éticos institucionais me foram claramente comunicados e são reforçados constantemente pelas políticas e práticas adotadas em nossa instituição.	
5	Tenho clara compreensão a respeito da visão, dos valores e princípios éticos estabelecidos para a nossa instituição e utilizoos como balizas para pautar todas as minhas ações como servidor.	
6	Considero que todas as questões sensíveis, peculiares às nossas atividades, estão devidamente reguladas quanto ao comportamento ético e moral esperado.	
7	Faço questão de enfatizar aos meus subordinados ou às demais pessoas com quem me relaciono institucionalmente, interna ou externamente, a linha de tom ético com que devemos atuar.	

8	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.	
9	Quando considero que qualquer ato vai de encontro aos comportamentos aceitáveis em nossa instituição, deixo isso claro, comunico ou peço conselho às instâncias apropriadas.	
10	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.	
Elaborado por:		/ /
Revisado por:		/ /
Supervisionado por:		/ /

Orientações para planejamento e execução do Questionário de Pesquisa QP-1

Objetivo: orientar a aplicação, compilação, interpretação e análise dos resultados do Questionário de Pesquisa QP-1, que tem por objetivo verificar a extensão na qual o critério 1.1.1, do elemento 1.1. Integridade e valores éticos, do componente 1. Ambiente de Controle é atendido.



NAT, 159.1 - Generalização de resultados:

Para saber como determinar o tamanho da amostra que permita a generalização dos resultados obtidos, participe do curso Amostragem Básica Aplicada à Auditoria, ofertado pelo ISC.

1. Obter da entidade que está sendo avaliada, uma listagem de seus servidores, ordenada alfabeticamente por área organizacional, atribuindo-lhes um número sequencial por área.

NOTA: A listagem de servidores deve ser obtida quando se faz o levantamento prévio (tópico 2.1.1, Contexto operacional) e, caso se pretenda fazer a pesquisa por meio eletrônico (e-mail, intranet ou internet), solicitar que sejam incluídos os endereços de correio eletrônico dos servidores.

2. Determinar o número de servidores que compõem cada área organizacional e definir o tamanho da amostra mínima sobre a qual se aplicará a pesquisa, a qual deverá permitir a **generalização dos resultados** obtidos (NAT, 159.1). Apenas para ilustrar o exemplo, utilizaremos a tabela abaixo, que não necessariamente foi elaborada para permitir que os resultados dos testes sejam generalizados.

Número de servidores da área organizacional		Tamanho mínimo da amostra
2	8	2
9	15	3
16	25	5
26	50	8
51	90	13
91	150	20
151	280	32
281	500	50
501	1200	80
1201	3200	125

Fonte: COLOMBIA, 2004

3. Definir, em cada área organizacional, quais os servidores que irão responder à pesquisa, utilizando para isto uma **sequência aleatória de números (SAN)**, como descrito a seguir:
 - a. gerar uma SAN, cujo menor valor seja 1 e o maior valor seja igual ao número de servidores da área organizacional;
 - b. selecionar na tabela da sequência aleatória de números, a partir do primeiro número, consecutivamente, os números que estejam dentro do tamanho mínimo da amostra até completar o número de pesquisas a serem realizadas na área;
 - c. correlacionar os números obtidos em “b” com os números da listagem obtida no item 1, definindo, assim, a lista de servidores aos quais a pesquisa será aplicada.



Sequência Aleatória de Números - SAN

Você pode gerar números aleatórios no Microsoft Excel ou utilizar um gerador como o fornecido gratuitamente no link <http://www.random.org/sequences>

Aplicação

4. Atualmente, a aplicação de questionários de pesquisa é comumente realizada via internet. O TCU dispõe de um sistema específico para isso. Contudo, em certas situações, pode ser que essa forma de aplicação não seja viável, devendo o questionário ser enviado diretamente ao pesquisado. Em ambos os casos, os gestores das áreas organizacionais envolvidas devem ser

informados a respeito da pesquisa e de seus objetivos. A aplicação da pesquisa (aviso aos pesquisados, envio de questionários, reenvio para não respondentes etc.) exige cuidados no acompanhamento por um membro designado. Mais orientações a respeito podem ser obtidas no documento Técnica de Pesquisa para Auditorias, do TCU.

Compilação dos resultados

5. Uma vez aplicados os questionários, compilar os resultados da seguinte maneira, utilizando o papel de trabalho de 'Compilação de Resultados QP-1-R', que consta em página subsequente:
 - a. agrupar as pesquisas realizadas por área organizacional;
 - b. somar as avaliações idênticas para cada afirmação e colocar a quantidade na coluna que corresponda à sua avaliação (0, 1, 2, 3, 4 e 5);
 - c. indicar na coluna Total / Pontuação o número de questionários respondidos.
 - d. obter o percentual de participação de cada afirmação em relação ao total de questionários respondidos (item "c"), cuja somatória, a ser indicada na coluna Total / Pontuação, deve ser igual a 100%;
 - e. calcular a pontuação de cada afirmação, aplicando o percentual obtido no item anterior à cada fator de avaliação (0, 1, 2, 3, 4 e 5).

Veja no exemplo abaixo, como estes cálculos devem ser feitos.

Afirmação 1 - Considero que o tom ético estabelecido pelo alto escalão...							
Avaliação	0	1	2	3	4	5	Total / Pontuação
Quantidade	4	10	9	8	7	2	40
% Participação	10%	25%	23%	20%	18%	5%	100%
Pontuação	0,0	0,3	0,5	0,6	0,7	0,3	2,4

- f. executados os procedimentos acima para todas as afirmações no papel de trabalho QP-1-R, somar todas as pontuações e dividir pelo número total de afirmações do questionário ou do bloco que correspondente ao critério que está sendo avaliado, obtendo, assim, a Pontuação geral do critério dentro da área organizacional.

Questionário de Pesquisa

REF: QP-1-R

Compilação de Resultados

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

Critério: 1.1.1 - Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.

Entidade:		Área organizacional:						Total / Pontuação
Nº Afirmação / Avaliação	0	1	2	3	4	5		
1	Quantidade	4	10	9	8	7	2	40
	% de participação	10	25	23	20	18	5	100%
	Pontuação	0,0	0,3	0,5	0,6	0,7	0,3	2,4
2	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
3	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
4	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
5	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
6	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
7	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							

8	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
9	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
10	Quantidade							
	% de participação							
	Pontuação							
Pontuação geral do critério (somar pontuação de todas as afirmações/avaliações e dividir pelo nº total delas)								
Resultado da avaliação do critério (interpretação):								
Elaborado por:								
Revisado por:								
Supervisionado por:								

Interpretação dos resultados

6. Para interpretar a avaliação qualitativa dos resultados, enquadre a pontuação obtida no item “f”, das instruções do bloco anterior, nos intervalos da **Tabela para interpretação de resultados de testes de controle** e registre o resultado no campo Resultado da avaliação do critério (interpretação) do papel de trabalho QP-1-R.
7. Caso a equipe tenha aplicado a pesquisa a uma amostra de todos os servidores da entidade, sem segmentação por áreas organizacionais, o valor obtido na linha Resultado da avaliação do critério (interpretação) será transportado diretamente para o papel de trabalho que representa a estrutura base definida para o direcionamento dos trabalhos, conforme ilustrado abaixo (supondo que tal resultado tenha sido 2,4).

Item	COMPONENTE/ Elemento/Critério	AVALIAÇÃO		REF
		PONTUAÇÃO	INTERPRETAÇÃO	
1	AMBIENTE DE CONTROLE			
1.1	Integridade e valores éticos			
1.1.1	Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.	2,4	Insatisfatório	QP-1-R

8. Porém, em algumas situações, Wpode ser necessário que as avaliações sejam realizadas de maneira segmentada, por áreas organizacionais (divisões, unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos etc., lembra-se da face lateral do cubo Coso?). Nestes casos, é necessário consolidar os resultados da entidade, da seguinte maneira (utilizar papel de trabalho QP-2-R, que consta da página seguinte:

- a. relacionar nas linhas da coluna Área organizacional do papel de trabalho a seguir, de consolidação de resultados, o nome de cada área avaliada; na coluna seguinte, informar o número de servidores da área (total de servidores, e não da amostra); na seguinte, calcular o percentual de participação dos servidores da área em relação ao total da entidade e na próxima, o Resultado da avaliação do critério na respectiva área;
- b. obter as pontuações Parciais das áreas, multiplicando o valor o Resultado da avaliação do critério de cada área pelo seu respectivo percentual de participação em relação ao total de servidores da entidade.
- c. somar os valores da coluna Parciais para obter as avaliações em nível da entidade.

Questionário de Pesquisa

REF: QP-2-R

Consolidação de Resultados

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

Critério: 1.1.1 - Os servidores têm uma clara percepção acerca de comportamentos aceitáveis de si mesmo e de sua instituição, fomentada pelo tom ético estabelecido no alto escalão.

Área organizacional	Número de servidores da área	% de participação na entidade	Resultado da Avaliação do critério	Parciais
Secretaria X	350	49,5%	2,4	1,2
Secretaria Y				
Secretaria Z				
Secretaria executiva				
Gabinete da Presidência				
Pontuação geral do critério em nível da entidade				
Resultado consolidado da avaliação do critério em nível da entidade (interpretação):				

NOTA: Lembrar que ao utilizar questionários com blocos de critérios, para cada bloco deve ser feita uma compilação e uma consolidação de resultados, separadamente.

Análise dos resultados



- Observe que os papéis de trabalho de compilação e de consolidação de resultados (QP-1-R e QP-2-R) permitem à equipe fazer análises dos resultados no nível mais analítico dos fatores relacionados aos controles da organização. O primeiro permite que se analisem os fatores que mais contribuem para a deterioração de cada critério avaliado, individualmente, fornecendo subsídios para a equipe desenvolver conclusões parciais e estruturar propostas de encaminhamento com bastante precisão. O segundo permite à equipe ter uma visão de quais segmentos da organização são mais críticos em relação a um critério e, portanto, contribuindo para sua deterioração em nível da entidade.

10. Contribui para a consistência das propostas de encaminhamento, a distinção que a equipe conseguir fazer quanto às inadequações ou deficiências no desenho do controle, isto é, na sua concepção e implementação, e na sua eficácia operacional, ou seja, em seu efetivo funcionamento, de maneira contínua e coerente.

Procedimentos de Auditoria

REF: PA-1

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

Critério: 1.1.2 - Código ou códigos formais de conduta e outras políticas adequadamente comunicados explicitam as normas de comportamento ético e moral esperado, incluindo conflito de interesses e outros pontos sensíveis peculiares às atividades da instituição, nas suas relações internas e com terceiros. (OBS.: Pontuar utilizando as Escalas 2 ou 3 de pontuação de testes de controle).

INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS	PONTUAÇÃO					
			0	1	2	3	4	5
1. Pontos sensíveis relacionados à ética na instituição; 2. Dispositivos dos códigos e das políticas de ética; 3. Comunicações e instrumentos de divulgação relacionados aos códigos e a política de gestão de ética.	1. Levantamento prévio – aspectos contextual e referencial de conformidade e fontes descritas em 3; 2. Códigos e políticas de ética. 3. Comissão de ética ou equivalente e gestores da área de Recursos Humanos;	1. Verifique junto aos gestores da área de Recursos Humanos se a entidade dispõe de códigos formais de conduta e outras políticas relacionadas à ética, coerentes com as atividades específicas da instituição, devidamente formalizados e atualizados.						
		2. Com base no levantamento prévio e em discussões com a comissão de ética ou equivalente ou os gestores da área de Recursos Humanos, identifique os pontos sensíveis relacionados à ética peculiares às atividades da instituição. Examine se os códigos de ética e outras políticas relacionadas explicitam o comportamento ético e moral esperado de maneira coerente com as atividades específicas da instituição, incluindo os pontos sensíveis anteriormente identificados.						
		3. Examine as comunicações e outros instrumentos de divulgação relacionados aos códigos e à política de gestão de ética (termo de conhecimento e adesão pelos servidores, campanhas, palestras, envio aos diferentes grupos de interesse, citações em documentos e normas internos etc.) para verificar se estão adequadamente comunicados.						
Pontuação geral do critério (somar pontuação de todos os procedimentos e dividir pelo nº total deles)								
Resultado da avaliação do critério (interpretação):								

Exemplos de QACI

Conforme assinalamos anteriormente, a abordagem de avaliação desenvolvida até aqui é bastante minuciosa e aprofundada, sendo, portanto, mais apropriada para ser executada pelas auditorias internas das organizações, sem prejuízo de que também possa ser utilizada por auditores externos ou pelas EFS, em situações muito específicas, devidamente acordadas com a entidade auditada. Não obstante, os auditores externos (incluídos os das EFS) devem conhecer a metodologia em sua integralidade, de maneira que possam avaliar a qualidade e a consistência dos trabalhos desenvolvidos pelas auditorias internas ou pelas unidades de controle interno dos órgãos/entidades da administração pública.

Como também mencionado, o tipo de abordagem até agora desenvolvido é bastante apropriado para o primeiro diagnóstico da estrutura de controle interno, podendo as revisões posteriores, mesmo as realizadas pela auditoria interna, ser realizadas de uma maneira mais simplificada, por meio da aplicação de questionários de avaliação de controle interno (QACI), que é o instrumento mais comum e mais utilizado nesse tipo de trabalho.

Exemplificaremos, agora, a utilização de QACI na avaliação de controles internos, esclarecendo que a escolha dos instrumentos para realizar a avaliação é uma decisão da equipe que leva em conta, dentre outros fatores, os objetivos do trabalho e a profundidade dos procedimentos necessários para o seu alcance (escopo), as limitações de tempo, recursos e a complexidade logística para realização dos trabalhos. Além disso, há que se levar em conta também se o trabalho é um diagnóstico inicial ou apenas uma revisão da estrutura já avaliada anteriormente pelos mesmos ou por outros auditores, e se esse trabalho anterior e os seus resultados estão disponíveis e são considerados consistentes pela equipe que está planejando a próxima avaliação.

Os QACI são estruturados com questões organizadas de maneira lógica e sequencial, seguindo o fluxo das atividades (no caso de avaliações nesse nível) ou a ordem dos componentes, elementos e critérios da estrutura de controle definida para direcionar os trabalhos de avaliação. Tais questionários são aplicados pelos próprios auditores, normalmente mediante entrevistas, observações diretas, exames documentais, dentre outras técnicas ou testes de auditoria, sendo os resultados registrados nos próprios questionários, que também foram a base para a elaboração do relatório.

No modelo mais comum, as perguntas ou as verificações são dispostas na primeira coluna, e as respostas ou confirmações são dispostas

numa coluna do tipo SIM/NÃO, cuja resposta SIM indica boa prática e NÃO a deficiência. Uma terceira coluna de observações/comentários é utilizada para o auditor relativizar o SIM ou o NÃO da sua avaliação, graduando a significância da deficiência ou da boa prática, bem como para acrescentar dados, detalhes e referências relacionados aos testes, que subsidiarão a revisão do trabalho e a elaboração do relatório. O modelo subsequente, ao invés da coluna SIM/NÃO, combina uma escala de pontuação para auxiliar os julgamentos do auditor.

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO - QACI

Entidade:		Área organizacional:		
COMPONENTE: AMBIENTE INTERNO				
Nº	Questão	Resposta		Observações/Comentários
		SIM	NÃO	
ELEMENTO: INTEGRIDADE E VALORES ÉTICOS				
1	A instituição adota um código de conduta ou outras políticas tratando a questão ética?			
2	O código ou as políticas tratam os principais pontos sensíveis relacionados à ética peculiares às atividades da instituição?			
3	Os servidores e outras pessoas que trabalham na instituição recebem orientação sobre comportamentos éticos aceitáveis?			
4	Existe uma Comissão de Ética ou órgão equivalente que efetivamente desenvolve o papel de promover a ética e conduzir a sua gestão?			
5	A organização dispõe de canais de comunicação para receber informação delicada, como atos ilegais ou contrários à ética, assegurando o sigilo da fonte de informação?			
n	...			
ELEMENTO: POLÍTICAS E PRÁTICAS DE RECURSOS HUMANOS				
1	São identificadas e definidas as competências necessárias (conhecimento, experiência e integridade) para o desempenho das funções?			
2	Existem procedimentos de revisão de antecedentes dos servidores mencionados no item anterior antes de assumirem as referidas funções?			
3	Os servidores são submetidos à avaliação de desempenho periódica e recebem <i>feedback</i> , sugestões e aconselhamento para melhoramento?			
n	...			

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO - QACI

COMPONENTE: AMBIENTE INTERNO

ELEMENTO: INTEGRIDADE E VALORES ÉTICOS

Entidade:		Área organizacional:					
Para cada item deverá ser atribuída uma avaliação de acordo com os parâmetros a seguir listados:							
1. Não cumpre 2. Cumprimento insignificante 3. Cumprimento mediano			4. Cumprimento em alto grau 5. Cumprimento pleno				
Nº	Questão	Avaliação					Observações/Comentários (Indicar o documento, o fato, a observação que comprova a resposta da questão)
		1	2	3	4	5	
1	A instituição complementa o Código de Ética Profissional do Servidor Público (Decreto 1.171/1994) com um código de ética próprio ou outras políticas tratando das questões éticas relacionadas às suas atividades específicas (Dec. 6.029/2007, arts. 15, 16 e 24)?						
	1.1 É prestado o compromisso solene previsto no art. 15 do Dec. 6.029/2007 nos atos de posse, investidura em função ou celebração de contratos de trabalho?						
	1.2 Os códigos são divulgados internamente na instituição e estão disponíveis no site do órgão ou entidade?						
2	Quanto à efetiva gestão da ética na instituição: 2.1 Foi formalmente criada uma Comissão de Ética ou equivalente nos termos do art. 2º e parágrafo único do Dec. 1.171/94 e inciso XVI de seu anexo e arts. 5º e 8º, II do Dec. 6.029/2007?						
	2.2 São asseguradas condições de trabalho para que as Comissões de Ética cumpram suas funções, conforme previsto no arts. 6º e 7º, §§ 1º e 2º do Dec. 6.029/2007?						
	2.3 Há documentação e registros que indicam o funcionamento da Comissão de Ética na instituição, nos termos previstos nos Decretos 1.171/94, XVIII, XXII e demais disposições do Dec. 6.029/2007?						
	2.4 Há canais formalmente estabelecidos e divulgados para recebimento de denúncias, com proteção à identidade do denunciante, a ser mantida sob reserva, se este assim o desejar (art. 10, Dec. 6.029/2007)?						

ELEMENTO: POLÍTICAS E PRÁTICAS DE RECURSOS HUMANOS

Área organizacional:		Gestor:					Observações/Comentários (Indicar o documento, o fato, a observação que comprova a resposta da questão)
Para cada item deverá ser atribuída uma avaliação de acordo com os parâmetros a seguir listados:							
Nº	Questão	Avaliação					
		1	2	3	4	5	
1	Quanto às políticas e procedimentos de contratação: 1.1 Existem regras e controles para evitar privilégios ou disfunções na contratação de terceirizados, comissionados e estagiários?						
	1.2 São identificadas e definidas as competências necessárias (conhecimento, experiência e integridade) para o desempenho das funções?						
	1.3 São realizados procedimentos de revisão de antecedentes dos servidores mencionados no item anterior antes de assumirem as referidas funções?						
2	Quanto às políticas e procedimentos de capacitação: 2.1. Existe uma política ou um programa de capacitação para os servidores da área examinada? (Verificar se o histórico de capacitações dos servidores mencionados acima, considerando as funções por eles exercidas, indicam que estão adequadamente capacitados para desempenhá-las.)						
3	Quanto às políticas e procedimentos de avaliação de desempenho: 3.1 A instituição adota uma política de avaliação de desempenho dos servidores e a realiza pelo menos duas vezes ao ano, cujos resultados impactam sobre benefícios concedidos?						
	3.2 Os resultados das avaliações de desempenho são obrigatoriamente comunicados aos servidores mediante feedback e aconselhamento das chefias, registrando-os nos relatórios individuais de avaliação? (Verificar alguns registros)						
	3.3 A baixa produtividade, desempenho ou comprometimento de servidores é alvo de ações por parte das chefias e estão previstas nas políticas e procedimentos de avaliação de desempenho?						
4	4.2 Há documentos e/ou registros sistematizados que indiquem que efetivamente são tomadas medidas disciplinares como resposta às ações indevidas ou desvios dos procedimentos estabelecidos. (Verificar alguns registros)						

Equipe de Auditoria:

Supervisor:

2.2 Execução

Nesta fase, a equipe aplicará os testes de controle planejados nos instrumentos de avaliação desenvolvidos na fase de planejamento, coletará evidências, desenvolverá os achados ou constatações da avaliação, a partir dos resultados dos testes de controle, e documentará o trabalho realizado, observando todas as normas, métodos e padrões de trabalho estabelecidos pelo TCU.

O sucesso desta fase depende fundamentalmente de quão bem tenha sido desenvolvida a fase anterior. Por isso, é importante que todo o trabalho de planejamento tenha sido adequadamente revisado e supervisionado por pessoas com perfil e competência profissional adequados e tenha recebido a importância devida (NAT, 95), pois, nesse tipo de trabalho, a qualidade do planejamento é condição fundamental para o alcance dos objetivos.

Assim, para iniciar a fase de execução do processo de avaliação a equipe deve ter concluído a elaboração de todos os instrumentos de avaliação, conforme demonstrado no tópico anterior, bem como organizado todas as atividades em um plano de trabalho bem delineado, incluindo:

1. Uma agenda de visitas, um plano de reuniões e um cronograma de desenvolvimento conjunto dos trabalhos, que deverão, sempre que possível, ser propostos e homologados junto aos gestores e agentes da entidade, bem como das áreas e das atividades que terão seus processos avaliados.
2. A reunião de apresentação a ser feita com os gestores e demais agentes da governança da instituição, deve esclarecer os objetivos, o escopo e a sequência sugerida para os trabalhos, bem como evidenciar a necessidade de participação e colaboração dos vários profissionais da entidade auditada, que deverão ser envolvidos no trabalho de avaliação.
3. A homologação pelo supervisor da auditoria.

Os trabalhos devem ser iniciados com uma apresentação aos gestores, responsáveis e demais agentes da governança (item 2, acima), nos termos previstos em NAT, 82 e 85. Durante a execução dos trabalhos, os auditores devem abster-se de fazer comentários ou críticas de qualquer espécie em relação aos objetos de avaliação, nem mesmo em relação àqueles que apresentem oportunidades de melhoria, deixando para se pronunciar apenas no relatório.

A equipe deve demonstrar que o objetivo maior do trabalho é contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos controles internos estabelecidos para o alcance dos objetivos da organização, obtendo, assim, uma atitude de parceria.

Outro aspecto que merece um tratamento cuidadoso é a eventual constatação de desvios ou fraudes. Embora a avaliação de controles internos possa identificar possíveis casos dessa natureza, a equipe deve ter em mente que o seu objetivo, nesse tipo de trabalho, não é concluir sobre a extensão ou implicação desses fatos. Isto significa dizer que o escopo da avaliação deve ser preservado, pois essa é também uma condição fundamental para o alcance dos objetivos pretendidos. Caso se perceba a existência de má-fé nos atos praticados e a gravidade da situação exija tratamento imediato, a equipe deve comunicar os fatos identificados ao titular da unidade técnica responsável pela auditoria, que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor outra ação de controle específica para tratar da questão (NAT, 93.2.1).



As atividades desta fase podem ser agrupadas em duas etapas, não necessariamente estanques, descritas a seguir.

2.2.1. Testes de Controle

Consiste na aplicação dos testes de controle planejados por meio dos instrumentos de avaliação desenvolvidos na fase de planejamento e na coleta de evidências para desenvolvimento dos achados ou constatações. Portanto, é nessa etapa que a equipe, por meio de uma sequência lógica de atividades previstas no plano de trabalho, executará os testes de desenho e de eficácia operacional, aplicando os questionários de pesquisa, realizando as entrevistas e executando os demais procedimentos planejados.

Muitas dessas atividades exigem a participação e a colaboração de profissionais da entidade auditada, como, por exemplo, a arrematamento de encontros e reuniões, a disponibilização de locais, o envio de questionários de pesquisa ou a sua colocação na rede interna de informações (intranet). Por isso, é importante que a equipe solicite a designação de uma pessoa da instituição para atuar como seu interlocutor e coordenar a execução dessas atividades.

A documentação dessa etapa basicamente é registrada nos próprios instrumentos de aplicação (QACI, roteiros, questionários etc.), em extratos de entrevistas e em memorandos descritivos para acrescentar detalhamentos importantes à compreensão das informações obtidas, sem prejuízo de outras formas, como as exemplificadas em NAT, 112.

Os elementos necessários para o desenvolvimento de achados positivos (ou boas práticas) constatados durante a aplicação de testes de controle também devem ser coletados, pois, como veremos mais adiante, a abordagem de boas práticas, nesse tipo de trabalho, assume uma importância maior do que normalmente recebe em outros trabalhos de auditoria.

2.2.2. Avaliação dos resultados dos testes de controle

Consiste basicamente na compilação dos resultados dos testes de controle e na interpretação e análise de seus resultados, bem como no desenvolvimento e registro dos achados ou constatações da avaliação.

Portanto, é nessa etapa que a equipe executa as seguintes atividades sobre os testes de controle realizados, conforme exemplos desenvolvidos nos itens indicados a seguir, do tópico ‘Orientações para planejamento e execução do Questionário de Pesquisa QP-1’ desta aula.

- **compilação dos resultados** (item 5);
- **interpretação dos resultados** (itens 6 a 8);
- **análise dos resultados** (itens 9 e 10)

Uma vez concluída essas atividades, a equipe deve lançar os resultados em um papel de trabalho elaborado a partir da estrutura definida para direcionamento dos trabalhos, conforme exemplificado a seguir, obtendo, assim, um diagnóstico da estrutura de controle interno em funcionamento na organização, ou seja, a avaliação do seu sistema de controle interno.

Item	COMPONENTE/Elemento/Critério	AVALIAÇÃO		REF
		Pontuação	Interpretação	
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO		3,1	SATISFATÓRIO	
1	AMBIENTE INTERNO	2,9	Insatisfatório	
1.1	Integridade e valores éticos	1,9	Deficiente	
1.1.1	Critério 1	2,4	Insatisfatório	QP-1-R
1.1.2	Critério 2	0,4	Inadequado	PA-1-R
1.1.3	Critério 3	1,6	Deficiente	QP-2-R, PA-2-R
1.1.4	Critério 4	3,2	Satisfatório	...
1.2	Filosofia de direção e estilo gerencial	2,1	Insatisfatório	
1.2.n	Critério n			...
1.3	Estrutura organizacional e de governança	3,5	Satisfatório	
1.3.n	Critério n			...
1.4	Políticas e práticas de recursos humanos	4,0	Satisfatório	
1.4.n	Critério n			...
...	...			

Observe que os pontos nos quais se devem concentrar esforços para desenvolver os achados aparecem nitidamente perceptíveis na tabela acima, a qual resume o diagnóstico da estrutura de controle interno em funcionamento na organização.

A obtenção dos resultados dá-se da seguinte maneira: para cada elemento é feita a soma das pontuações dos critérios e divide-se o resultado pelo total de critérios que integram o elemento. No exemplo acima, integridade e valores éticos, a seguinte operação foi executada: $(2,4 + 0,4 + 1,6 + 3,2) / 4 = 1,9$. A mesma operação é feita em relação aos elementos, para obter a avaliação do componente, e em relação aos componentes, para obter a avaliação de todo o sistema.

Seguindo as diretrizes estabelecidas em NAT, 101-102, a equipe deverá decidir os achados que irão compor o relatório, que nesse tipo de trabalho denominam-se “**Deficiências Constatadas**”, de modo a fundamentar suas conclusões e as propostas que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.

Devem ser relatadas apenas as deficiências significativas, que em princípio são aquelas situações cujos resultados foram classificados como ‘Inadequado’, ‘Deficiente’ ou ‘Insatisfatório’, contudo, a equipe poderá desenvolver achados até mesmo para às situações classificadas como ‘Satisfatório’, desde que pretenda elaborar propostas de recomendações para sua melhoria. O importante é que a equipe utilize o seu julgamento profissional para determinar o que é relevante para os objetivos da auditoria e que, portanto, mereça ser relatado.

A equipe deve registrar, em papel de trabalho à parte, os aspectos essenciais para descrever os elementos dos achados no relatório (ver a propósito NAT, 108-109). Assim, além de outros elementos necessários, é importante identificar os eventos que podem decorrer das ausências, inadequações ou deficiências diagnosticadas na estrutura de controle.

Ao término desta fase, a equipe deve realizar uma reunião de encerramento os gestores e demais agentes da governança da instituição, observando, no que couber, as disposições contidas em NAT, 86 e 87, e os seguintes objetivos:

- apresentar o resultado do trabalho;
- discutir as fragilidades de controle e os riscos que delas podem decorrer (achados);

- entrar em consenso quanto aos resultados do trabalho e às possibilidades de melhoria.

Ao discutir as possibilidades de melhoria, deve ser acordado com o gestor responsável pela área prazos para as implementações, os quais constarão da proposta de encaminhamento do relatório. Dependendo da gravidade das deficiências constatadas, os dirigentes e responsáveis deverão ser informados de que a equipe proporá determinação para elaboração de planos de ação com vistas à correção dos problemas. Nestes casos, deve ainda alertar aos gestores que haverá monitoramento posterior para avaliar em que medida os planos de ação foram implementados e quais os resultados alcançados.



Comentários de gestores

Nas auditorias para avaliação de controle interno, são aplicáveis as disposições NAT, 144 a 148, relativas ao envio de relatórios preliminares para obtenção de comentários dos dirigentes da entidade, especialmente sobre as perspectivas destes quanto às ações corretivas que pretendem tomar.

2.3 Comunicação de resultados

A comunicação de resultados consiste na elaboração de relatórios preliminares e no seu envio para **comentários de gestores**, se for o caso, na conclusão do relatório final e sua distribuição aos órgãos ou às pessoas que devam tomar alguma providência em relação ao seu conteúdo e às propostas de encaminhamento formuladas.

2.3.1. Meio de comunicação

Ao estudarmos o componente monitoramento, no final da Aula 2, vimos que o propósito final da avaliação de controles internos é a comunicação das deficiências e sugestões para as pessoas que podem adotar as ações necessárias. Tais comunicações variam de acordo com diversas circunstâncias. Porém, normalmente o meio utilizado para comunicá-las é um relatório de auditoria.

No TCU, o relatório de auditoria deve ser elaborado com observância dos requisitos previstos em NAT, 124 a 126 e a apresentação dos achados deve seguir, em termos gerais, as orientações prescritas em NAT, 140 e 141. Ou seja, o relatório deve ser escrito em linguagem impessoal, seu conteúdo deve ser objetivo, convincente, construtivo, útil e de fácil compreensão, sem ambiguidades ou imprecisões, incluindo apenas informações relevantes para os objetivos da auditoria devidamente apoiadas por evidências pertinentes e adequadas. Outros requisitos são detalhados mais adiante.

2.3.2. Quem deve ser comunicado

Internamente, a regra geral é que os auditores internos devem reportar às pessoas com poder e responsabilidades para determinar as ações corretivas. Os auditores externos devem comunicar por escrito

aos responsáveis pela governança. No que diz respeito à comunicação a partes externas, a entidade deve observar as disposições contidas em regulamentações de órgãos de controle e supervisão ou de legislações específicas, como é o caso, por exemplo, das DN-TCU que tratam dos relatórios de gestão e dos relatórios de auditoria de gestão das UJ, as quais prescrevem a inclusão de comunicações dessa natureza nos referidos relatórios.

Relatórios de avaliações realizadas pelo o corpo técnico do TCU destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados; propostas para envio (comunicação) a outros destinatários devem ser incluídas nas propostas de encaminhamento do relatório (NAT, 170). Os resultados só podem ser divulgados após apreciação pelos colegiados do TCU, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados (NAT, 171).

2.3.3. Estrutura e conteúdo do relatório

Sugere-se que o relatório de avaliação seja elaborado seguindo a estrutura adiante, cujas seções, na maioria, devem trazer a mesma natureza de conteúdo que você já está familiarizado em relatórios de auditoria. Nos tópicos subsequentes são destacados alguns aspectos específicos.



Consulte um modelo completo de relatório disponibilizado na biblioteca do curso.

ESTRUTURA

FOLHA DE ROSTO

RESUMO

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS E TABELAS (SE HOUVER)

I. APRESENTAÇÃO

II. INTRODUÇÃO

II.1. Deliberação que originou o trabalho e razões que a motivaram, se necessário.

II.2. Visão geral do objeto (obtida no levantamento prévio, item 2.1.1 desta aula).

II.3. Objetivo e escopo da auditoria de avaliação.

II.4. Metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria.

II.5. Benefícios estimados da fiscalização.

III. DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

IV. BOAS PRÁTICAS

V. CONCLUSÃO

VI. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

VII. ANEXOS

APRESENTAÇÃO

Contextualizar o trabalho realizado indicando a sua natureza, as áreas da organização abrangidas e outras especificidades relacionadas à fiscalização.

Informar que o trabalho visa avaliar o grau em que o controle interno da entidade (ou da área, do órgão, do programa etc.) assegura, de forma razoável, que na consecução da sua missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos gerais de controle serão atendidos:

- I. eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade das informações produzidas e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Fechar a apresentação destacando que a responsabilidade por conceber, implantar, manter e monitorar controles internos para assegurar

que os recursos da organização sejam empregados de maneira eficaz na consecução dos objetivos acima mencionados é da administração do órgão ou da entidade pública, cabendo à auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses processos.

INTRODUÇÃO

Esta seção tem por objetivo informar ao leitor sobre a natureza, o propósito e o alcance do trabalho, a metodologia e o instrumental utilizado, as limitações e outras informações técnicas sobre a auditoria, fornecendo uma compreensão suficiente e completa do trabalho realizado e preparando-o para um adequado entendimento do relatório e dos fatos nele relatados.

Assim, a introdução deve conter a deliberação que originou o trabalho e razões que a motivaram, se necessário, a visão geral do objeto, resumindo os aspectos relevantes e suficientes para a compreensão do relatório (conforme informações do levantamento prévio, item 2.1.1 desta aula), o objetivo e escopo da auditoria e, na subseção que trata da metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria descrever, além dos métodos empregados para a coleta, tratamento e análise dos dados necessários à avaliação, os critérios da auditoria, destacando os componentes da estrutura de controle utilizada como referência na condução dos trabalhos, informando os modelos nos quais ela está fundamentada, as normas técnicas, regulamentações e ferramentas utilizadas como base para o desenvolvimento dos critérios de avaliação da estrutura de controle e dos instrumentos para execução dos testes de controle. Incluir a declaração de conformidade com as NAT.

Apesar da ausência das questões de auditoria, o objetivo e o escopo do trabalho devem ficar expressos na introdução, destacando-se se são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno de toda a organização ou de somente partes dela (divisões, unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos etc.), se abrangem todos os componentes da estrutura de controle (ambiente de controle, avaliação de riscos etc.) ou apenas alguns, se alcança todas as categorias de objetivos de controle (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade) ou não.

DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

Na apresentação dos achados, deve-se seguir a mesma ordem dos componentes/elementos da estrutura definida para o direcionamento dos trabalhos. As deficiências devem ser relatadas numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão das ausências, inadequações ou falhas

diagnosticadas na estrutura de controle, bem como os eventos (riscos) que delas podem resultar. Para prover o leitor de uma base para avaliar a importância e as consequências das deficiências, deve-se, sempre que aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados, quantificando os resultados em termos de porcentagem, valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).

Muitas vezes uma deficiência decorre de um conjunto de fatores ou problemas, sendo mais conveniente descrevê-la de forma agregada do que de maneira pontual. A estrutura de descrição proposta a seguir tanto serve para estes casos como para as descrições pontuais.

A1. Deficiências no elemento “Integridade e valores éticos”

- a. Falta de criação formal de comissão de ética*
- b. Falta de divulgação e promoção da ética*
- c. Ausência de canais para recebimento de denúncias*
- d. Inexistência de gestão de ética*

“*highlights*” dos principais problemas abordados na situação encontrada.

Situação encontrada: descrever detalhadamente as deficiências significativas, isto é, ausência, inadequação ou não aplicação de controles internos.

Riscos e efeitos: descrever os eventos [riscos] e efeitos que podem decorrer da deficiência. Por exemplo: prática de atos ilegais ou aéticos, gerando prejuízos financeiros e à imagem da instituição.

Causa: descrever os motivos que levam à existência da deficiência, indicando a fonte [pessoas, processos, sistemas, infraestrutura organizacional ou física], tecnologia [de produto ou de produção] e eventos externos [não gerenciáveis] e a vulnerabilidade nela existente [inexistências, inadequações ou deficiências], tais como: pessoas sem capacitação, processos sem instruções formalizadas etc.

Análise dos comentários do gestor: descrever resumidamente os comentários e as ações que o gestor pretende adotar e os eventuais posicionamentos da equipe quanto aos fatos.

Proposta de encaminhamento: consignar as propostas da equipe com vistas a sanar as deficiências constatadas.

BOAS PRÁTICAS

As boas práticas (achados positivos) devem ser mencionadas no relatório para servir como exemplo para que outras organizações públicas delas tomem conhecimento e se sintam estimuladas a adotá-las, fazer *benchmarking* etc.

A inclusão de boas práticas nos relatórios de avaliação, bem como o detalhamento e a catalogação delas nas unidades técnicas de auditoria e controle governamental, constituem uma importante fonte para o desenvolvimento profissional das equipes e para servir de base para a elaboração de propostas de ações corretivas em outros trabalhos.

CONCLUSÃO

A conclusão deve trazer resposta à questão fundamental da auditoria, representada pelo seu objetivo, que nesse tipo de trabalho é expressar uma opinião sobre a adequação e eficácia do sistema de controle interno.

Os parágrafos de suporte à conclusão devem apresentar um vínculo lógico com as principais ausências, insuficiências ou fraquezas diagnosticadas na estrutura de controle avaliada e com as propostas de encaminhamento apresentadas na seção “Deficiências constatadas”, fazendo-se remissão a elas e considerando-se os efeitos que delas podem decorrer, pois as conclusões são mais fortes quando levam a proposição de ações corretivas cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das propostas delas decorrentes (NAT, 157).

A conclusão também deve destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do controle interno da organização, as principais oportunidades de melhoria e os possíveis benefícios decorrentes, se possível quantificando-os em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Também podem ser relatadas as dificuldades específicas enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades (NAT, 160).

PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

As propostas de encaminhamento devem ser dimensionadas de acordo com os riscos e efeitos que podem decorrer das deficiências relatadas. Portanto, devem ser consistentes com e decorrer logicamente destas e das conclusões, focando as fontes e vulnerabilidades que compõem as suas causas.

Conforme NAT 165 “as propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado.”

Ainda segundo as NAT, a proposição de determinações e o seu consequente monitoramento observarão o disposto em padrões e procedimentos para esse fim (NAT, 168). A proposição de determinações atualmente é disciplinada pela Portaria-Segecex nº 13/2011, publicada no BTCU nº 17, de 09/05/2011, e o monitoramento é disciplinado na Portaria-Segecex nº 27/2009, publicada no BTCU nº 06, de 23/10/2009.

3. Acompanhamento (*Follow-up*)

A efetividade das auditorias de avaliação de controle interno dependem do acompanhamento (*follow-up*) da implementação das ações de melhoria propostas. No TCU, esse acompanhamento se chama monitoramento e consiste na verificação do cumprimento de determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal e dos resultados delas advindos, portanto, não deve ser confundido com o componente do Coso, que tem essa mesma denominação.

As entidades ou as unidades técnicas de auditoria e controle governamental devem manter controle de suas próprias recomendações, bem como das determinações e recomendações expedidas pelos órgãos de controle externo, incluindo-as nos planos de auditoria futuras, até que tenham sido completamente implementadas, de maneira eficaz.

Uma maneira efetiva de se verificar a implementação das ações necessárias é por meio de planos de ação, que devem ser elaborados pelos próprios gestores do órgão, da entidade ou da área avaliada, explicitando as medidas que serão tomadas para solucionar os problemas apontados.

Embora os planos de ação devam ser elaborados pelos gestores, a seu critério, as entidades ou as unidades técnicas de auditoria e controle governamental podem sugerir modelos que melhor se apliquem para a verificação do cumprimento das implementação das ações necessárias, levando em conta que um bom plano de ação deve conter pelo menos os elementos resumidos no acrônimo **5W1H**:

What – o que será feito: descrever claramente a ação que será realizada.

Why – porque será feito: indicar o objetivo da ação e justificar a necessidade de sua realização.

Who – quem fará: nominar e individualizar responsabilidades para cada ação do plano.

When – quando fará: precisar as datas previstas de início e fim da execução de cada ação.

Where – onde fará: local, unidade, atividade, processo, sistema, programa, ação etc.

How – como fará: maneira, método ou solução adotada.

Em algumas situações é recomendável, ainda, que o plano de ação contemple alguns elementos de medida, como indicadores e metas.

O Anexo I do documento Padrões de Monitoramento do TCU (BRASIL, 2009b) traz alguns modelos úteis de planos de ação, contemplando todos esses elementos. O Anexo II traz um modelo de avaliação de implementação de planos de ação que pode ser remetido ao gestor para preenchimento. O Anexo VI apresenta uma maneira de reportar o grau de implementação de ações.



Síntese

Vimos nesta aula, que a avaliação de controles internos ocorre em dois níveis, a depender dos objetivos de auditoria: em nível de entidade (*entity level assessment*), quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno e em nível de atividades (*transaction-Level Assessment*), quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação do controle interno em nível operacional, e que, em geral, as avaliações nesses dois níveis são executadas em um mesmo ou em trabalhos sequenciais, realizando-se, primeiro, a avaliação em nível de entidade e, em seguida, em nível de atividades.

Aprendemos que a avaliação de controles internos é feita por meio de testes de desenho e de efetividade operacional, os chamados testes de controle, que consistem em verificar se os controles estão adequadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos, e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração.

Especificamente, em relação à avaliação em nível de entidade, o trabalho procura verificar se estão presentes e em funcionamento, trabalhando conjuntamente, todos os componentes da estrutura conceitual de controle publicada pelo Coso e adotada pela Intosai.

Em seguida, estudamos todas as fases (planejamento, execução, comunicação de resultados e acompanhamento) da metodologia de avaliação de controle interno em nível de entidade, detalhando todas as suas etapas com exemplos práticos de elaboração de instrumentos de avaliação, tais como questionários de pesquisa, procedimentos para exames documentais e QACI, bem como de sua aplicação e compilação de resultados. Aprendemos, ainda, a desenvolver escalas para pontuação e interpretação dos resultados do trabalho de avaliação.

Finalmente, exploramos todos os aspectos importantes relativos à execução da avaliação, ao desenvolvimento das constatações e à comunicação dos resultados, abordando a elaboração, a estrutura e o conteúdo do relatório.

Na próxima aula, estudaremos a avaliação de controles internos em nível de atividades (processos ou operações específicos).

Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1250706.PDF>>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. _____. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Revisão Outubro 2009. Anexo à Portaria-TCU nº 90, de 6 de março de 2003, alterado pela Portaria-Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009. Brasília, 2009a. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-02-de-03-02-2010%20Padr%C3%B5es%20de%20Auditoria%20de.pdf>. Acesso em 15 nov. 2011.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 27, de 19 de outubro de 2009**. Disciplina a verificação do cumprimento das determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal e dos resultados delas advindos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Monitoramento. Brasília, 2009b. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-05-de-23-10-2009%20Padr%C3%B5es%20de%20Monitorament.pdf>. Acesso em 15 nov. 2011.

_____. _____. **Instrução Normativa n.º 63, de 1º de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010.

_____. _____. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Revisão Junho 2011. Anexo à Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU 168, de 30 de junho de 2011. Brasília, 2010a. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20110706/PRT2010-280.doc>>. Acesso em 1º ago. 2011.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 11, de 7 de abril de 2010**. Aprova do documento Técnica de Entrevista para Auditorias. Brasília, 2010b.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 16, de 14 de maio de 2010**. Aprova do documento Técnica de Pesquisa para Auditorias. Brasília, 2010c.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 19, de 14 de junho de 2010d.** Aprova do documento Técnica de Observação Direta em Auditoria. Brasília, 2010.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 31, de 9 de dezembro de 2010e.** Aprova a nova versão do documento Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Riscos aplicados em Auditoria. Brasília, 2010.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 15, de 9 de maio de 2011.** Disciplina a realização de levantamentos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, 2011. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Padr%C3%B5es%20de%20Levantamento.pdf>. Acesso em 27 out. 2011.

COLOMBIA. **Modelo de Control Interno para Entidades del Estado – Versión I – Marco Conceptual.** USAID – Casal & Associates Inc.: 2004.

_____. **Modelo de Control Interno para Entidades del Estado – Versión I – Manual de Implementación.** USAID – Casal & Associates Inc.: 2004.

COSO – *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.)*. **Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary.** United States of America: COSO, 1992. Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** Sumário Executivo: Estrutura. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf> Acesso em em 27 out. 2011.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** Técnicas de Aplicação. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006

INTOSAI. **Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI).** Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. GOV 9100 **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector.** 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. GOV 9130 *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management*. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: < <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em 27 out. 2011.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). *Auditing Standard No. 5 - An audit of Internal Control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*. Dispon. em <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx>. Acesso em 06 out. 2011.

U. S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **GAO-01-1008G** *Ferramenta de Gestão e Avaliação de controle Interno*. Government Accountability Office. 2001. Disponível na Biblioteca do curso.

_____. **GAO-01-1008G** *Internal Control Management and Evaluation Tool*. Aug. 2001. Disponível em <<http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>>. Acesso em 27 out. 2011.

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 4:
AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM
NÍVEL DE ATIVIDADES

JUNHO, 2012

Aula 4 - Avaliação de controles internos em nível de atividades

O que são atividades e o que significam riscos e controles internos em nível de atividades?

O que são processos organizacionais e quais os tipos de atividades que eles contêm?

De que maneira é realizada a avaliação de controles internos em nível de atividades?



Para responder a essas e a outras questões estudaremos, nesta aula, a avaliação de controles internos em nível de atividades, processos ou operações específicos, abordando os seus objetivos, as ferramentas e as atividades desenvolvidas em todas as etapas do processo de avaliação nesse nível.

Começaremos destacando a natureza e os objetivos desse tipo de avaliação e fazendo uma breve revisão sobre o que são atividades organizacionais e a forma como elas são representadas e estudadas: os processos organizacionais.

Em seguida, abordaremos as fases do processo de avaliação [planejamento, execução e relatório] destacando as principais atividades desenvolvidas em cada uma, incluindo o desenvolvimento e a aplicação de ferramentas e instrumentos de avaliação, a análise e comunicação de resultados obtidos.

Esta é a última aula do nosso curso.

Sumário

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 4 - AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ATIVIDADES.....	3
LISTA DE SIGLAS.....	5
1. INTRODUÇÃO	6
2. PROCESSOS ORGANIZACIONAIS	7
2.1. VISÃO SISTÊMICA DE UM PROCESSO.....	9
2.2. TIPOS DE ATIVIDADES CONTIDAS EM PROCESSOS	10
2.3. CATEGORIAS DE PROCESSOS	10
2.4. MODELOS DE REPRESENTAÇÃO DE PROCESSOS.....	13
3. METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO	13
3.1. PLANEJAMENTO	14
3.1.1. LEVANTAMENTO E DOCUMENTAÇÃO DO PROCESSO.....	15
3.1.2. VALIDAÇÃO DO PROCESSO.....	19
3.1.3. IDENTIFICAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES	20
3.1.4. PLANEJAMENTO DOS TESTES DE CONTROLE.....	26
3.2. EXECUÇÃO	30
3.2.1. TESTES DE CONTROLE.....	32
3.2.2. DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS	32
3.3. COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS	34
4. ACOMPANHAMENTO (<i>FOLLOW-UP</i>).....	35
SÍNTESE	36
REFERÊNCIAS.....	37

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- Planejar, executar e relatar avaliações de controle interno em nível de atividades, processos ou operações específicos.

Lista de Siglas

ACL – *Audit Command Language* (programa de computador que auxilia auditores na realização de testes em arquivos de dados).

Coso - *Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Tradway)

MPL – Matriz de Planejamento

MRC - Matriz de Riscos e Controles

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

GAO - *Government Accountability Office*. Instituição Suprema de Auditoria dos EUA.

Intosai - *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior)

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board* (EUA)

QACI – Questionário de Avaliação de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União. Instituição Suprema de Auditoria do Brasil

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

1. Introdução

No tópico “1. Visão geral do processo de avaliação”, da aula anterior, vimos que a avaliação de controles internos pode ocorrer em dois níveis. Lá estudamos a avaliação em nível de entidade, cujo objetivo, em síntese, é fazer uma avaliação global do sistema de controle interno da organização (ou de partes dela), para verificar se estão presentes e em funcionamento, trabalhando conjuntamente, todos os componentes da estrutura de controle interno.

Agora, estudaremos a avaliação de controles internos em nível de atividades específicas, às vezes também chamada avaliação do controle interno em nível operacional, cujo objetivo é avaliar se os controles internos, no nível operacional das atividades, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração. Em síntese, consiste em revisar objetivos-chave de processos e atividades neles contidas, identificar e avaliar riscos relevantes relacionados a esses objetivos, bem como os controles que a gestão adota para administrá-los.



Reveja o que são controles internos em nível de entidade e em nível de atividades, relendo o tópico 1.5.4, da aula 1, classificação de controles internos quanto ao nível de abrangência.

As expressões “em nível de entidade” e “em nível de atividades” demarcam as fronteiras de abrangência da aplicação da metodologia de avaliação de controles internos. O primeiro nível foca o sistema de controle interno em termos globais, abrangendo os controles em nível de entidade (*Entity-Level Control - ELC*), aqueles que formam a estrutura, dão o escopo e evidenciam o tom do ambiente no qual as atividades da organização são executadas e executam o seu monitoramento em alto nível. O segundo nível foca os controles transacionais (*Transacion-Level Control - TLC*), isto é, os controles em nível operacional das atividades, aqueles que incidem direta ou indiretamente sobre os processos, as atividades, operações ou sistemas específicos.

Para melhor sedimentação do seu entendimento sobre os dois níveis de avaliação do controle interno, recomendamos uma rápida releitura do tópico 1, da aula anterior. Vale destacar que a avaliação de controles internos em nível de processos (ou atividades) não prescinde da avaliação do controle interno em nível de entidade, sendo possível, e até comum, avaliações de controle realizadas exclusivamente sobre determinados processos específicos da organização, contudo, é mais pertinente preceder essas avaliações, pelo menos, de uma avaliação do componente ambiente interno da estrutura de controle, com vistas a compreender o ambiente organizacional no qual os processos estão inseridos.

Antes de prosseguir, faremos uma breve revisão a respeito do significado de atividades organizacionais e sobre a forma como elas são representadas e estudadas, a chamada visão de processos, abordando aspectos mínimos para a obtenção de uma compreensão essencial à realização de trabalhos de avaliação de riscos e controles internos em nível de atividades (ou de processos) organizacionais.

2. Processos organizacionais

Toda organização pode ser vista como uma coleção de processos que, de forma integrada, promovem a consecução dos objetivos, diretamente relacionados à sua missão. Essa ideia pode ser vislumbrada na figura abaixo.

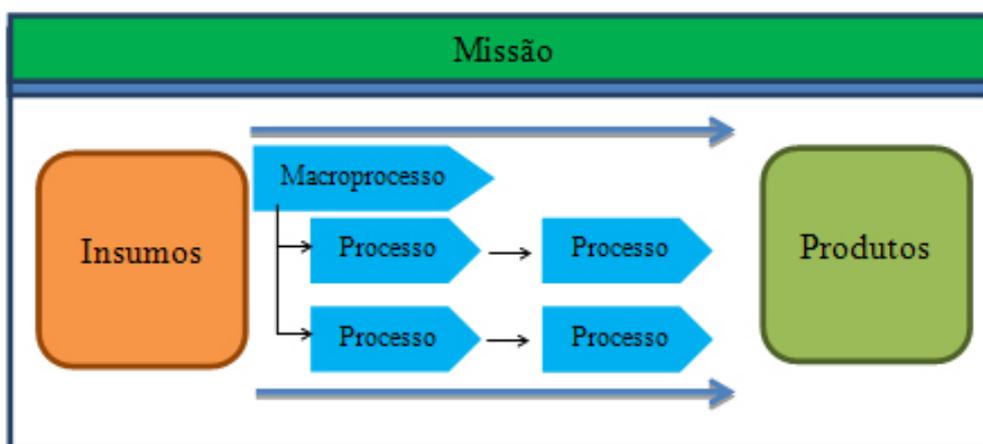


Figura 1: a organização vista como uma coleção de processos.

A figura ilustra a chamada visão de processos, que ajuda-nos a entender a organização como um todo. O desdobramento desta visão nas diversas atividades desenvolvidas pelos diferentes níveis da organização permite-nos visualizar a ação da entidade para cumprir a sua missão. Esse desdobramento é feito por meio de uma representação de processos.

Vejamos, então, o que significa processo, segundo algumas definições reconhecidas.

Processo

Conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transforma insumos (entradas) em produtos (saídas).	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (2005, N.3.4.1)
Conjunto de atividades, funções ou tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e que produzem algum resultado.	Metodologia IDEF0 - Integration Definition for Modeling of Process (1970, apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004, p.61)
Sequência de passos, tarefas e atividades que convertem entradas de fornecedores em uma saída, adicionando valor às entradas, transformando-as ou usando-as para produzir alguma coisa.	Dianne Galloway, em <i>Mapping Work Process</i> (1994, apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004, p.13)

As atividades de uma organização podem ser vistas sob diversas dimensões, dependendo do nível de agregação conveniente para um determinado propósito. Assim, é comum ouvirmos alguém perguntar: qual é a atividade da sua empresa? A resposta a essa pergunta representa o macroprocesso finalístico da organização.

Contudo, este macroprocesso pode ainda ser desdobrado em outros grandes processos, que também podem ser denominados macroprocessos, e daí por diante em processos, subprocessos, atividades e tarefas, representando uma hierarquia de atividades. Portanto, essas denominações são adotadas meramente por convenção, para delimitar as diversas dimensões que as atividades da organização assumem, as quais, genericamente, denominam-se processos.

Veja, na figura abaixo, como essas dimensões podem ser representadas.

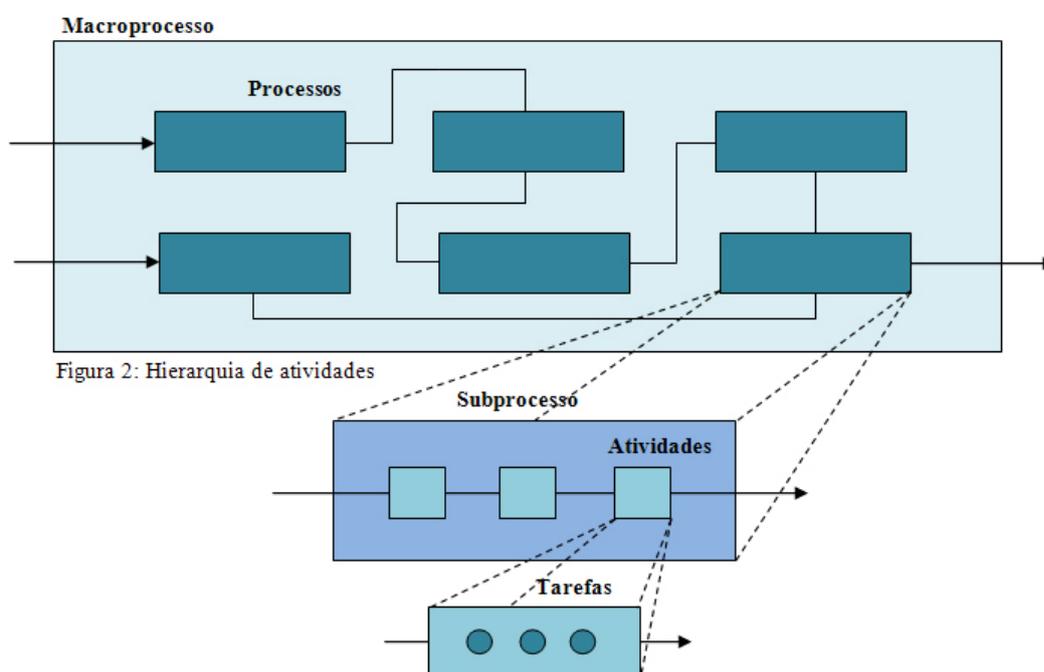


Figura 2: Hierarquia de atividades

A palavra ‘atividade’ é um termo genérico para expressar o trabalho que uma organização executa via processos organizacionais. Assim, processos, subprocessos e tarefas são tipos de atividade. Em sentido amplo, as atividades são representadas pelos processos organizacionais, que refletem os fluxos de trabalho cotidianos da organização. Porém, o termo atividade também é utilizado para se referir a desdobramentos menores de ações dentro dos processos, sendo a tarefa o menor desdobramento do trabalho executado em um processo.

Vejam como poderíamos enxergar essa hierarquia num processo bastante conhecido no setor público, o Processo de Licitação:

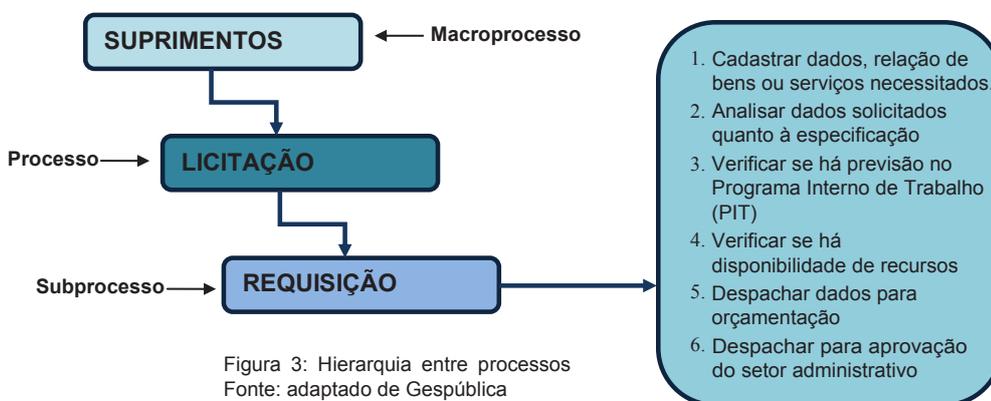


Figura 3: Hierarquia entre processos
Fonte: adaptado de Gespública

Figura 3: Hierarquia entre processos Fonte: adaptado de Gespública

2.1. Visão sistêmica de um processo

A figura abaixo apresenta a visão sistêmica de um processo genérico, na qual é possível perceber que são seis os seus elementos: fornecedores, insumos, requisitos, recursos de transformação, produtos e clientes.

Conhecer os elementos dos processos específicos que serão avaliados é um fator importante para o bom desenvolvimento dos trabalhos. O documento Padrões de Levantamento (BRASIL, 2011), em seu Anexo VI, traz um **formulário de identificação dos elementos do processo** que constitui uma boa ferramenta para a obtenção desse conhecimento.



Na biblioteca do curso, pasta Ferramentas para avaliação, disponibilizamos um arquivo contendo exemplos práticos de preenchimento dos anexos do documento Padrões de Levantamento.



Figura 4: Visão sistêmica de um processo

2.2. Tipos de atividades contidas em processos

Dentro de um processo coexistem dois tipos de atividades, cuja compreensão é de muita importância para os trabalhos de avaliação:

- **atividades de execução** (ou de consecução ou de transformação)
- **atividades de controle**

As atividades de execução integram diretamente o processo de transformação do insumo em produto. As atividades de controle, muito embora sejam parte do processo, não atuam sobre a transformação do insumo em produto, sendo executadas para garantir que as primeiras ocorram conforme os requisitos. Portanto, o foco das atividades de controle são as atividades de execução. Compreender essa diferenciação é importante para o adequado preenchimento da matriz de riscos e controles, que abordaremos mais adiante.

2.3. Categorias de processos

Os processos organizacionais recebem diversas classificações na literatura especializada. Para Porter (1947, p.36-37), as atividades de uma organização dividem-se em primárias e de apoio, sendo as primárias relacionadas diretamente ao cliente final, incluindo manuseio de insumos, processamento, promoção, entrega e sustentação do produto, e as de apoio todas aquelas que dão suporte às primárias: infraestrutura

da organização, administração de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisições. Esta classificação foi proposta juntamente com a ideia de cadeia de valor, até hoje muito utilizada como uma forma sistemática para o exame de todas as atividades desenvolvidas por uma organização e do modo como elas interagem.

Um modelo proposto por Oliveira (2009, p.23-27) e muito utilizado no meio empresarial, classifica os processos em três classes: primários ou de negócios, de apoio e gerenciais. Os **processos primários** são todos os que impactam o cliente externo. Os **processos de apoio** ajudam ou facilitam a execução dos primários e os **processos gerenciais** facilitam a execução dos dois primeiros, alocando, dirigindo e coordenando recursos e meios necessários ao bom desempenho organizacional.

Segundo ainda o mesmo modelo, os processos primários se subclassificam, consecutivamente, em processos chave e críticos, sendo os **processos chave** aqueles processos primários que apresentam alto custo para organização e alto impacto para os clientes externos, e **processos críticos** os processos chave que têm uma relação direta com a estratégia de negócio da organização, ou seja, os processos que estão diretamente alinhados com os objetivos estratégicos da organização, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional.

Adotaremos neste curso as categorias indicadas pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, no seu **Guia “d” Simplificação**. (BRASIL, ?), segundo o qual, os processos organizacionais podem ser classificados em duas categorias:

Processos Finalísticos

Ligados à essência do funcionamento da organização. São aqueles que caracterizam a atuação da organização e recebem apoio de outros processos internos, gerando o produto/serviço para o cliente ou usuário externo. Os processos organizacionais enquadrados nesta categoria estão diretamente relacionados aos objetivos da organização, dando suporte à sua missão. Em um Órgão Público, um típico processo finalístico poderia ser, por exemplo, ‘serviços ao cidadão’ (emissão de certidões, documentos, concessão de aposentadoria, benefícios e outros).

Processos de Apoio

Geralmente, produzem resultados imperceptíveis ao cliente ou usuário externo, mas são essenciais para a gestão da organização, garantindo adequado suporte aos processos finalísticos. Estão diretamente

relacionados à gestão dos recursos necessários ao desenvolvimento de todos os processos da instituição. Seus produtos e serviços se caracterizam por terem como clientes, principalmente, elementos pertinentes ao sistema (ambiente) da organização (contratação de pessoas, aquisição de bens e materiais, serviços de tecnologia da informação, execução orçamentário-financeira).

Englobam também os **processos gerenciais ou de informação e decisão**, aqueles diretamente relacionados à formulação de políticas e diretrizes para o estabelecimento e consecução de metas, bem como ao estabelecimento de métricas (indicadores de desempenho) e formas de avaliação dos resultados alcançados interna e externamente à organização (planejamento estratégico, gestão por processos e gestão do conhecimento são exemplos de processos gerenciais).

Processos críticos

Dentre os processos finalísticos e de apoio encontram-se processos denominados **processos críticos** que são aqueles de natureza estratégica para o sucesso institucional.

Observa-se, aqui, uma convergência parcial com os conceitos propostos por Oliveira (2009, p.23-27). Isto é, processos críticos têm uma relação direta com a estratégia de negócio da organização, alinhados com os objetivos estratégicos da organização, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional. Porém, para o Gespública, tanto os processos finalísticos como os de apoio podem ser considerados críticos (e não somente os primários, como sugere Oliveira).

Em síntese, segundo o Gespública, as características básicas das duas categorias de processo são as seguintes:

Processos Finalísticos	Processos de Apoio
<ul style="list-style-type: none"> • São ligados à essência do funcionamento da organização • São suportados por outros processos internos (isto é, pelos processos de apoio) • Resultam no produto ou serviço que é recebido pelo cliente externo ou usuário do serviço público 	<ul style="list-style-type: none"> • São centrados na organização e/ou nos gerentes • Viabilizam o funcionamento coordenado dos vários subsistemas da organização • Garantem o suporte adequado aos processos finalísticos • Estão relacionados aos processos decisórios e de informações • Incluem ações de medição e ajuste do desempenho da organização
<p>Exemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prestação de serviços ao cidadão • Concessão de aposentadorias • Concessão de benefícios • Emissão de certidões e documentos 	<p>Exemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Licitações • Execução orçamentário-financeira • Gestão de pessoas • Serviços de TI

2.4. Modelos de representação de processos

Denominam-se modelos de representação de processos as formas de representar a realidade de um processo por meio de modelos abstratos, como desenhos, diagramas, fluxogramas ou mapas de processo. Portanto, esses termos são usados como sinônimos para descrever um processo.

Existem diferentes tipos de modelos, assim como diversas técnicas, métodos e ferramentas para mapeamento e modelagem de processos. Muitas ferramentas tecnológicas oferecem uma variedade de recursos para descrever processos. Contudo, você não precisa ser um especialista nesta área para realizar um bom trabalho de avaliação de controles internos, muito embora a representação gráfica dos processos seja um fator importante.

O nível de detalhamento dos processos por meio de modelos de representação depende da profundidade do escopo da avaliação, porém, em qualquer caso, deve ser apenas o suficiente para permitir à equipe revisar os objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, identificar riscos relevantes a eles relacionados e os controles internos que a gestão adota para administrá-los. A abordagem de descrição de processos adotada no documento Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011) é, na grande maioria dos casos, suficiente para esses propósitos.

3. Metodologia de avaliação

Do estudo desenvolvido no tópico anterior, foi possível deduzir que avaliar controles internos em nível de atividades significa avaliar controles no nível das operações, isto é, no nível dos processos organizacionais da instituição. A questão que se coloca inicialmente é: **quais processos devem ser avaliados?**

Na aula 2, vimos que a Intosai (2004, p.23) chama a atenção para os objetivos e riscos chave da organização como uma maneira de identificar as áreas/atividades mais relevantes para as quais se devem dirigir esforços de avaliação dos riscos, bem como atribuir responsabilidades em relação ao seu gerenciamento. **Então, essa é a dica!**

Para decidir quais processos devem ser avaliados, primeiro é preciso perguntar:

- **Quais os objetivos-chave da organização?**

- Quais os processos que dão suporte a esses objetivos?
- Quais os riscos-chave relacionados a esses processos?

Esse processo de determinar quais processos devem ser avaliados denomina-se **priorização de processos críticos**. Conforme vimos no tópico anterior, o Gespública considera como críticos aqueles processos que têm uma natureza estratégica para o sucesso institucional, sejam eles finalísticos ou de apoio.



Relatório, Voto e Acórdão
1.838/2010-Plenário,
disponível na biblioteca
do curso, pasta Material
complementar.

Em geral, o processo de priorização ocorre em fase anterior à de planejamento do trabalho de avaliação. Em auditorias internas, ele acontece normalmente durante a elaboração do planejamento anual de atividades. No TCU, tipicamente, essa decisão pode ocorrer em função de levantamentos anteriores (ver NAT, 71) ou de outros eventos que venham ao conhecimento do Tribunal por meio de outras ações de controle externo como, por exemplo, a que deu origem ao **Acórdão 1.838/2010-Plenário**. Neste caso, um processo de contas no qual se apontavam irregularidades recorrentes em determinados processos da unidade jurisdicionada. O relator, então, determinou que se fizesse uma avaliação dos controles internos dos referidos processos para identificar as deficiências que estavam dando causa às irregularidades. O Acórdão proferido fixou prazo para que a administração da entidade apresentasse planos de ação com vistas a sanar as deficiências constatadas na avaliação.

Conforme já estudamos na aula 1, a avaliação de controles internos também é utilizada para determinar a extensão e o alcance de auditorias, podendo ser realizada antes (NAT, 71) ou na fase de planejamento do trabalho de auditoria (NAT, 71.1). Porém, a avaliação que abordaremos nesta aula é aquela em que os controles internos constituem o próprio objetivo da auditoria.

3.1. Planejamento

A fase de planejamento de uma avaliação de controles internos em nível de atividades envolve a identificação dos objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, dos riscos relevantes relacionados e dos respectivos controles que a gestão adota para gerenciar os riscos.

A partir desse conhecimento preliminar, a equipe decidirá quais controles serão avaliados, a extensão dos exames, e planejará os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de desenho e de efetividade operacional que, como já vimos anteriormente, consiste em verificar se os controles estão adequadamente concebidos

na proporção requerida pelos riscos, sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração.

Podemos, então, vislumbrar as seguintes etapas de atividades na fase de planejamento:



A seguir, o detalhamento e as orientações para cada uma dessas etapas.

3.1.1. Levantamento e documentação do processo

Consiste na obtenção e registro de informações sobre o processo cujos riscos e controles serão avaliados, com o objetivo de desenvolver um adequado conhecimento para solidificação da base de avaliação. Nessa etapa devem ser identificados e compreendidos os objetivos-chave do processo. Deve-se, ainda, entender as atividades nele contidas e a sequência em que são executadas, o volume de trabalho, a duração do ciclo de execução e a frequência de problemas.

Nesta fase, geralmente são empregadas as seguintes técnicas de coleta de informações:

- exame documental - leitura de manuais de procedimentos internos;
- entrevistas com funcionários e gestores;
- workshops;
- observação direta de operações.

Para entender a sequência, os eventos e as atividades de um processo, devem-se entrevistar tanto os gestores mais graduados como os responsáveis diretos pelo processo e, ainda, os próprios funcionários que executam as atividades rotineiramente e operam os controles respectivos, detentores de informações fidedignas de como o processo se desenvolve na prática.

Primeiramente, devem-se entrevistar os gestores, que melhor definem os objetivos dos processos, em seguida a pessoa que conhece

a execução de todo o processo, isto é, o responsável pelo processo. Caso isso não seja possível, o auditor deve entrevistar os executores das atividades relevantes de cada etapa do processo.

Salienta-se que não será em uma única entrevista que o auditor conseguirá mapear todo o processo e seus respectivos controles. Ao final da entrevista, portando, deve-se prevenir o entrevistado sobre a possibilidade de haver necessidade de esclarecimentos adicionais, pois é comum aparecerem dúvidas sobre determinados pontos quando da documentação do processo e o auditor não deve eximir-se de entrar em contato com o entrevistado para saná-las, pois esta fase é de extrema importância para o resultado final do trabalho. Se o auditor não detiver o conhecimento completo do processo, a qualidade do trabalho será prejudicada.

É possível que a entidade auditada possua fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados. Nesses casos, o auditor terá seu trabalho minimizado, já que deixará de executar, na íntegra, a etapa de levantamento e documentação, passando direto para a etapa de validação do processo.

No levantamento, é imprescindível que sejam obtidas as seguintes informações:

- visão do gestor máximo em relação aos objetivos-chave do processo e importância dele em relação à continuidade dos negócios e atividades e ao cumprimento de objetivos finalísticos, considerando impactos como danos à imagem institucional, perdas financeiras e afetação da qualidade dos produtos ou serviços prestados.
- riscos inerentes, mesmo que considerados satisfatoriamente mitigados por controles;
- indicadores, dados e números envolvidos (valores, quantidades, pessoas etc.);
- políticas, normas, procedimentos e regulamentação afetos ao processo;
- interfaces do processo com os demais processos da entidade.

As informações obtidas durante o levantamento do processo podem ser documentadas mediante uma ou mais de uma das três formas a seguir:

- fluxogramas ou mapas de processo;
- questionários de avaliação de controles internos em conjunto com a forma anterior;
- memorandos descritivos para acrescentar detalhes importantes à compreensão das informações documentadas pelas duas formas anteriores.

Ao documentar um processo, o auditor deve observar os seguintes critérios:

- apresentar todas as atividades em forma lógica e sequencial;
- consignar a área, o cargo ou o papel das pessoas que praticam as operações, executam os controles e dos responsáveis pela área.
- registrar todos os documentos emitidos e controles mantidos (relatórios, formulários etc.), de preferência obtendo cópia para juntar aos papéis de trabalho;
- registrar os arquivamentos, inclusive magnéticos, e a forma de seu controle.

Ao final dessa etapa, espera-se que a equipe tenha obtido e registrado informações suficientes para detalhar e descrever o processo. (Os aspectos que devem ser abordados no detalhamento de um processo constam dos itens 30 e 43 dos Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011). Um diagrama de blocos associado com um formulário de identificação dos elementos do processo, conforme exemplificado no Anexo VI desse documento técnico do TCU, é suficiente para auxiliar à equipe a desenvolver a matriz de riscos e controles, que trataremos mais adiante).

A depender das circunstâncias específicas, a equipe pode considerar a utilização de outras formas de documentação especialmente nos casos em que a entidade auditada não possua fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados. Um fluxograma de processo fornecido pela entidade ou elaborado pela equipe, como o exemplificado a seguir, pode ser útil para fazer o registro preliminar de percepções de risco a serem posteriormente avaliados durante a elaboração da matriz de riscos e controles.

Processo: Conceder crédito

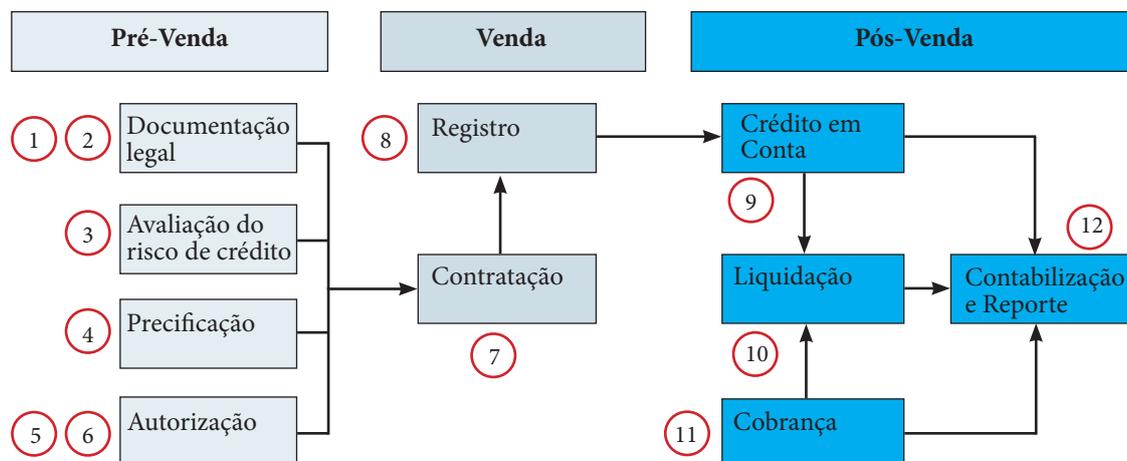


Figura 5: Fluxograma de Processo

Fonte: Adaptado de Castanheira, 2007. Elaborado a partir de Deloitte & Touche (2003:13)

Exemplos de riscos identificados nas atividades descritas no fluxograma acima:

1. Documentação falsa
2. Documentação incompleta
3. Erro na avaliação do risco (sub ou superavaliação)
4. Precificação não equivalente ao nível de risco
5. Excesso nos limites autorizados
6. Autorização em desacordo com a política de crédito
7. Erros na formalização do contrato
8. Erros na introdução/captura de dados
9. Erros no crédito devido ao evento anterior
10. Liquidação com atraso ou não realizada
11. Mau acompanhamento
12. Erros de contabilização

Observe que o fluxograma é uma maneira de entender o fluxo, os eventos e a sequência das atividades, fornecendo uma visão geral do processo e permitindo a identificação preliminar de alguns possíveis eventos de risco no nível das atividades. Contudo, não apresenta todas as informações mencionadas anteriormente como necessárias, devendo a equipe elaborar memorandos descritivos para acrescentar detalhamentos importantes à compreensão das informações documentadas por essa forma.

3.1.2. Validação do processo

Uma vez levantado e documentado o processo, deve-se proceder a sua validação, que é o procedimento de confirmação pelo qual o auditor assegura que o processo, tal como foi registrado, é o que está sendo efetivamente praticado. Não é incomum o processo ser descrito pela entidade de uma forma ideal e, na prática, ser executado de maneira diferente. Essa validação pode seguir os dois passos descritos a seguir.

Procedimento de confirmação

Uma maneira de realizar o procedimento de confirmação, conhecida como “passar através do processo”, consiste em selecionar um pequeno número de transações aleatórias, um produto ou resultado do processo e perpassar todo o seu caminho de obtenção, inspecionando todos os registros e documentos para verificar se realmente ocorreu, na prática, o que foi descrito pelos gestores e funcionários.

Esse procedimento também pode ser feito por meio de observação direta da realização das atividades pelos funcionários, quando possível, complementada por inspeção de documentos e registros efetivados.

Confirmação do responsável pelo processo

Uma vez que o processo documentado será alvo de avaliação e considerando que ninguém gosta de ter seus procedimentos criticados, pode ser importante, para evitar questionamentos futuros (“não é essa a forma como realizamos essa atividade”), que o auditor obtenha o “de acordo” do responsável em relação ao processo documentado. Para tanto, deve-se imprimir o fluxograma, mapa de processo, questionário de avaliação preenchido ou memorando descritivo, conforme o caso, e solicitar confirmação do responsável de que processo documentado corresponde ao que é efetivamente praticado pela organização.

Quando a entidade auditada já possuir fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados, o auditor pode utilizar

a documentação fornecida pela entidade e deixar de executar a etapa de levantamento e documentação, porém deverá realizar a etapa de validação do processo, pois é muito comum que a documentação de processos se encontre desatualizada em relação ao que ocorre na prática. Na validação, o auditor deve promover as alterações necessárias para que a realidade seja refletida.

3.1.3. Identificação de objetivos, riscos e controles

Na etapa de levantamento e documentação foram identificados e compreendidos os objetivos-chave do processo, bem como os riscos relevantes a eles relacionados. Assim, por exemplo, em um processo de compras, as seguintes informações já terão sido obtidas:

PROCESSO COMPRAS	
Objetivos-chave do Processo	Riscos relacionados
Manter níveis adequados de matéria-prima	Sazonalidades; disfunções de mercado
Com qualidade	Matéria-prima fora de especificações
No tempo da linha de produção	Entregas em atraso; problemas de logística
A custos competitivos	Preços discrepantes; risco de taxas de câmbio

Observe que aqui os objetivos e os riscos são os do processo como um todo. Na matriz de riscos e controles, que veremos mais adiante, os objetivos e riscos são os relacionados às atividades desenvolvidas dentro do processo.

Essas informações expressam a visão do gestor máximo em relação aos objetivos-chave do processo e revelam que alguns riscos no nível desses objetivos dependem mais da habilidade da administração em tomar decisões estratégicas e operacionais do que, propriamente, de controles internos. Isso nos leva a compreender que a avaliação de controles é uma maneira de verificar, embora parcialmente, como uma organização é administrada. Nada obstante, o controle não constitui tudo que é envolvido numa administração e não tem como função prevenir a tomada de decisões estratégicas e operacionais incorretas. As decisões sobre que ação tomar são aspectos de administração que estão além do conceito de controle (FEBRABAN, 2003, p.75).

Todavia, as pessoas executam suas atividades guiadas pela compreensão dos objetivos a serem alcançados, apoiando-se nas informações, nos recursos e nas habilidades de que dispõem. Por essa razão, os objetivos-chave dos processos são importantes para se entender a lógica de estruturação de suas atividades e o porquê dos controles internos a ele. São os objetivos-chave do processo que amalgamam as atividades desenvolvidas no seu interior.

Assim, nesta etapa da fase de planejamento, o trabalho da equipe consiste em, orientando-se pelos objetivos-chave do processo, identificar os objetivos-chave das atividade relevantes que nele são desenvolvidas, os riscos-chave relacionados ao atingimento desses

objetivos e os respectivos controles adotados pela gestão com o intuito de administrá-los.

Para realizar essa etapa do planejamento, a equipe se apoiará na Matriz de Riscos e Controles (MRC) ilustrada na figura a seguir, conforme orientações subsequentes.

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES									
TC n°		Fiscalis n°							
ENTIDADE: declarar o nome do órgão/entidade auditado.									
PROCESSO: nome do processo objeto da avaliação.									
OBJETIVOS-CHAVE DO PROCESSO: descrever qualitativa e/ou quantitativamente os objetivos-chave do processo.									
ÁREA ou AGENTE	ATIVIDADES RELEVANTES	OBJETIVOS-CHAVE DA ATIVIDADE	RISCOS	RISCO INERENTE			ATIVIDADES DE CONTROLE		TESTES DE CONTROLE
				P ¹	C ²	N ³	DESCRIÇÃO	RESPONSÁVEL	
1	2	3	4	5			6	7	8
Elaborado por:									/ /
Revisado por:									/ /
Supervisionado por:									/ /

¹Probabilidade

²Consequência

³Nível de Risco (PxC)

Figura 6: Matriz de Riscos e Controles - MRC

Apoiando-se na documentação do processo validado (fluxogramas, mapas de processo etc.), conforme anteriormente abordado, a equipe passa à elaboração da MRC, papel de trabalho no qual fará os seguintes registros, em relação às atividades identificadas como mais relevantes no processo:

Orientações para preenchimento da Matriz de Riscos e Controles	
1	Área ou agente responsável pela atividade de execução (consecução ou transformação), indicada na coluna seguinte.
2	Nome ou descrição da atividade (subprocesso, atividade, tarefa ou etapa do processo).
3	Descrição dos objetivos-chave da atividade.
4	Identificação dos eventos de risco que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos-chave da atividade. Uma mesma atividade pode estar sujeita a vários riscos (operacionais, conformidade etc., cf. categorias Coso/Intosai).
5	Probabilidade, consequência e nível de risco decorrente, resultante da avaliação realizada em conjunto com gestores e operadores do processo, que melhor conhecem os riscos inerentes aos seus processos de trabalho.
6	Descrição das atividades de controle existentes para prevenir ou detectar a materialização dos eventos de risco identificados no item 4.
7	Áreas ou agentes responsáveis pela execução das atividades de controle.
8	Coluna destinada ao registro da decisão da equipe quanto a quais controles serão avaliados, para referenciar os procedimentos de testes de controle planejados (ligação com a matriz de planejamento) e para indicação de seus resultados, após realizados.

Quando se divide o processo em suas principais atividades de execução, dispondo-as em forma lógica e sequencial na MRC, fica mais fácil identificar os riscos relacionados aos objetivos de cada atividade que, em uma visão global, poderiam passar despercebidos, bem como os controles adotados em função desses riscos ou a inexistência deles, permitindo à equipe fazer uma avaliação preliminar de adequação dos controles internos, de modo a determinar a extensão dos exames e os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de controle.

Na elaboração da MRC, a equipe deve tomar alguns cuidados essenciais à sua adequação, conforme descrito a seguir.

Distinguir atividades de execução das de controle

Na coluna 2, indicar apenas as atividades de execução, aquelas voltadas para a consecução do processo, para a transformação do insumo em produto. O que normalmente resulta dessas atividades dentro de um processo é um produto intermediário que servirá de insumo, entrada ou condição para a execução de uma atividade subsequente. As atividades de controle, que visam a assegurar o cumprimento dos objetivos e requisitos estabelecidos para as de execução, devem ser indicadas em coluna própria (6 e 7).

Considerar os riscos nas quatro categorias

No processo de identificação de riscos (coluna 4), ou seja, de identificação dos eventos que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos-chave das atividades, deve-se considerar todas as quatro categorias de risco do Coso/Intosai. Deve-se, portanto, refletir sobre o que pode dar errado na atividade que possa impactar a:

- eficiência, eficácia e efetividade operacional (execução ordenada, ética e econômica das operações);
- integridade e confiabilidade das informações produzidas e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de accountability;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Não considerar ausência ou ineficácia de controles como risco

O risco não pode ser entendido como a ausência ou ineficácia de controles, pois o risco é inerente ao processo, independentemente dos controles implementados. Assim, controles inexistentes ou falhos apenas aumentam a probabilidade de materialização dos riscos já existentes. Em regra, risco deve representar o problema e controle a solução. Assim, a ausência de segregação de funções não é risco, mas os problemas que disso decorrem, sim.

Não considerar o não atingimento de objetivos como risco

A descrição do risco deve explicitar o que pode dar errado na operação, indicando claramente os eventos que podem levar ao não atingimento de objetivos. Assim, se o objetivo de uma operação é atender 30% da população, um risco não pode ser descrito como uma negativa desse objetivo, isto é, “não atender 30% da população”.

Elaborar a MRC em conjunto com gestores e operadores do processo

A elaboração da MRC é uma parte da fase de planejamento do trabalho que exige uma intensa interação da equipe com os gestores e agentes das áreas abrangidas pelo processo. São eles que melhor conhecem as atividades, seus riscos inerentes e o modo de tratá-los. Portanto, uma parte significativa dessa etapa da avaliação deve ser realizada em campo.

Seguir as seguintes orientações na avaliação dos riscos inerentes

A coluna 5 da MRC apresenta três subcolunas, com os seguintes elementos a seguir, que devem ser preenchidas com auxílio das tabelas subsequentes:

Probabilidade: é a chance de algo acontecer. Deve ser graduada em função da possível frequência de ocorrência do evento de risco descrito na coluna anterior. Segundo a NBR ISO GUIA 73 (ABNT, 2009, p.5), a probabilidade é a medida da chance de ocorrência expressa como um número entre 0 e 1, onde 0 é a impossibilidade e 1 é a certeza absoluta.

Consequência: é o resultado de um evento que afeta os objetivos (ABNT, 2009, p.5).

Nível de Risco: magnitude de um risco, expressa em termos da combinação das consequências e de suas probabilidades (ABNT, 2009, p.6).

Para facilitar a interação da equipe com gestores e operadores do processo, são desenvolvidas **escalas de probabilidades e consequências**, como as exemplificadas a seguir, adaptadas da publicação Metodologia de Auditoria Interna com Foco em Riscos (FEBRABAN, 2003, p.109 a 113).



Escalas de probabilidades, consequências e níveis de risco.

Escala de Probabilidades

Veja outro exemplo de escalas de probabilidades, consequências e nível de riscos (da Receita Federal do Brasil), disponível na biblioteca do curso, pasta Ferramentas para avaliação.

Frequência	Significado	Expressão
Raríssima	Evento extraordinário para os padrões conhecidos da gestão e operação do processo. Embora possa assumir dimensão estratégica para a manutenção do processo, não há histórico disponível de sua ocorrência.	0,10
Rara	Evento casual, inesperado. Muito embora raro, há histórico de ocorrência conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	0,35
Eventual	Evento usual, corriqueiro. Devido à sua ocorrência habitual, seu histórico é amplamente conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	0,70
Frequente	Evento se reproduz muitas vezes, se repete seguidamente, de maneira assídua, numerosa e não raro de modo acelerado. Interfere de modo claro no ritmo das atividades, sendo evidentes mesmo para os que conhecem pouco o processo.	1,00

Ao discutir a probabilidade de ocorrência com gestores e operadores do processo, a equipe deve lembrá-los de que não se deve levar em conta os controles existentes, pois o que está sendo avaliado é o risco inerente. É importante ter isso bem claro, uma vez que a tendência do gestor é sempre puxar a avaliação da probabilidade para baixo, dado os seus controles formais. A utilização dos significados qualitativos constantes da escala acima na comunicação com os gestores e operadores do processo, durante os workshops ou as entrevistas do trabalho, objetiva mitigar essa tendência.

Escala de Consequências

Impacto	Significado	Expressão
Irrelevante	Degradação na operação do processo, porém causando impactos mínimos para a instituição (em termos financeiros, danos à imagem, afetação da qualidade de produtos e serviços).	10
Pouco relevante	Degradação na operação do processo, causando pequenos impactos para a instituição.	20
Relevante	Interrupção do processo, causando impactos significativos para a instituição, porém passíveis de recuperação.	50
Muito relevante	Interrupção do processo, causando impactos irreversíveis para a instituição.	100

Da combinação de probabilidades e consequências das escalas anteriores, obtém-se os níveis de risco.

Níveis de Risco

Consequência	AVALIAÇÃO DO RISCO			
	Muito relevante	MÉDIO	ALTO	EXTREMO
Relevante	BAIXO	MÉDIO	ALTO	EXTREMO
Pouco relevante	INSIGNIFICANTE	BAIXO	MÉDIO	ALTO
Irrelevante	INSIGNIFICANTE	INSIGNIFICANTE	BAIXO	MÉDIO
	Raríssima	Rara	Eventual	Frequente
	Probabilidade			

A utilização da ‘Expressão’ numérica da frequência e do impacto nas escalas de probabilidades e consequências tem por objetivo traduzir as percepções qualitativas em valores, de modo que o nível do risco avaliado também resulte numa expressão numérica, produto da multiplicação da expressão da frequência pela do impacto. Esse recurso é muito útil quando se utiliza sistemas informatizados, bancos de dados ou planilhas eletrônicas para apoiar a elaboração de MRC, pois facilita a ordenação das atividades rapidamente, segundo os níveis de risco avaliados. A hierarquização, assim obtida, ajuda à equipe no processo decisório de determinar as atividades que terão seus controles avaliados, a extensão dos exames e dos procedimentos que serão aplicados.

Caso a equipe disponha de levantamento anterior, com matriz de riscos e avaliação simplificada de risco realizadas conforme o Anexo VII dos Padrões de Levantamento do TCU, (BRASIL, 2011), esse poderá ser o ponto de partida da fase de planejamento do trabalho, restando à equipe identificar e priorizar as atividades de controle que serão avaliadas

e desenvolver o planejamento dos testes de controle, essa última etapa tratada a seguir.

3.1.4. Planejamento dos testes de controle

Antes de iniciarmos o estudo desta etapa, lembramos que o conhecimento desenvolvido no tópico 2.1.3, da aula 3 - Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação, também é aqui aplicável, em maior ou menor intensidade. Portanto, só abordaremos agora aspectos complementares específicos como, por exemplo, os relacionados à matriz de planejamento, tratados mais adiante. Devendo o aluno recorrer àquele tópico, sempre que necessário.

Os trabalhos desta etapa são iniciados pela determinação das atividades de controle, dentre aquelas identificadas na MRC, que serão testadas no nível das transações. Essa decisão, como se pode perceber do estudo da etapa anterior, é guiada prioritariamente pelo nível de risco avaliado, contudo o julgamento profissional da equipe também deve ser considerado na escolha.

Executar testes no nível de transações significa que o auditor deve determinar uma população ou amostra de produtos, registros ou documentos resultantes do processo, de forma a verificar se as atividades de controle identificadas na MRC estão adequadamente concebidas e sendo efetivamente seguidas e aplicadas de maneira uniforme para todas as operações ao longo do tempo, e se estão surtindo os resultados esperados.

Existem casos em que a população total pode ser avaliada, especialmente quando a atividade é informatizada, utilizando ferramentas de extração de dados como, por exemplo, o ACL (programa de computador que auxilia auditores na realização de testes em arquivos de dados) etc. Caso não seja possível testar a população total, uma amostra, determinada por critérios estatísticos ou por julgamento profissional, deve ser selecionada. Quando o escopo do trabalho exigir a generalização dos resultados, deve ser examinada toda a população ou uma amostra representativa dela (NAT, 159.1).

O direcionamento de testes por meio de julgamento profissional ocorre quando a equipe define a amostra selecionando operações por meio de critérios como valores mais elevados, datas mais antigas, realizadas dentro de um determinado período etc. Nestes casos, não será possível a generalização dos resultados. As conclusões aplicar-se-ão exclusivamente aos elementos examinados (NAT, 159.2).

Assim, nesta etapa da fase de planejamento, o trabalho da equipe consiste em determinar as atividades de controle que serão testadas, a população ou a amostra de operações que serão submetidas a testes, orientando-se pela MRC, bem como em desenvolver os procedimentos de auditoria que conduzirão a equipe na aplicação dos testes.

Uma boa maneira de documentar procedimentos de auditoria é mediante uma Matriz de Planejamento (MPL), documento utilizado no TCU para organizar e sistematizar o planejamento dos trabalhos. A MPL ilustrada na figura a seguir traz referências às orientações subseqüentes.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO					
TC nº		Fiscalis nº			
ÓRGÃO/ENTIDADE: declarar o nome do órgão/entidade fiscalizado.					
OBJETIVO: Avaliar a adequação e a efetividade operacional dos controles internos do processo (nome do processo).					
ATIVIDADES DE CONTROLE	FONTES DE INFORMAÇÃO	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO	MEMBRO RESPONSÁVEL	PERÍODO	POSSÍVEIS DEFICIÊNCIAS
Elaborado por:					/ /
Revisado por:					/ /
Supervisionado por:					/ /

Figura 7: Matriz de Planejamento (Fonte: adaptado de TCU, 2010a)

Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento	
1	Indicar o número lançado na coluna 'Testes de Controle' da MRC (referência cruzada) e a descrição da 'Atividade de Controle' (respectivamente, colunas 8 e 6 da MRC).
2	Indicar as fontes das informações. Atente que os responsáveis pelas atividades de controle, indicados na coluna 7 da MRC são fontes relevantes das informações requeridas.
3	Detalhar as tarefas que serão executadas na realização dos testes de modo suficiente a não gerar dúvidas ao executor, indicando a população ou a amostra, os aspectos a serem abordados (ver tópico seguinte), bem como as técnicas a serem utilizadas (e instrumentos de avaliação), seguindo, no que couber, as instruções constantes do item I.3, das OAC.
4	Indicar o membro da equipe que será responsável pela execução do procedimento.
5	Indicar o período reservado para a execução de cada procedimento.
6	Indicar as possíveis deficiências que poderão ser encontradas mediante a aplicação dos procedimentos planejados (testes de controle).

Aspectos a serem abordados nos testes de controle

É importante lembrar que segundo a Intosai (2004, p.46), a avaliação do controle interno implica (dentre outros aspectos):

- *avaliar a adequação do desenho do controle;*
- *determinar, mediante testes, se os controles são eficazes;*

Assim, os procedimentos de auditoria desenvolvidos para testar as atividades de controle devem contemplar esses dois aspectos, que significa verificar: se os controles internos (atividades de controle) estão adequadamente concebidos e sendo efetivamente seguidos e aplicados de maneira uniforme para todas as operações ao longo do tempo, e se estão surtindo os resultados esperados.

Em outras palavras, os procedimentos devem abordar os aspectos relacionados à formalização das atividades de controle, se isto for uma condição necessária, ou seja, a disposição das políticas e dos procedimentos de controle em manuais (controles indiretos ou abrangentes em nível de atividades), bem como sua atualização e divulgação e, ainda, a sua pertinência com a magnitude do risco avaliado, efetiva observância e aplicação uniforme a todos as operações ao longo do tempo.

Escalas para pontuação e interpretação de resultados de testes de controle

Ao planejar testes de controle, a equipe deve definir a maneira como irá avaliar os seus resultados. Na aula anterior, foram desenvolvidas escalas para pontuação de julgamentos e interpretação de resultados. Tais escalas, conforme aplicável, podem ser utilizados para pontuar e interpretar testes de controle em nível de atividades. Além disso, a equipe pode considerar desenvolver uma escala como a exemplificada a seguir, levando em conta o número de ocorrências em relação à população ou amostra examinada.

%	Pontuação	Avaliação
0 a 10	5	Eficaz
11 a 20	4	Bastante Eficaz
21 a 50	3	Eficácia mediana
51 a 80	2	Pouco Eficaz
81 a 100	1	Ineficaz

Testes de controle por meio de QACI

A metodologia de avaliação até aqui apresentada é consistente com a lógica do modelo de gerenciamento de riscos proposta pelo Coso II (ver tópico 2.1, da aula 2), cuja síntese pode ser descrita como a seguir.

Tendo por norte os objetivos-chave dos processos, identificam-se os objetivos-chave das atividades mais relevantes e os riscos-chave relacionados a esses objetivos. Em seguida, os riscos identificados são avaliados sob a perspectiva de probabilidade e consequência de sua ocorrência e, então, já dispondo de um referencial prévio do nível de risco avaliado, os auditores procuram identificar as atividades de controle estabelecidas pela gestão como forma de responder a tais riscos. Todo esse trabalho é realizado tendo por suporte e como instrumento de documentação a matriz de riscos e controles.

Guiando-se pelo nível de risco avaliado e pelo julgamento profissional preliminar em relação à adequação das atividades de controle para mitigar os riscos identificados, a equipe então decide quais delas terão efetividade operacional avaliada mediante testes de controle em nível de transações, das quais se seleciona uma amostra por critérios estatísticos ou por julgamento profissional para esse fim.

Dada à amplitude desse método, ele é bastante adequado para ser utilizado pela auditoria interna em interação com os próprios gestores e responsáveis pelos processos e atividades avaliados, contudo, devido às limitações de escopo e de disponibilidade de tempo e recursos, nem sempre é possível a sua utilização pelos auditores externos e pelas EFS, que, usualmente, lançam mão de métodos mais simplificados e mais rápidos de serem aplicados, principalmente aqueles baseados em questionários de avaliação de controle interno (QACI), cuja técnica de elaboração descrevemos a seguir.

As questões que compõem os QACI refletem práticas esperadas no que tange às atividades de controle interno incidentes sobre os processos organizacionais, de modo que as respostas SIM indicam que a organização avaliada executa a boa prática e NÃO representa uma deficiência de controle. Pode-se ainda utilizar, ao invés de respostas do tipo SIM/NÃO, escalas para graduar o nível de aderência às boas práticas ou de não conformidade a elas, como apresentadas na aula 2, página 16, especialmente as de número 2 e 3. Ao utilizar a opção de respostas do tipo SIM/NÃO, o auditor necessita relativizar a sua constatação na coluna “Observações/Comentários”, enquanto ao utilizar a opção de escalas, essa relativização fica evidente no QACI, restando ao auditor fazer o registro dos fatos e referenciar as evidências que sustentam a sua avaliação.

Incluimos na biblioteca do curso dois exemplos de QACI contendo as mesmas questões, demonstrando a utilização dessas duas opções de resposta.

[Acesse aqui o QACI do tipo SIM/NÃO](#)

[Acesse aqui o QACI com escala de avaliação](#)

Um cuidado que o auditor deve ter ao utilizar QACI é que, embora a sua forma de aplicação seja substancialmente por meio de técnica de entrevista, ele não deve ser confundido com um roteiro de entrevista. As questões contidas num QACI refletem critérios que se quer avaliar e esta avaliação é responsabilidade do auditor, portanto não basta perguntar e anotar a resposta. O auditor deve explorar a questão de maneira suficiente a formar sua convicção a respeito da adequação ou não da situação ao critério avaliado.

Outra diferença significativa do QACI para a entrevista pura e simples é a necessidade de se comprovar a resposta obtida, o que pode ser feito por meio de um documento, uma página da internet impressa, uma planilha de controle, a confirmação da resposta por outro servidor ou mesmo a observação do fato pelo auditor. Uma vez obtida a comprovação pertinente, a resposta como um todo deverá ser avaliada pelo auditor que, utilizando o seu julgamento profissional, atribuirá a nota correspondente, no caso de QACI com escala ou, no caso de QACI SIM/NÃO, confirmará ou não o cumprimento da prática no processo avaliado.

Na metodologia de avaliação anteriormente apresentada, de maior amplitude, os testes de controle em nível de transações foram planejados utilizando-se da ferramenta Matriz de Planejamento. No caso da utilização de QACI, cabe à equipe de auditoria avaliar a necessidade de utilização desse instrumento para descrever os testes em profundidade ou se eles poderão ser descritos no próprio QACI, sem prejuízo da boa técnica de documentação do planejamento ou da compreensão do que deve ser feito.

3.2. Execução

As atividades desenvolvidas nesta fase não diferem muito daquelas descritas na aula anterior, referente à fase de execução da avaliação em nível de entidade. Porém, dada a sua relevância, reafirmaremos os principais aspectos, para evitar que o participante retorne àquela aula para consultá-los.

O sucesso desta fase depende de quão bem tenha sido desenvolvida a anterior. Por isso, é importante que todo o trabalho de planejamento

tenha sido adequadamente revisado e supervisionado por pessoas com perfil e competência profissional adequados e tenha recebido a importância devida (NAT, 95), pois, nesse tipo de trabalho, a qualidade do planejamento é condição fundamental para o alcance dos objetivos.

Para iniciar a fase de execução, a equipe deve ter concluído a elaboração das matrizes de riscos e controles e de planejamento (e/ou QACI), conforme abordado no tópico anterior, e organizado todas as atividades em um plano de trabalho bem delineado, incluindo:

1. Uma agenda de visitas, um plano de reuniões e um cronograma de desenvolvimento conjunto dos trabalhos, que deverão, sempre que possível, ser propostos e homologados junto aos gestores e agentes da entidade, bem como das áreas e das atividades que terão seus processos avaliados.
2. O roteiro da apresentação a ser feita para os gestores e demais agentes da governança da instituição, esclarecendo os objetivos, o escopo e a sequência sugerida para os trabalhos, evidenciando a necessidade de participação e colaboração dos vários profissionais da entidade auditada que deverão ser envolvidos no trabalho de avaliação.
3. A homologação do planejamento pelo supervisor da auditoria.

Nesta fase, a equipe aplicará os testes de controle planejados, coletará evidências, desenvolverá as constatações da avaliação e documentará o trabalho realizado, observando todas as normas, métodos e padrões de trabalho estabelecidos pelo TCU.

Os trabalhos devem ser iniciados com uma reunião de apresentação aos gestores, responsáveis e demais agentes da governança (item 2, acima), nos termos previstos em NAT, 82 e 85.

Durante a execução dos trabalhos, os auditores devem abster-se de fazer comentários ou críticas de qualquer espécie em relação aos objetos de avaliação, nem mesmo em relação àqueles que apresentem oportunidades de melhoria, deixando para se pronunciar apenas no relatório. Não obstante, a equipe deve demonstrar que o objetivo maior do trabalho é contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos controles internos estabelecidos para o alcance dos objetivos da organização, obtendo, assim, uma atitude de parceria.

Um aspecto que merece tratamento cuidadoso é a eventual constatação de desvios ou fraudes. Embora a avaliação de controles

internos possa identificar possíveis casos dessa natureza, a equipe deve ter em mente que o seu objetivo, nesse tipo de trabalho, não é concluir sobre a extensão ou implicação desses fatos. Isto significa dizer que o escopo da avaliação deve ser preservado, pois essa é também uma condição fundamental para o alcance dos objetivos pretendidos. Caso se perceba a existência de má-fé nos atos praticados e a gravidade da situação exija tratamento imediato, a equipe deve comunicar os fatos identificados ao titular da unidade técnica responsável pela auditoria, que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor outra ação de controle específica para tratar da questão (NAT, 93.2.1).

A fase de execução compreende as duas seguintes etapas, não necessariamente estanques.

3.2.1. Testes de controle

Nesta etapa, a equipe, por meio de uma sequência lógica de atividades previstas no plano de trabalho, executará os testes de controle previstos nos procedimentos da MPL (e/ou nos QACI). Ao mesmo tempo coletará evidências para dar suporte aos achados de auditoria.

As atividades desta etapa exigem a participação e a colaboração de profissionais da entidade auditada, como, por exemplo, no fornecimento de documentos e informações, na arremetimento de reuniões, disponibilização de locais etc. Por isso, é importante que a equipe solicite a designação de uma pessoa da instituição para atuar como seu interlocutor e na coordenação e viabilização dessas atividades.

Os achados, nesse tipo de trabalho, consistem em deficiências significativas constatadas nas atividades de controle (ausência, inadequação, não aplicação) e o auditor deve obter informações e evidências que permitam apresentá-las contemplando os elementos destacados adiante. Durante e após a execução dos testes, deve-se solicitar que a documentação relativa seja fornecida para dar suporte às evidências, anexando-a aos papéis de trabalho.

3.2.2. Desenvolvimento dos achados

Seguindo as diretrizes estabelecidas em NAT, 101-102, a equipe deve avaliar quais pontos evidenciados nos papéis de trabalho merecem ser desenvolvidos como achados, que nesse tipo de trabalho denominam-se “**Deficiências Constatadas**”, de modo a fundamentar as suas conclusões e as propostas que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.

Algumas informações necessárias para o desenvolvimento dos achados, como os riscos e a sua avaliação, já estarão registradas na MRC, as demais informações deverão ser obtidas e documentadas durante a execução dos testes de controle, considerando no mínimo os seguintes elementos:

Título da deficiência constatada

Define de forma clara e resumida a deficiência constatada.

Situação encontrada

Descrição detalhada da deficiência significativa constatada, isto é, a ausência, a inadequação ou a não aplicação de controles internos.

Risco e consequência

Eventos [riscos] e efeitos que podem decorrer da deficiência.

Avaliação do risco

Probabilidade de ocorrência, consequência e nível de risco avaliado na MRC (ex.: extremo, alto, médio).

Causa

Exposição dos motivos que levam à existência da deficiência, indicando as fontes [pessoas, processos, sistemas, infraestrutura organizacional ou física], tecnologia [de produto ou de produção] e eventos externos [não gerenciáveis] e as vulnerabilidades nela existente [inexistências, inadequações ou deficiências]. A causa objetiva configura-se como uma vulnerabilidade localizada em uma fonte de risco .

Esclarecimento de responsáveis

A respeito dos casos concretos de falhas na aplicação, inaplicação ou descumprimento de atividades de controle estabelecidas.

Proposta de encaminhamento

Proposta formulada pela equipe de auditoria tendo como alvo de incidência a causa apontada.

Boas práticas

Os elementos necessários para relatar achados positivos (ou boas práticas) constatados durante a aplicação de testes de controle também devem ser coletados, pois, como vimos na aula anterior, a abordagem de boas práticas, nesse tipo de trabalho, assume uma importância maior do que normalmente recebe em outros trabalhos de auditoria.

Ao término da fase de execução, a equipe deve realizar uma reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade,

observando, no que couber, as disposições contidas em NAT, 86 e 87, e os seguintes objetivos:

- apresentar os resultados do trabalho;
- discutir as fragilidades de controle e os riscos que delas podem decorrer (deficiências constatadas);
- entrar em consenso, se possível, quanto aos resultados do trabalho e às possibilidades de melhoria.

Ao discutir as possibilidades de melhoria, deve ser acordado com o gestor responsável pela área, prazos para as implementações, os quais constarão da proposta de encaminhamento do relatório. Dependendo da gravidade das deficiências constatadas, os dirigentes e responsáveis deverão ser informados de que a equipe proporá determinação para elaboração de planos de ação com vistas à correção dos problemas. Nestes casos, deve ainda alertar aos gestores que haverá monitoramento posterior para avaliar em que medida os planos de ação foram implementados e quais os resultados alcançados.

3.3. Comunicação de resultados

Todos os aspectos relativos à comunicação de resultados nas avaliações de controle interno em nível de atividades são semelhantes àqueles já mencionados, em relação às avaliações em nível de entidade, sendo necessárias, somente, pequenas adaptações. Portanto, remetemos o participante ao tópico da aula anterior onde este assunto foi tratado. Destacamos a seguir apenas alguns aspectos específicos.

INTRODUÇÃO

Deixar claro a abrangência do trabalho, informando os processos avaliados, os subprocessos ou as etapas relevantes do processo contempladas na avaliação, as categorias de objetivos de controle consideradas (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade), bem como a partir de quais níveis de risco as atividades foram selecionadas para avaliação. Informar, ainda, se as conclusões abrangem o processo realizado em toda a organização ou somente de partes dela (divisões, unidades de negócio, secretarias, superintendências regionais etc.).

DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

As deficiências devem ser relatadas numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão das ausências, ou inadequações diagnosticadas nas atividades de controle, bem como os eventos (riscos) que delas podem resultar. Para prover o leitor de uma base para avaliar a importância e as consequências das deficiências, deve-se, sempre que aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados, quantificando os resultados em termos de porcentagem, valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).

Se mais de um processo foi avaliado no mesmo trabalho, a equipe deve avaliar se é melhor descrever os achados por processo e, dentro destes, seguir a ordem lógica e sequencial de suas atividades. Todavia, a equipe também pode avaliar se é mais adequado apresentar as deficiências em ordem decrescente de relevância, isto é, das mais graves para as mais brandas, dentro de cada processo.

Pode ser ainda conveniente descrever as deficiências agrupando os processos dentro do tipo de deficiência (por exemplo, ausência de segregação de funções, indicando sob esse título os processos atingidos pela deficiência), também seguindo a ordem decrescente de relevância.

Em todos os casos, a equipe deve escolher a forma de comunicar as deficiências levando em consideração a maneira ou o formato que melhor facilitará a implementação das ações corretivas por parte dos destinatários que deverão implementá-las.

4. Acompanhamento (*Follow-up*)

Todos os aspectos relativos ao monitoramento de avaliações de controle interno em nível de atividades são semelhantes àqueles já mencionados em relação às avaliações em nível de entidade. O participante deve consultar o tópico da aula anterior onde este assunto foi tratado.

Síntese



Vimos nesta aula, que toda organização é uma coleção de atividades e que tais atividades, devido à sua natureza e à dos resultados gerados, podem ser concebidas na forma de processos organizacionais que, de forma integrada, trabalham para a consecução dos objetivos principais da organização, diretamente relacionados a sua missão.

Aprendemos os conceitos básicos relacionados a processos, suas dimensões, classificações e a natureza das atividades neles contidas, bem como a forma de representá-los, na profundidade requerida para se realizar um trabalho de avaliação de controles internos em nível de atividades.

Em seguida, estudamos todas as fases – planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento – do processo de avaliação de controle interno em nível de atividades, detalhando todas as suas etapas, com exemplos práticos de elaboração das ferramentas necessárias para executar a avaliação, tais como a elaboração de matrizes de riscos e controles, matrizes de planejamento para desenvolver procedimentos para aplicação de testes em atividades de controle de processos organizacionais.

Aprendemos a desenvolver escalas de probabilidades e consequências para avaliação do nível de risco em atividades de execução contidas em processos organizacionais, de maneira a priorizar os controles internos sobre elas incidentes para avaliação mediante aplicação de testes de controle no nível de transações.

Vimos, ainda, que nem sempre é possível ou aplicável avaliar os riscos inerentes aos processos para decidir quais controles serão avaliados, tomando por base os níveis de riscos avaliados. Nestes casos, a avaliação de controles é conduzida com a aplicação de QACI ou procedimentos ou uma combinação de ambos, sendo os testes de controle planejados a partir de julgamento profissional da equipe ou de critérios estatísticos.

Finalmente, pudemos perceber que a comunicação de resultados e o monitoramento de ações corretivas ou de melhoria resultantes de avaliações em nível de atividades são, em muitos aspectos, semelhantes ao que já havíamos estudado nas avaliações em nível da entidade.

Esperamos que você tenha realizado um bom curso e que alcance resultados significativos na sua aplicação prática.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ABNT NBR ISO 9000:2000 – **Sistemas de gestão da qualidade : fundamentos e vocabulário**. São Paulo, 2005.

_____. ABNT NBR ISO GUIA 73 : **Gestão de riscos : vocabulário**. 1. ed. São Paulo, 2009.

BRASIL. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (**Gespública**). Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia “d” Simplificação**. Brasília, ?. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-04-26.1767784009/base%20conceitual.pdf>>. Acesso em 23 nov. 2011.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1838/2010, Plenário**. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Diário Oficial da União, Brasília, 29 jul. 2010. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em 26 nov. 2011.

_____. _____. **Portaria Adplan n.º 1, de 25 de janeiro de 2010**. Aprova o documento Orientações para Auditorias de Conformidade. Brasília, 2010a.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 15, de 9 de maio de 2011**. Disciplina a realização de levantamentos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, 2011. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria>. Acesso em 23 nov. 2011.

CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. Auditoria Interna baseada no risco. Estudo do caso português. (tese de mestrado em contabilidade e auditoria). Universidade do Minho, 2007. Disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>>. Acesso em 3 Abr. 2010.

FEBRABAN – Federação Brasileira dos Bancos. **Metodologia de auditoria interna com foco em riscos**. Desenvolvido pela Subcomissão de Auditoria Interna e Deloitte Touche Tohmatsu. São Paulo : IBCB, 2003.

INTOSAI. GOV 9100 **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector**. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>>. Acesso em 27 out. 2011.

MARANHÃO, Mauriti; MACIEIRA, Maria Elisa Bastos. **O processo nosso de cada dia: modelagem de processos de trabalho.** Rio de Janeiro : Qualitymark Editora, 2004.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de. **Qualificando os processos de sua organização.** In *Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)* / Rogério Valle, Saulo Barbará de Oliveira, organizadores. São Paulo : Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de; VALLE, Rogério, organizadores. **Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)** / Vários autores. São Paulo : Atlas, 2009.

PORTER, Michael. **Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior.** Rio de Janeiro : Elsevier, 1989 – 31ª reimpressão.