

# CURSO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

## Logística de Medicamentos



Kleberson Souza



# PROGRAMA DO CURSO

## I – CONTEÚDO PROGRAMÁTICO

1. Conceitos básicos: Conceitos de risco, definições de controle interno, diferenciação entre controle interno e auditoria interna, papéis e responsabilidades, classificações de controles internos, o processo de controle interno e suas limitações e avaliação de controles internos;
2. Modelos de referência para controle interno: modelos de referência reconhecidos, elementos de um sistema de controle interno eficaz (objetivos, objetos e componentes);
3. Avaliação de Controles Internos em nível de Entidade e em nível de Atividades.

## II. OBJETIVOS

### 2.1 - OBJETIVO GERAL

- Capacitar os Auditores Público Externo do TCE-MT e servidores responsáveis pela área de auditoria e controles internos dos municípios, garantindo observância às normas e procedimentos atinentes à matéria; e
- Realçar a relevância do sistema de controle interno não só como inibidora de desvios, mas como auxílio na melhoria do desempenho da Administração Pública.

### 2.2 - OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Demonstrar os conceitos básicos, responsabilidades e os papéis dos gestores e auditores relacionados ao controle interno de uma organização, abordando o processo de controle interno e suas limitações;
- Apresentar as abordagens metodológicas relativas ao controle da gestão organizacional no que diz respeito à governança, aos modelos de gestão de riscos e controles internos (metodologia Coso); e
- Fornecer subsídio aos auditores a estabelecer procedimentos e atividades de avaliação de controles internos relacionados ao seu processo interno, com base materiais de apoio disponibilizados.

## III - METODOLOGIA

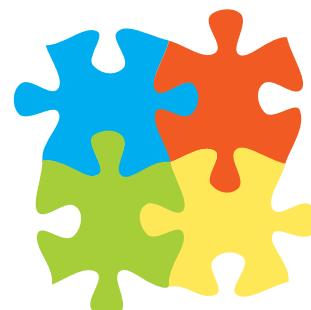
As aulas serão expositivas e participativas, com exposição dos conceitos básicos e apresentação de casos práticos e estudos de caso que estimulem a discussão, o debate e, principalmente, a reflexão e o aprendizado do tema.

## IV - CARGA HORÁRIA TOTAL

O curso será realizado no período previsto de 5 (cinco) dias úteis, nos turnos manhã e tarde, totalizando 40 (quarenta) horas/aula.

## V - CURRICULUM RESUMIDO DO INSTRUTOR

Kleberson Roberto de Souza, Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMT, Especialista em Auditoria Contábil e Tributária pela UFMT e especializando em Direito e Controle Externo da Administração Pública pela FGV, Analista de Finanças e Controle da CGU, Chefe Substituto da CGU-Regional/MT há 2 (dois) anos, com mais de 10 anos de experiência em controle e auditoria do setor público; palestrante em eventos na área de auditoria governamental, licitações e contratos e avaliação de controles internos; realiza auditorias em diversos órgãos e empresas da Administração Pública Federal; ocupou diversos cargos gerenciais nas áreas de auditoria e fiscalização.



# **Sumário**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. CONCEITO DE OBJETIVO, RISCO E CONTROLE.....</b>                   | <b>7</b>  |
| <b>1.1 – Conceito de Risco.....</b>                                     | <b>8</b>  |
| <b>1.2 – Definição de Controle Interno.....</b>                         | <b>9</b>  |
| <b>1.3 – Limitações do Controle Interno.....</b>                        | <b>14</b> |
| <b>1.4 – Classificação dos Controles Internos.....</b>                  | <b>15</b> |
| <b>1.5 – Diferença entre Controle Interno e Auditoria Interna.....</b>  | <b>19</b> |
| <b>2. MODELOS DE REFERÊNCIA DE AVALIACÃO DE CONTROLES INTERNOS.....</b> | <b>29</b> |
| <b>2.1 – Modelo Coso I .....</b>  | <b>29</b> |
| <b>2.2 – Outros Modelos de Referência .....</b>                         | <b>32</b> |
| <b>2.3 – Elementos de um controle interno eficaz.....</b>               | <b>35</b> |
| <b>3. AVALIACÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ENTIDADE</b>          | <b>65</b> |
| <b>3.1 – Planejamento .....</b>   | <b>66</b> |
| <b>3.2 – Execução.....</b>  | <b>77</b> |
| <b>3.3 - Relatório .....</b>  | <b>78</b> |
| <b>4. AVALIACÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ATIVIDADES .....</b>  | <b>80</b> |
| <b>4.1 – Planejamento .....</b>   | <b>82</b> |
| <b>4.3- Execução.....</b>   | <b>89</b> |
| <b>4.4 – Relatório .....</b>  | <b>90</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>91</b> |

## INTRODUÇÃO

“Os noticiários nacionais estão cheios de expressões como caos na saúde pública, ensino negligenciado, sistema penitenciário falido, insegurança etc. Não por acaso, ao lado de tais notícias, outras nos dão conta de desvios de verbas públicas, fraudes, conluios, superfaturamento, obras paralisadas, atos de gestão secretos, dentre inumeráveis outras ocorrências, a demonstrar que a gestão pública em nosso país padece de vulnerabilidades e deficiências significativas em seus sistemas de gestão de riscos, controles internos e governança.



A administração pública brasileira tem sido alvo de intensos e renovados questionamentos quanto à sua capacidade de alcançar objetivos de políticas públicas, implantar programas e prover serviços públicos com qualidade, eficiência, eficácia, obtendo resultados efetivos.

Os cidadãos clamam por uma gestão pública de melhor desempenho, dotada de práticas gerenciais modernas, focadas no alcance de objetivos, capazes de gerar melhor retorno aos tributos arrecadados e de agregar, efetivamente, mais valor para a sociedade. E mais, que tudo isso seja feito de tal maneira que se possa acompanhar e aferir o que está ocorrendo no interior da coisa pública.

A pergunta que talvez se deseje fazer nesse ponto é: mas o que tudo isso tem a ver com gestão de riscos, controles internos e governança? – A resposta é: tudo!

Os elevados índices de ineficiência nos serviços públicos e de desvios, fraudes e malversação do patrimônio público é um sinal de que a administração pública brasileira, em todos os níveis, está vulnerável a essas ocorrências, e que sua gestão de riscos e seus controles internos são frágeis, inexistentes ou ineficazes para combatê-las. E quando controles internos no setor público são incapazes de atingir seus objetivos, as consequências atingem toda a sociedade, em especial, as camadas mais carentes que dependem exclusivamente dos serviços oferecidos pelo Estado, revelando a pior face da má gestão pública.

Todavia, controle interno não é panaceia que, por si só, evitaria que todos esses problemas sejam resolvidos, até mesmo em função de suas limitações inerentes, já que sistemas de controle interno são estabelecidos para governar os acontecimentos dentro da organização, que tenham o potencial de impactar na consecução de seus objetivos, isto é, os riscos. Em outras palavras, controle interno é a fiscalização das atividades feita pela própria entidade, ou seja, pelo seu corpo funcional e pela sua própria administração. Mas, e a fiscalização da administração da entidade é feita por quem?

A resposta a essa pergunta é a convicção de que boas estruturas de gestão de riscos e de controles internos são pré-requisitos para uma organização bem administrada, mas não suficientes para reduzir a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública.

Para aumentar a confiança da sociedade sobre a forma como são geridos os recursos colocados à disposição das organizações públicas para dar cumprimento às delegações que lhes são outorgadas, é necessário que, juntamente com a gestão de riscos e controles internos, se plante as bases para uma boa governança pública, de modo a permitir a aferição, por todas as partes interessadas, do bom e regular cumprimento das atribuições e dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Organizações ao redor do mundo, inclusive do setor público em diversos países, vêm se adaptando ao ambiente de mudanças contínuas, vivenciado nos últimos anos, mediante a adoção de estruturas de governança e práticas administrativas fortemente calcadas no gerenciamento de riscos que possam impedir ou dificultar a realização de suas missões e o alcance de seus objetivos, estabelecendo estruturas ou sistemas de controle interno capazes de responder adequadamente aos riscos identificados e, assim, garantir razoável certeza quanto ao alcance de seus objetivos, à consecução de suas missões e, por conseguinte, à continuidade e sustentabilidade de seus negócios.

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), um organismo autônomo, independente e apolítico que congrega 189 entidades de fiscalização superior de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas, em documentos publicados nos recentes anos de 2004 e 2007, recomenda a adoção de padrões de controle interno fortemente calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa”.

(Texto da justificativa da minuta do Projeto de Lei do Senado, de autoria do Senador Renato Casagrande, que acrescenta seção à Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de dispor sobre critérios gerais de gestão de riscos, controle interno e governança na administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.)

Na esteira desse entendimento, o Tribunal de Contas da União vem exigindo de suas Unidades Jurisdicionadas, por meio da Decisão Normativa (DN-TCU) 127 de 2013, que disciplina a apresentação do Relatório de Gestão relativo ao exercício de 2013, a apresentação pelos próprios gestores de uma avaliação sobre a qualidade e suficiência dos

controles para garantir a realização dos objetivos estratégicos da Unidade, abrangendo os cinco componentes do Coso I.

Nessa mesma linha, a DN 132/2013, ao dispor sobre o Relatório de Auditoria de Gestão, exige que os órgãos de controle interno incluam uma avaliação do funcionamento do controle interno da Unidade Jurisdicionada, devendo contemplar os seguintes aspectos: a) ambiente de controle; b) avaliação de risco; c) procedimentos de controle; d) informação e comunicação; e) monitoramento. Percebe-se que o TCU exige que os órgãos de controle interno verifiquem a presença e efetivo funcionamento dos cinco componentes do Coso I nas auditorias de avaliação da gestão dos órgãos e entidades federais.

Ademais, os órgãos de controle da União (CGU e TCU) vem direcionando sua atuação na avaliação dos controles internos, tendo em vista que a atuação a posteriori, em atividades que são típicas de correição, agrupa pouco valor às organizações e ainda, a recuperação do dano é mínima, atingindo o patamar de pouco mais de 13% de êxito na recuperação em 2013, conforme estimativa da própria Advocacia-Geral da União – AGU. Por consequência, deve-se buscar uma atuação de forma preventiva, com objetivo de promover a adoção de estruturas de controle interno mais efetiva para melhorar a gestão governamental, combater o desperdício, coibir fraudes e desvio de recursos e assegurar a conformidade legal, contribuindo para a melhoria do desempenho da administração pública e da efetiva prestação de serviços públicos à sociedade.

# UNIDADE 1

## CONCEITOS BÁSICOS

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DA APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta unidade, você será capaz de:

- Conceituar objetivos, riscos e controle interno;
- Entender a importância dos controles internos e suas limitações;
- Conhecer as principais classificações do controle interno;
- Diferenciar Controle Interno de Auditoria Interna.

## **1. CONCEITO DE OBJETIVO, RISCO E CONTROLE.**

Para o adequado entendimento do processo de avaliação de controles internos em uma entidade, é necessário compreender o conceito de objetivo, risco e controle.

**Objetivo**, em linhas gerais, diz respeito a um fim que se quer atingir, um propósito que se quer alcançar.

Como exemplo, pode-se citar a atividade de pesquisa de preços em um processo licitatório. Um dos objetivos dessa atividade seria o de garantir que as pesquisas de preços realizadas previamente à licitação reflitam os preços praticados no mercado.

**Risco** pode ser entendido como qualquer evento em potencial que possa impedir ou desvirtuar o cumprimento dos objetivos pela organização.

Na atividade mencionada, um dos riscos seria a coleta insuficiente de preços, levando a estimativas sem o devido embasamento, resultando na aceitação de preços na licitação acima da faixa de preços praticada no mercado (sobrepreço).

**Controle**, por sua vez, é um procedimento executado com a finalidade de assegurar que algo se compra de acordo com o planejado.

Na atividade pesquisa de preços, um dos controles que poderia ser instituído para reduzir os riscos seria editar normativo estabelecendo procedimento consistente para elaboração de estimativas de preço, tais como no mínimo 03 (três) fornecedores; pesquisar valores adjudicados ao próprio órgão e a outros órgãos públicos, a exemplo do Comprasnet (consulta de atas de registros de preços); expurgar os preços muito inferiores e muito superiores ao corrente no mercado, a fim de orientar as equipes de planejamento das contratações do órgão/entidade.

A relação objetivo/risco/controle é inerente a qualquer atividade, mesmo que informalmente, em um contexto mínimo (como uma pequena empresa familiar). Aos processos e atividades desenvolvidos para garantir que os objetivos sejam alcançados e que os riscos sejam mitigados chamamos controles internos.

A integração desses conceitos leva-nos a conclusão de que o controle só tem significado se for concebido para garantir o cumprimento de um determinado objetivo e faz sentido somente se existir risco de que esse objetivo não venha a ser concretizado.

Dessa forma, para se estruturar controles internos é preciso primeiramente estabelecer os objetivos institucionais e como sempre existe uma parcela considerável de riscos em qualquer objetivo, a administração precisa mitiga-los, identificando-os, avaliando-os e definindo quais devem ser modificados por alguma ação.

Portanto, os controles internos implementados pela administração tem por objetivo garantir que as respostas aos riscos sejam efetivamente aplicadas, constituindo-se no melhor instrumento para o tratamento dos riscos existentes.

## 1.1 – Conceito de Risco

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

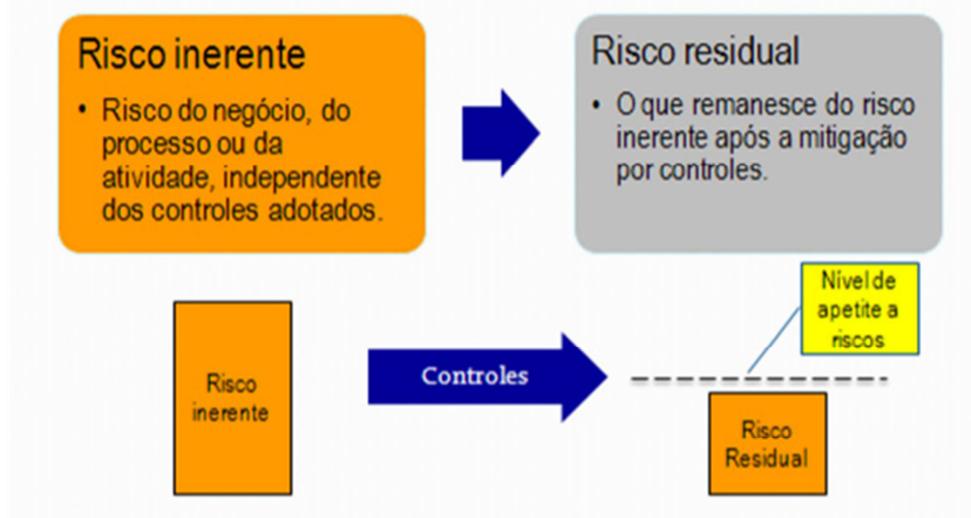
O Coso (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) II conceitua risco como a “possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos”.

O Tribunal de Contas da União, por sua vez, conceitua risco como “a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades” (V, art. 1 da Instrução Normativa n. 63/2010).

Os riscos são classificados em inerentes e residuais. Risco inerente “é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos. Risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração”. (COSO, 2006, p. 60)

A administração do risco tem por diretriva que risco é uma opção, não é destino, portanto devem ser assumidos, mitigados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados. A assunção de um risco inerente pressupõe a tomada de medidas negociais ou de controle por parte da organização visando reduzi-lo, restando o chamado risco residual.

Na atividade utilizada como exemplo, o risco inerente da etapa de pesquisa de preço seria a coleta insuficiente de preços, levando a estimativas sem o devido embasamento, resultando na aceitação de preços na licitação acima da faixa de preços praticada no mercado (Sobrepreço). Já o risco residual seria o risco de mesmo definido os controles internos (normativo definindo os critérios para elaboração de pesquisa de preços), os servidores não seguirem integralmente os critérios definidos pela administração.



Fonte: BRASIL (2012)

## **1.2 – Definição de Controle Interno**

O AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), por meio de Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, definiu o controle interno como sendo “o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas”.

O IFAC (Internacional Federation of Accountants – IFAC) define o termo “sistema de controle interno”, mesclando a definição original do AICPA de 1949 e suas posteriores revisões até a edição do SAS – 78: O termo “sistema de controle interno” significa todas as políticas e procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliá-la a alcançar o objetivo da administração de assegurar, tanto quanto seja factível, a condução ordenada e eficiente de seu negócio, incluindo aderência às políticas de administração, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a exatidão dos registros contábeis e inclusão de tudo que os mesmos devem conter, e a preparação tempestiva de informações financeiras confiáveis.

A Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da Instrução Normativa n. 16, de 20 de dezembro de 1991, define controles internos como: “O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos 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”.

No inciso X do art. 1 da Instrução Normativa n. 63/2010, o Tribunal de Contas da União define controles internos como “conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vista a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a concorrer para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados”.

Entretanto, desde a publicação do modelo COSO I (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) Controle Interno – Estrutura Integrada, (Internal Control – Integrated Framework), o nível de abrangência dos controles internos foi ampliado, ao preconizar que esses controles constituem um processo, implementado pela alta administração da empresa, envolvendo diretores, gerentes e funcionários, com a finalidade de prover razoável garantia quanto à realização dos objetivos específicos da empresa, nas seguintes categorias: conceder efetividade e eficiência às operações; obter confiabilidade no processo de comunicação, especialmente por meio das demonstrações contábeis; e assegurar a conformidade com as leis e os regulamentos.

Ate a edição dessa estrutura conceitual, não havia consenso entre os diversos tipos de profissionais sobre o que era controle interno. Cada profissão tinha sua concepção sobre o assunto, o que impedia uma visão mais integrada, que servisse de referência para a implementação e consequentemente, avaliação do sistema de controle interno de uma organização.

A partir da divulgação dessa definição pelo COSO I, diversas organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno definido pelo modelo, o qual se tornou referência internacional no assunto.

Na esteira desse novo paradigma, a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) publicou as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público (INTOSAI, 2004), alinhando-as ao Coso, e adotou a seguinte definição para 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”.

Alinhando-se às *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público* emitidas pela Intosai, o Tribunal de Contas da União – TCU incluiu nas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT a seguinte definição para Controle Interno: “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: - eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações; - integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento de 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”.

Para melhor entendimento da definição de controle interno preconizado pela Intosai, apresentamos a seguir um exemplo de processo de trabalho relacionado à atividade de logística de medicamentos.

**Etapa 1:** Determinada prefeitura realiza licitação mediante pregão para registro de preços para aquisição de medicamentos visando a promover o acesso da população local a medicamentos e insumos estratégicos. Depois de finalizada a licitação, as empresas vencedoras assinam a Ata de Registro de Preços com as cláusulas e condições apresentadas nas propostas de preços.

**Etapa 2:** Com base na necessidade de reposição dos estoques de medicamentos, o farmacêutico responsável pelo Almoxarifado Central envia ofício à Secretaria de Saúde, responsável pelo gerenciamento da Ata de Registro de Preços, com a relação de medicamentos necessários para manter os estoques, tendo em vista que já atingiram a quantidade mínima.

**Etapa 3:** De posse do ofício recebido do almoxarifado, o servidor da Secretaria de Saúde responsável pelo gerenciamento da Ata envia uma “Ordem de Fornecimento”

ou “nota de empenho” para o fornecedor, com a quantidade pretendida, preço unitário e preço total, local e prazo para entrega.

**Etapa 4:** No prazo de entrega previsto na ordem de fornecimento ou nota de empenho, o fornecedor envia para o Almoxarifado Central os medicamentos demandados, sendo recebidos por uma comissão de servidores designada para a atividade. Após conferência das quantidades, especificações, marca, prazo de validade, entre outros fatores, os servidores “atestam” o recebimento, mediante carimbo e assinatura na nota fiscal;

**Etapa 5:** Para processar o pagamento, o fornecedor encaminha à Secretaria de Saúde a competente Nota Fiscal devidamente atestada pelo Almoxarifado Central. Com o ofício de requisição do almoxarifado, ordem de fornecimento, nota de empenho e nota fiscal atestada, é aberto um processo de pagamento. Adicionalmente, a Secretaria realiza consulta para verificar a regularidade fiscal da empresa (INSS, FGTS, Fisco Federal, Estadual e Municipal, regularidade trabalhista, etc.) e anexa o resultado da consulta no processo de pagamento.

**Etapa 6:** Caso esteja tudo regular, o pagamento é autorizado pelo gestor financeiro e pelo ordenador de despesa, emitindo a ordem de pagamento para quitação da obrigação.

### **Processo Integrado**

O controle interno não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades da entidade. Essas ações se dão em todas as operações da entidade, de modo contínuo.

Diversos procedimentos integrados foram desenvolvidos na atividade de entrega de medicamentos, dentre os quais, podem-se destacar:

- Etapa 2: solicitação pelo almoxarifado central;
- Etapa 3: notificação da empresa para entrega dos medicamentos;
- Etapa 4: recebimento pela comissão da quantidade demandada e conferência das especificações, marca, prazo de validade, etc.
- Etapa 5: conferência da regularidade fiscal e encaminhamento para o processamento do pagamento.

### **Executado por pessoas**

Não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que as pessoas tomam em cada nível da organização para realizar o controle interno.

No exemplo apresentado, quem oficializa a demanda à Secretaria de Saúde (etapa 2), notifica o fornecedor para entrega dos medicamentos (etapa 3), efetua o pagamento (etapa 6) são servidores da prefeitura. Dessa forma, todos em uma organização executam controles internos, implicando que esses controles são diretamente afetados pela natureza humana.

## **Auxilia o alcance dos objetivos**

Os controles internos são conduzidos para atingir objetivos em uma ou mais categorias – operacional, divulgação e conformidade, podendo ser objetivos fixados para toda a organização ou ainda, para aqueles estabelecidos para atividades, processos ou operações específicas.

As instituições existem para um fim específico. O setor público é geralmente comprometido com a prestação de um serviço e com resultados em benefício da sociedade.

No exemplo em análise, os controles internos auxiliam, dentre outros, os seguintes objetivos do processo de logística de medicamentos:

- a) Assegurar que as atividades de recebimento, estocagem, segurança e conservação dos medicamentos sejam realizadas de forma adequada;
- b) Garantir que as aquisições de medicamentos sejam realizadas nas quantidades, especificações e preços previstos em ata de registro de preço;
- c) Promover o acesso da população local a medicamentos e insumos estratégicos, por meio da entrega do medicamento correto ao usuário, na dosagem e quantidade prescrita, com instruções suficientes para seu uso correto e seu acondicionamento, de modo a assegurar a qualidade do produto.

## **Oferece segurança razoável**

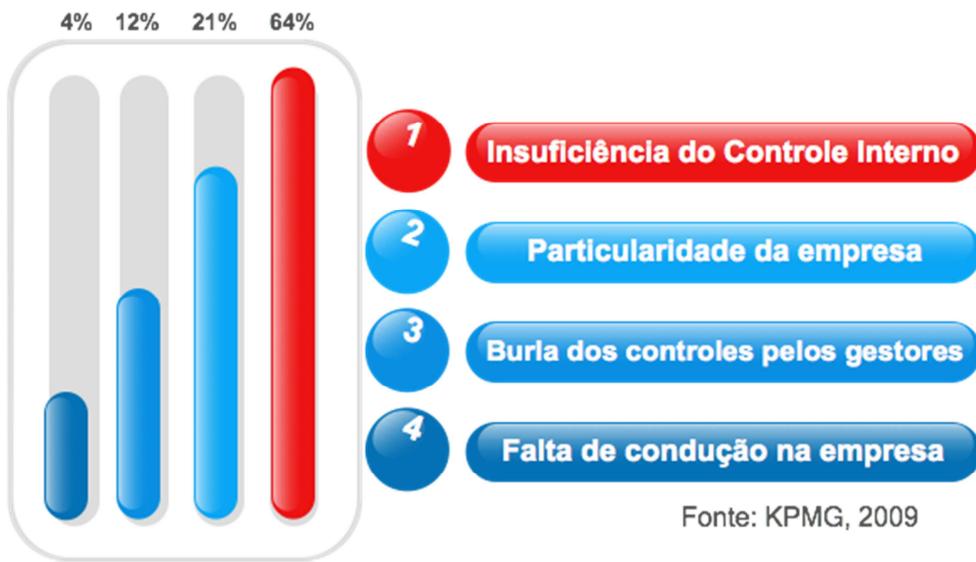
O controle interno é capaz de proporcionar segurança razoável - mas não absoluta, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade. Não importa quanto bem planejado ou executado esteja, o controle interno não pode dar segurança absoluta à organização, em relação ao alcance dos objetivos.

As novas definições adotadas pelo TCU e Intosai, alinhadas com o Coso, apresentam alguns conceitos fundamentais para o controle interno, mencionando “razoável segurança” ou “segurança razoável” quanto à consecução dos objetivos.

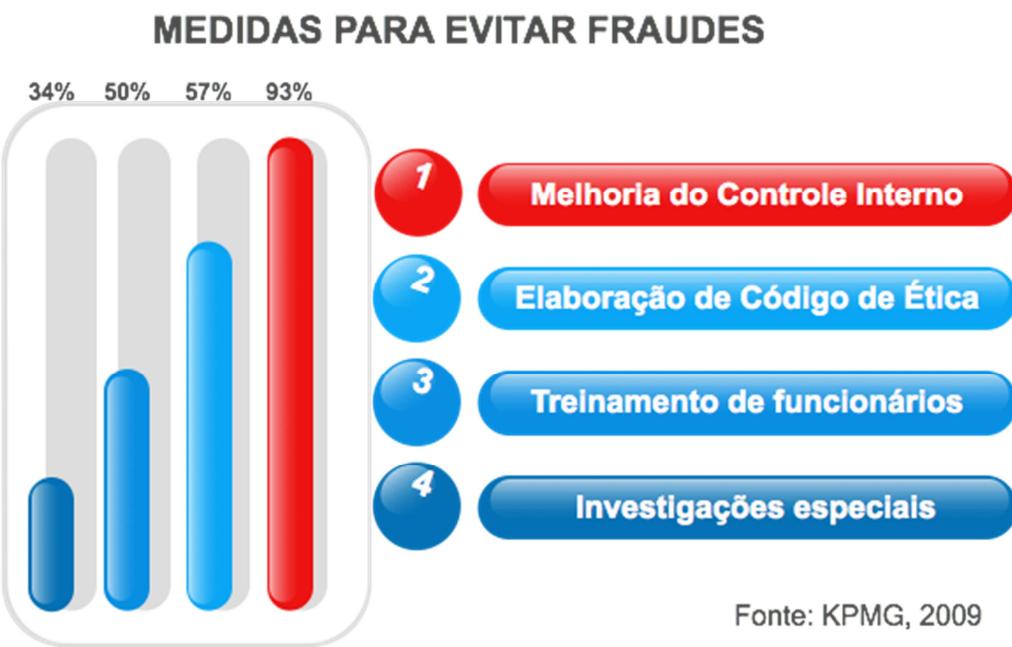
A segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos com segurança absoluta. Existem fatores que estão fora do controle ou da influência da organização e que podem afetar sua capacidade de alcançar os objetivos. As limitações são também decorrentes do julgamento humano, que é passível de erro ou engano; ninguém é capaz de prever, com exatidão, o futuro; a Administração lida com incertezas e riscos que, nem sempre, estão sob seu controle; controles podem ser suprimidos pela conivência de duas ou mais pessoas mediante conluio, ou a gerência pode anular o sistema de controle interno. Essas limitações impedem que a alta administração tenha segurança absoluta sobre o alcance dos objetivos.

Ademais, para destacar importância dos controles internos para uma organização, em pesquisa realizada pela KPMG sobre “A Fraude no Brasil”, foi constatado que o fator facilitador preponderante para a perpetração do ato fraudulento foi à insuficiência de sistemas de controles internos (64%), conforme demonstrado a seguir:

## CIRCUNSTÂNCIAS FACILITADORAS



Por consequência, vinculada ao temor de que uma fraude permaneça sem detecção, a preocupação das organizações com medidas tomadas denota que, fundamentalmente, a melhoria dos controles internos é primordial (93%), seguido de um manual de comportamento profissional (57%) e treinamento dos funcionários (50%), conforme apresentado a seguir:



Ressalta-se que com a aprovação da Lei 12.846 de 01 de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, a chamada Lei da Empresa Limpa, os controles internos passaram a ter mais relevância para as empresas do setor privado, tendo em vista que o art. 7.º prevê que serão levados em consideração na aplicação das sanções, conforme Inciso VIII – “a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica”.

Nesse sentido, dentre os parâmetros de avaliação de mecanismos e procedimentos de integridade, destacam-se: comprometimento da alta direção; padrões de conduta, código de ética; treinamentos periódicos sobre o programa integridade; análise periódica de riscos; existência e divulgação de canais de denúncia; criação e manutenção de controles internos; medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade; transparência quanto a doações para candidatos e partidos políticos; controles contábeis confiáveis, etc.

Dessa forma, a existência de um programa de *compliance* (conformidade) bem planejado e bem executado na empresa pode influir positivamente na aplicação de sanções da chamada lei da empresa limpa.

### **1.3 – Limitações do Controle Interno**

Foi visto que controles internos podem fornecer apenas segurança razoável para a administração e para o conselho de administração quanto à consecução dos objetivos de uma entidade. A eficácia dos controles internos está sujeita a limitações tanto de implementação como de efetivo funcionamento, ou seja, não importa quão bem tenham sido desenhados, jamais se pode esperar segurança absoluta dos controles. Isto se deve às limitações inerentes ao controle interno. Entre as possíveis limitações existentes, Liotto (2004) cita: a consideração de custo x benefícios que deve ser feita, uma vez que os controles não podem custar mais do que aquilo que é controlado; a possibilidade de falhas; erros de julgamentos em decisões; a ocorrência de eventos externos além da ingerência dos administradores; o conluio entre empregados; e a sua transgressão por parte da própria administração.

#### **a) Custos versus Benefícios**

O custo dos controles internos de uma entidade não deve ser superior aos benefícios que deles se esperam. Os controles não podem se tornar mais importantes que os próprios objetivos, para cuja consecução elas devem contribuir. As organizações têm recursos limitados e devem priorizar sua utilização nas atividades (incluindo os controles) que agregam mais valor.

Isso implica dizer que nem todos os riscos precisam ou devem ser monitorados. Por exemplo, quando o risco é muito baixo e o impacto na organização causado pela ocorrência desse risco também é baixo, pode-se aceitar o risco e não estabelecer controle interno algum. Isto porque o excesso de controle pode onerar demasiadamente o processo, tornando-o dispendioso e contraproducente.

Os parâmetros essenciais dessa análise decorrem da convicção de que todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado, e ainda, que na situação de limitação de recursos, a organização deve privilegiar investimentos em atividades de controle que mitiguem os riscos mais relevantes.

Como exemplo, pode-se citar a dispensa de instauração de tomada de contas especial pelo TCU, na hipótese de valor do débito atualizado inferior a R\$ 75.000,00 (IN 71/2012).

#### **b) Erros de Julgamento**

Ao tomar decisões, a administração ou outras pessoas, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos, podem cometer 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.

#### **c) Falhas**

Cometidas por pessoas que não entendem instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado, distração ou cansaço.

#### **d) Conluio**

Servidores da organização que agem conjuntamente, podem praticar fraudes e de maneira que ela não seja detectada pelos controles internos instituídos para reduzir os riscos.

#### **e) Burla dos gestores**

Os gestores com objetivos ilegítimos e contrários ao interesse público podem burlar ou ignorar as políticas e procedimentos de controle instituído.

Assim, as responsabilidades e a confiança inerentes e associadas a altos cargos dentro da organização, junto com a capacidade de sobrepujar controles internos, e ainda, o acesso a informações confidenciais da entidade que acompanham a posição gerencial, criam um risco de ocorrência da prática de fraudes.

### **1.4 – Classificação dos Controles Internos**

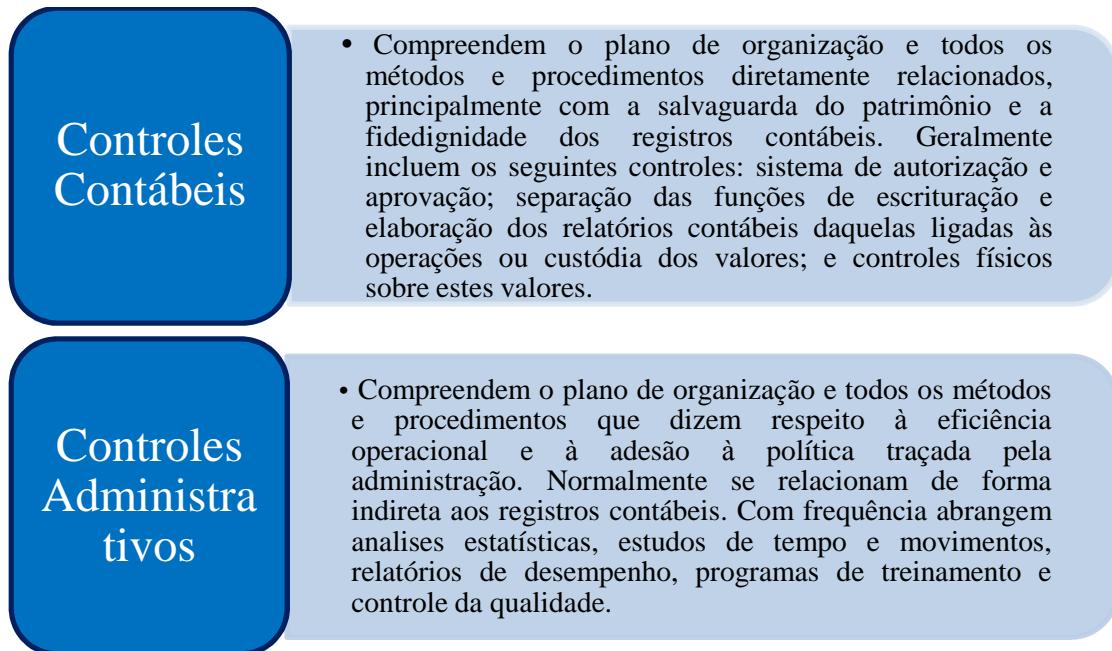
Existem diversas classificações dos controles internos. Entretanto, para realização dos trabalhos de avaliação de controles internos, as classificações mais relevantes que serão adotadas são as apresentadas a seguir:

#### **1.4.1 - Classificação quanto à natureza**

Nas auditorias contábeis essa classificação assume maior relevância, visto que segregá os controles que podem ter um impacto significativo nos registros e nas demonstrações contábeis dos demais controles administrativos instituídos pela organização.

Em relação à natureza, os controles internos em geral se subdividem nestas duas categorias, quais sejam, controles internos contábeis e controles internos administrativos.

Segundo Attie (ATTIE, 2011, p.192-193):



Para o setor público o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução n.º 1.135/2008, conceitua controle interno sob o enfoque contábil como o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

A Instrução Normativa SFC n.º 01/2001 adotada pela Controladoria-Geral da União – CGU define controle interno administrativo como “*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*”.

#### 1.4.2 - 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, os controles classificam-se em: preventivos, detectivos e compensatórios.

De acordo com a Elogroup (2007, p. 9) os controles podem ser classificados como segue:



a) **Preventivo** são os controles que tem por objetivo reduzir a ocorrência de erros ou anormalidades. Eles atuam como referências, contribuindo para que os fatos ocorram de acordo com o planejado. São exemplos de controle preventivo:

- a) manuais de normas e procedimentos;
- b) segregação de funções entre a custódia de valores e a sua contabilização;
- c) sistema de autorização e alçadas;
- d) controles físicos sobre ativos;
- e) autorização para saída de veículo oficial.

b) **Detectivos**, por sua vez, detectam a ocorrência de erros ou anormalidades e medem a eficiência dos controles preventivos. Os controles detectivos não impedem a ocorrência do evento de risco, porém, alertam sobre a existência de problemas e desvios em relação ao padrão.

Podem ser citados como exemplos:

- a) contagem de caixa;
- b) conciliações bancárias e contábeis;
- c) inventários físicos e análise de diferenças;
- d) rotinas de detecção de fraudes e conluios.

c) **Compensatórios** são os controles existentes para contrabalancear falhas na estrutura da organização, ou compensando a não adoção de controles preventivos ou detectivos. Pode ser citado como exemplo a não realização de segregação de funções

em uma determinada atividade, ou em uma organização pequena, por elevar os custos com contratação de pessoal, compensando com outras técnica de controle como análise amostral, inventários periódicos, etc., compensando a não adoção de segregação de funções em uma atividade da organização. Em um processo de fechamento contábil, por exemplo, uma empresa pode não contar com múltiplos executores, mas realizar uma análise amostral do processo e uma conciliação, substituindo, de maneira efetiva, o controle de segregação de atividades.

#### **1.4.3 - Classificação quanto ao momento da aplicação**

Segundo o art. 77 da Lei n.º 4.320/64, o controle pode ser classificado, quanto ao momento em que é exercido, como prévio, concomitante e subsequente. 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.

**a) Controle prévio ou *ex-ante*** - as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Nesse tipo de controle, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

Podem ser citados como exemplos a autorização do Senado Federal para o Município contrair operação de crédito externo; exame prévio pelo TCU de editais e procedimentos em casos de Parcerias Público-Privadas - PPPs; controle sobre o edital de licitação prévio a realização de um contrato, etc.

**b) No controle concomitante ou *pari-passu*** - a verificação do ato é conjunto à ação do administrador. Tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário. Exemplo: fiscalização de um contrato de obras em andamento; e conferência de mercadorias com a Nota Fiscal no ato do recebimento.

**c) Posterior ou subsequente ou a *posteriori*** - é o controle implementado para verificação dos atos após a sua consumação. São exemplos de controle posterior o ato de homologação de uma licitação; as revisões realizadas pelas autoridades superiores em geral; a prestação de contas de recursos recebidos; e a avaliação do resultado após a conclusão do ato.

#### **1.4.4 - Classificação quanto ao nível de abrangência**

Segundo o Tribunal de Contas da União, no que se refere ao nível de abrangência, o controle interno pode ser classificado em nível de entidade e em nível de atividades.

**a) Controles em nível de entidade** - São os controles mais abrangentes da organização. 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 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. São os controles típicos de “governança corporativa”.

**b) Controles em nível de atividades** - são os controles que incidem direta ou indiretamente sobre atividades, operações, processos ou sistemas específicos. Definem a forma pela qual as atividades deverão ser desenvolvidas. Por exemplo, manuais de processos de trabalho (manual de normas e procedimentos em licitações, contratos, patrimônio, procedimentos operacionais, etc.).

### **1.5 – Diferença entre Controle Interno e Auditoria Interna**

A auditoria interna é um controle da própria gestão que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos. A auditoria interna de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal integra, por força do que dispõe o decreto 3.591/2000, o sistema de controle interno desse Poder, mas não se confunde com o controle interno da própria entidade.

A International Federation of Accountants – IFAC (Federação Internacional de Contadores) define auditoria como “uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Já o conceito da International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria), que está mais voltado para o controle das finanças públicas, define como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

Sob a ótica do Tribunal de Contas da União – TCU, expresso na Decisão n.º 507/2001, “a unidade de auditoria interna (órgão ou unidade de controle interno no setor público) é um importante agente na estrutura de governança corporativa e tem como competência principal avaliar o funcionamento dos sistemas de controles internos das organizações e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observadas, de modo a auxiliar essas organizações a alcançarem suas missões institucionais”.

Apesar dessas definições, há certa confusão entre auditoria interna e controle interno. 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:

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:...

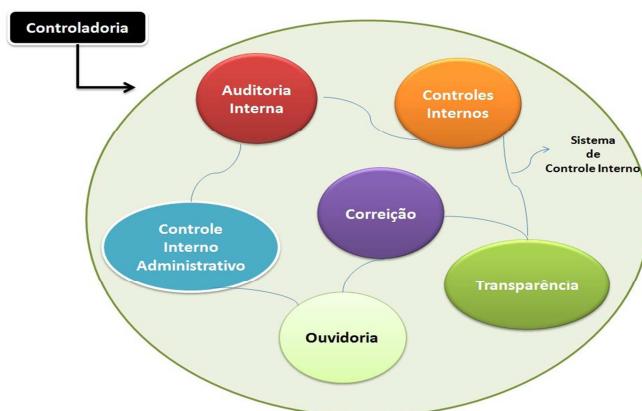
Art. 74, § 1º: Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

A utilização dessa terminologia 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, conforme demonstrado na figura a seguir:

Figura 1: Sistema de Controle Interno



Fonte: BRASIL (2009)

Por relevante, cabe destacar a Proposta de Emenda à Constituição – PEC nº 45 de 2009, que acrescenta o inciso XXIII ao artigo 37 da Constituição Federal de 1988, o qual tem significativa implicação na política de controle da Administração Pública:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXIII - As atividades do sistema de controle interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a que faz referência o art. 74, essenciais ao funcionamento da administração pública, contemplarão em especial as funções de ouvidoria, controladoria, auditoria governamental e correição, e serão desempenhadas por órgãos de natureza permanente, e exercidas por servidores organizados em carreiras específicas na forma da lei.

## **ATIVIDADES DE APREDIZAGEM**

1) Na gestão empresarial cabe à Administração da empresa estabelecer o sistema de controle interno e o respectivo acompanhamento de sua correta adoção por parte dos executores, como um todo, visando a adaptá-lo rapidamente a novas circunstâncias gerenciais, se necessário.

Ao se dizer que os acessos aos ativos e aos registros contábeis devem ser realizados por indivíduos distintos, está sendo enunciado o princípio do controle interno do (a):

- a) acesso aos ativos
- b) confronto dos ativos com os registros
- c) responsabilidade
- d) rotina interna
- e) segregação de funções

2) Na área pública, o controle interno tem o objetivo de ser, simultaneamente, um mecanismo de auxílio ao administrador público e um instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, resultando na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.” (Castro, D. P. Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. Paulo: Atlas, 2008).

Considerando as formas de controle interno, pode-se afirmar que o disposto no Art. 60 da Lei no 4.320/64 e suas alterações posteriores (normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos públicos): “É vedada a realização de despesa sem prévio empenho”, constitui-se em um exemplo de controle:

- a) concomitante.
- b) corretivo.
- c) posterior.
- d) prévio.

3) Os procedimentos que visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento são denominados

- a) Testes substantivos.
- b) Revisão analítica.

c) Amostragem estratificada.

d) Testes de observância.

e) Exame dos registros.

4) A respeito do controle interno administrativo, julgue os seguintes itens.

a) Os controles administrativos dizem respeito, especialmente, às operações de uma empresa. Em uma auditoria típica, o auditor independente deve verificar os controles administrativos, mas não lhe cabe avaliar a relação entre seus custos e os respectivos benefícios.

( ) Certo      ( ) Errado

b) A diferença entre os desfalques permanentes e temporários é que, no primeiro caso, o funcionário tem acesso aos ativos e aos registros contábeis da entidade.

( ) Certo      ( ) Errado

5) Com a crescente expansão dos negócios, as administrações das empresas instituíram o órgão de auditoria interna, que, em muitos ramos, tornou-se um setor obrigatório por força de lei. A auditoria interna auxilia a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistemática para a:

a) avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

b) avaliação dos índices de liquidez e financeiros a fim de assegurar a boa saúde financeira da empresa.

c) elaboração do mapeamento organizacional por meio de entrevistas com todos os funcionários.

d) emissão do parecer sobre as demonstrações contábeis e publicação em jornal de grande circulação.

e) revisão das contas contábeis para elaboração do balanço.

6) As normas de auditoria estabelecem que o auditor deve avaliar o sistema de controles internos a fim de determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. A esse respeito, considere os procedimentos a seguir.

I - Implementar novos controles internos que, porventura, estiverem faltando.

II - Levantar e identificar o sistema de controle interno utilizado na empresa.

III - Realizar o mapeamento de toda a organização, elaborando fluxos e normas de processo.

IV - Verificar se o sistema levantado está realmente sendo utilizado pela empresa.

V - Avaliar, por meio de testes, a eficácia dos controles internos utilizados.

Durante a avaliação do sistema de controles internos, são deveres dos auditores **APENAS** os procedimentos apresentados em:

- a) I, II e V.
- b) I, III e IV.
- c) II, IV e V.
- d) I, II, III e IV.
- e) II, III, IV e V.

7) O sistema de controles internos de uma empresa abrange as áreas contábeis e administrativas ou gerenciais. Um exemplo de controle interno contábil é o(a):

- a) controle de qualidade.
- b) treinamento de pessoal.
- c) análise da lucratividade.
- d) conciliação bancária.
- e) análise de tempos e movimentos.

8) Os controles internos podem ser classificados como preventivos ou detectivos, dependendo do objetivo e do momento em que são aplicados. Observe os controles apresentados a seguir.

- I - Segregação de funções
- II - Limites e alçadas
- III - Autorizações
- IV - Conciliações
- V - Revisões de desempenho

São exemplos de controles preventivos **APENAS** os apresentados em

- a) I, II e III.
- b) II, III e IV.
- c) III, IV e V.
- d) I, II, III e V.
- e) I, II, IV e V.

9) Em um sistema de controle interno eficaz, é importante que existam mais controles preventivos do que detectivos. Contudo, os controles detectivos também são muito importantes, pois:

- a) corrigem os problemas encontrados nos processos, diminuindo o risco.
- b) detectam falhas no processo antes do seu acontecimento, garantindo o cumprimento dos objetivos.
- c) facilitam a implementação do programa de auditoria interna.
- d) encontram falhas ou problemas nos processos, possibilitando a correção futura.
- e) possibilitam a detecção de falhas no mapeamento dos processos.

10) São finalidades do controle interno sob o enfoque contábil, exceto:

- a) proporcionar mecanismos de correção tempestiva de desvios e condutas.
- b) contribuir com a eficiência operacional da entidade.
- c) salvaguardar os ativos e assegurar veracidade aos componentes patrimoniais.
- d) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas.
- e) estimular adesão às normas e diretrizes fixadas pela entidade.

11) O planejamento da Auditoria deve ser realizado de tal maneira que duas áreas sejam examinadas em primeiro lugar, para que se determinem a natureza, a extensão e as datas dos testes detalhados ou procedimentos de auditoria para as diversas contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. Tais áreas são:

- a) estoques e imobilizado
- b) políticas estratégicas e operacionais
- c) aplicações financeiras e empréstimos obtidos
- d) contabilidade e tesouraria
- e) controle interno e revisão analítica

12) Os controles internos são de fundamental importância para o trabalho do auditor. Quanto mais precisos eles forem, maior segurança haverá na formação da opinião. Quanto mais imprecisos forem, maiores terão de ser os cuidados do auditor na

formação de sua opinião. Sob esse enfoque do controle interno, a segregação de funções:

- a) comprehende a separação dos dados de acordo com estrutura formal da empresa e do plano de contas que a atende.
- b) contribui para reforçar a fidedignidade e tempestividade dos registros contábeis de uma empresa.
- c) permite a criação de pontos de verificação de auditoria nos sistemas de controle operacional.
- d) estabelece o controle das operações de acordo com a responsabilidade de seus executores e dos riscos envolvidos.
- e) cria independência entre a execução operacional, custódia de bens patrimoniais e respectiva contabilização.

13) O controle interno pode ser entendido, de forma objetiva, como o conjunto de rotinas, métodos e procedimentos utilizados na proteção dos ativos e na geração de dados confiáveis, auxiliando os administradores da empresa em suas tomadas de decisão.

Sob o enfoque do controle interno, entende-se que o Plano de Organização representa:

- a) modo pelo qual se organiza um sistema
- b) sistema de regras relativas à direção do negócio
- c) projeto de defesa e salvaguarda dos bens e direitos da empresa
- d) caminho e os meios de comparação para se chegar a um objetivo
- e) meio adequado de precisão e observância dos elementos pela contabilidade

14) A ocorrência de grandes fraudes no mundo corporativo surpreendeu os mercados, mais diretamente o mercado norte-americano. Tais ocorrências tornaram-se mais propícias para a implantação da Lei Sarbanes-Oxley, que levou à obrigatoriedade dos Comitês de Auditoria nas companhias abertas americanas. No Brasil, a lei societária impõe para as companhias abertas, expressamente, a obrigatoriedade de serem auditadas por auditores independentes registrados na CVM.

Com relação às exigências para a contratação da auditoria independente, por parte de uma companhia aberta brasileira, uma dessas exigências é a:

- a) rotatividade
- b) avaliação de controles

- c) verificação de conformidade
- d) indicação de preocupações relevantes
- e) atuação quanto a erros e irregularidades

15) A relação custo versus benefício para a avaliação e determinação dos controles internos deve considerar que o custo dos controles internos de uma entidade:

- a) deve ser superior aos benefícios por ele gerados.
- b) não deve ser inferior aos benefícios por ele gerados.
- c) não deve ser igual ou inferior aos benefícios por ele gerados.
- d) deve ser superior ou igual aos benefícios por ele gerados.
- e) não deve ser superior aos benefícios por ele gerados.

16) Dentre as limitações inerentes dos controles internos, **EXCLUI-SE** a:

- a) possibilidade de erros e equívocos humanos.
- b) possibilidade de conluio para contornar as normas.
- c) burla por administradores.
- d) falha nos sistemas de informações tecnológicas.
- e) eficácia do desenho do processo.

# UNIDADE 2

## MODELOS DE REFERÊNCIA

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DA APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta unidade, você será capaz de:

- Conhecer os modelos de referência para implementação e avaliação de controles internos;
- Entender os elementos de um sistema de controle interno eficaz, com base no modelo de referência COSO;
- Identificar as principais normas e regulamentos que versam sobre controle interno e sua influência no Brasil.

## **2. MODELOS DE REFERÊNCIA DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS**

Os Modelos de referência são padrões, estruturas conceituais ou *frameworks* de controle interno que as organizações adotam para implantação e avaliação de controles internos. Nesse sentido, a evolução desses modelos tem adotado a ênfase no gerenciamento de riscos como fundamento para seus desenvolvimentos. Isso se justifica visto que a razão de ser dos controles é mitigar a probabilidade ou o impacto da materialização de um evento em relação a um objetivo estabelecido pela organização. É para mitigar riscos que são implantados os controles internos.

Dessa forma, a atenção volta-se primeiramente para identificação dos riscos que possam impactar os objetivos da organização e para avaliação da forma como os gestores atuam para minimizar esses riscos, por meio da implantação de controles internos. Evolui-se, assim, da gestão focada em controles funcionais para o desenvolvimento de uma cultura baseada em risco, na qual todos os servidores da organização tornam-se responsáveis pela gestão de risco.

Por consequência, a implantação de controle interno sem observância de modelos de referência mundialmente aceitos pode levar as organizações a estruturar uma gama de procedimentos meramente burocráticos, passando a impressão da existência de um sistema de controle interno eficaz, quando não garantem efetivamente os benefícios esperados de mitigar os riscos e contribuir para o alcance dos objetivos, resultando em desperdício de tempo e recursos.

Dentre os modelos de referência para avaliação de controles internos mais relevantes, destacam-se os apresentados a seguir:

### **2.1 – Modelo Coso I**

COSO é a sigla de Committee of Sponsoring Organizations da National Commission on Fraudulent Financial Reporting, também conhecida como Treadway Comission. Criada em 1985 nos Estados Unidos, constitui uma entidade do setor privado, sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros por meio de éticas profissionais, implementação de controles internos e governança corporativa.

É patrocinada por cinco grandes associações de classe de profissionais ligados á área financeira nos Estados Unidos: American Institute of Certified Public Accountants – AICPA; American Accounting Association – AAA; The Institute of Internal Auditors – IIA; Institute of Management Accountants - IMA e Financial Executives Institute – FEI.

Em 1992, o COSO publicou a obra Controle Interno – Estrutura Integrada, (*Internal Control – Integrated Framework*), que obteve grande aceitação em todo o mundo e tem sido aplicada amplamente. É reconhecida como uma estrutura modelo para

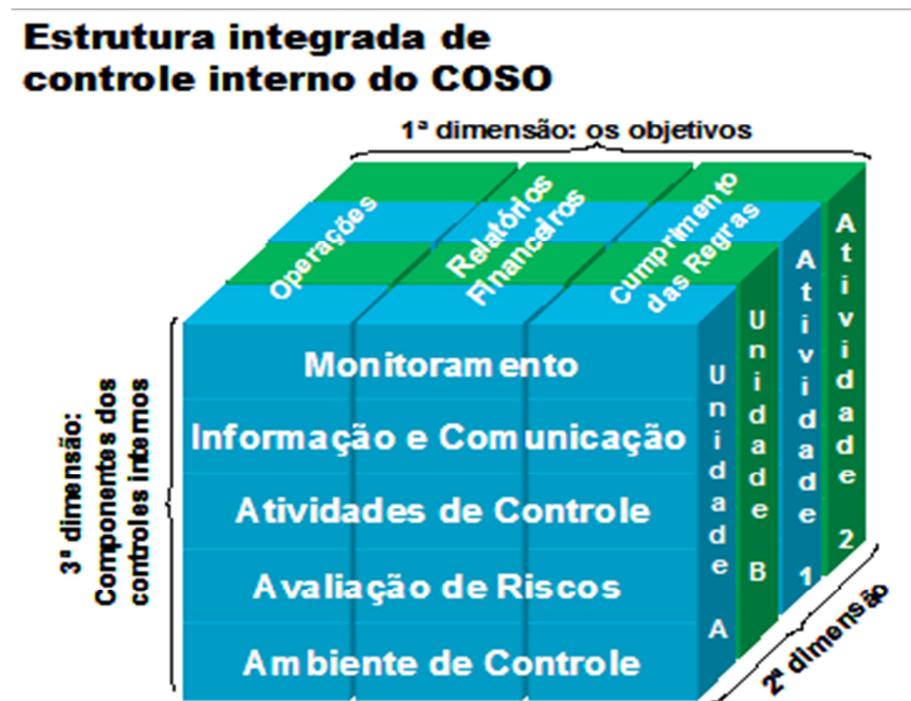
desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

O modelo atualmente conhecido como COSO I, mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que controles tinham que fornecer proteção contra riscos que pudessem impactar os objetivos da organização.

Desde então, a referida estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos.

O modelo Coso I apresenta, no formato de uma matriz tridimensional (conhecida como cubo de Coso), os elementos que devem estar presentes em um sistema de controle interno considerado eficaz, conforme demonstrado na figura seguir:

Figura 2: Modelo Coso I



Fonte: COSO (1992)

Após a publicação do COSO I, várias Organizações internacionais revisaram suas normas para incorporar o conceito de controle interno sintetizado pelo modelo, conforme já apresentado no item 1.2 – Definição de Controle Interno.

Em 2013, a estrutura de Controle Interno – COSO I, publicada em 1992, foi atualizada (denominada COSO 2013), para avaliação de controles internos em nível de entidade (governança) e de processos de negócios, suporte e gestão, conforme demonstrado na figura a seguir:

Figura 3: Estrutura Coso 2013



Fonte: COSO (2013)

Nesse contexto, o modelo COSO I tornou-se referência mundial, pelo fato de:

1. uniformizar definições de controle interno;
2. definir componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. delinejar papéis e responsabilidades da administração;
4. estabelecer padrões para implementação e validação de controles internos; e
5. criar um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos. (BRASIL, 2009).

Em relação às entidades ligadas ao setor público, vale ressaltar que o BID, o Banco Mundial e a Intosai também reconheceram e adotaram o modelo COSO. O órgão que auxilia o parlamento norte-americano no exercício do controle externo, U.S. *Governement Accountability Office* (GAO), também revisou seus documentos para incorporar o modelo COSO. O Tribunal de Contas da União-TCU, como membro da Intosai, também reconhece e utiliza o modelo como base para as suas avaliações de controle interno no setor público Brasileiro.

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, desenvolvendo e

utilizando seus próprios padrões de estrutura de controles internos com esse papel ampliado. Assim, modelos de controles internos utilizando o gerenciamento de riscos em sua base conceitual, tal qual o COSO, passaram a ser desenvolvidos e utilizados por diversos países, como o Cadbury no Reino Unido, o CoCo no Canadá, o 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 governança nesses países.

Não obstante tenha havido uma ampla adesão das organizações ao modelo Coso I, isso não foi suficiente para estancar os escândalos econômico-financeiros e contábeis envolvendo entidades de grande porte. O Coso, então, intensificou a preocupação com gerenciamento de riscos – em decorrência de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – que fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização pelas Organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi à publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II.

## 2.2 – Outros Modelos de Referência

Existem outros modelos específicos para a área de tecnologia da informação (TI), além dos modelos de referência Coso I e Coso II, como o *Control Objectives for Information and related Technology* (COBIT), um guia formulado como framework pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA) incluindo sumário executivo, controle de objetivos, mapas de auditoria, ferramentas para a sua implementação e, principalmente, um guia com técnicas de gerenciamento de riscos e governança na área de TI.

Na mesma área, há, ainda, o modelo denominado *Information Technology Infrastructure Library* (ITIL), mantido pelo órgão britânico o *Office for Government Commerce* (OGC), um grande aparato de “melhores práticas” utilizadas pelos gestores de TI com o objetivo fazer com que a TI foque no negócio da organização e para que entregue os seus serviços aos seus clientes da melhor maneira possível e a um custo justificável.

Nesse sentido, há ainda, modelos e regulamentações específicas para setores e segmentos do mercado, como os Acordos de Basileia I, de 1988, e II, de 2001, elaborados no âmbito do *Bank for International Settlements* (BIS), cujo objetivo, ao final, é assegurar a solidez e a estabilidade do sistema financeiro por meio de controles de riscos, aliando atuação da supervisão bancária e maior transparência como formas eficientes para evitar o risco sistêmico. ((BRASIL, 2009.)

Pereira (2009, p. 146) destaca que o Acordo de Basileia II é baseado em três pilares:

Quadro 01: Acordo de Basileia II – pilares basilares

| <b>PILARES</b>              | <b>DESCRICAÇÃO</b>   |
|-----------------------------|--|
| I. Requerimentos de capital | Devem ser mais sensíveis ao risco, demonstrando uma relação mais direta entre risco e capital. |

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| II. Supervisão bancária       | A relação entre supervisores e as instituições financeiras deve ser de constante diálogo, com objetivo de qualificar as metodologias do cálculo de capital.   |
| III. Transparência de Mercado | A quantidade e granularidade de informação a ser aberta ao público deverão aumentar significativamente. A forma pela qual os bancos vão calcular seus níveis mínimos de capital deve ser clara ao mercado e a todos os stakeholders |

Fonte: Pereira (2009, p. 146)

Ademais, para o mercado de capitais, cabe mencionar a lei Sarbanes-Oxley (SOX), 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.

O objetivo da lei, segundo Borgerth (2007, p.19) é “estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado norte-americano. O objetivo final é o de restabelecer o nível de confiança nas informações geradas pelas empresas e, assim, consolidar a teoria dos mercados eficientes, que norteia o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários”.

Foi uma reação das autoridades reguladoras e fiscalizadoras norte-americanas para proteger o seu mercado de capitais. A SOX, aplicável às grandes corporações norte-americanas e às estrangeiras com acesso ao mercado de capitais norte-americano, é uma lei composta por 11 títulos ou capítulos, dos quais nos interessam os requisitos dos títulos 3 e 4, que versam sobre a responsabilidade corporativa e a divulgação de informações financeiras, respectivamente. A Seção 404 da lei trata da avaliação dos controles internos por parte da administração. Requer que a administração anualmente proceda à afirmação de suas responsabilidades pelo estabelecimento e manutenção de procedimentos e de uma estrutura de controles internos adequados para elaboração dos relatórios financeiros. No caso específico da SOX, é exigida, além da certificação pela administração, um parecer independente dos auditores externos sobre os controles internos. Essa certificação é efetuada em três níveis de controle: nível de entidade, nível de processos ou atividades e nível de tecnologia e segurança da informação.

Considerada das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações. As seções 302 e 404, dessa lei, têm sido o foco das atenções por serem as que mais dizem respeito ao sistema de controles internos e às boas práticas de governança corporativa. A seção 302, “*Corporate Responsibility for Financial Reports*” (Responsabilidade Corporativa por Relatórios Financeiros), também conhecida por “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 Gerencial do Controle Interno) prescreve que a alta administração da companhia é responsável pela adequação dos controles internos e exige que diretores (executivo e financeiro)

avaliem e atestem, periodicamente, a sua eficácia, além de exigir a elaboração, por auditoria independente, de relatório anual sobre sua efetividade. A referência adotada pelas companhias para atendimento às exigências da SOX, em matéria de controles internos, é o modelo COSO.

A partir de 2009, a Instrução Normativa n.º 480/09 da Comissão de Valores Mobiliários - CVM também exigiu, no item 10.6, que as Companhias abertas que negociam no mercado de capitais que comentem sobre os controles internos, indicando eventuais imperfeições e providências adotas para corrigi-las e deficiências e recomendações sobre os controles internos presentes no relatório do auditor independente.

Quadro 02: Modelos de referência para Controles Internos

|   |   |
|---|---|
| <b>COSO – Committee of Sponsoring Organizations</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>a) Elaborado em 1992;</li><li>b) Foco em Relatórios Financeiros (Auditoria Externa);</li><li>c) Diretrizes de alto nível.</li></ul>   |
| <b>coco - Criteria of Control</b>                   | <ul style="list-style-type: none"><li>a) Modelo de controles desenvolvido pelo <i>Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants</i>, em 1995;</li><li>b) Concentra-se nos valores comportamentais como a base fundamental para os controles internos de uma companhia, e não na estrutura e nos procedimentos de controle.</li></ul> |
| <b>Turnbull</b>                                     | <ul style="list-style-type: none"><li>a) Diretrizes para Diretores sobre o código combinado de Governança Corporativa;</li><li>b) O <i>Turnbull</i> exige que as companhias identifiquem, avaliem e administrem seus riscos significativos e avaliem a eficácia do sistema de controles internos relacionado.</li></ul>   |
| <b>COSO ERM</b>                                     | <ul style="list-style-type: none"><li>a) Modelo de estrutura de controle interno;</li><li>b) Utilizado como estrutura para os controles internos das organizações que o utilizam para medir a eficiência dos sistemas de controles internos.</li></ul>  |
| <b>CobiT</b>  | <ul style="list-style-type: none"><li>a) Modelo de estrutura de controles internos para Tecnologia da Informação (TI), orientado para o entendimento e o gerenciamento dos riscos associados, além de assegurar a integridade da informação e dos sistemas de informação.</li></ul>   |

Fonte: Elaboração própria (exemplo ilustrativo)

## **2.3 – Elementos de um controle interno eficaz**

A implantação de controles internos nas organizações contribui para o alcance dos seus objetivos e melhora o desempenho operacional. O modelo de referência Coso I permite que as entidades desenvolvam sistema de controle interno eficaz, por meio do relacionamento entre objetivos, objetos e componentes, que se adaptam aos ambientes operacionais e corporativos, mitigando os riscos para níveis aceitáveis e apoiando um processo consistente de tomada de decisão e de governança corporativa.

### **2.3.1 – Objetivos**

Com base na missão ou visão estabelecida por uma entidade, a administração estabelece os planos e seleciona as estratégias, determinando o alinhamento dos objetivos em todos os níveis da organização. O modelo Coso I apresenta três categorias de objetivos, o que permite às Organizações se concentrarem em diferentes aspectos do controle interno:

- a) Operacional** – relacionam-se à eficácia e à eficiência das operações da entidade, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de ativos e recursos contra perdas, mau uso ou dano.
- b) Divulgação ou comunicação** – esses objetivos relacionam-se a divulgações financeiras e não financeiras, internas e externas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normatizadores reconhecidos, ou às políticas da entidade.
- c) Conformidade** – objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita, aos planos e procedimentos da própria organização.

Embora essas categorias de objetivos serem distintas, elas se inter-relacionam, uma vez que determinado objetivo pode ser classificado em mais de uma categoria, tratando de necessidades organizacionais distintas, cuja responsabilidade poderá ser atribuída a diversos executivos.

Tendo em vista que os objetivos relacionados à comunicação e conformidade estarem sob o controle da organização, pode-se esperar que o gerenciamento de riscos corporativos forneça um garantia razoável em relação ao atingimento desses objetivos. Entretanto, o objetivo operacional esta sujeito a eventos externos e nem sempre sob controle da entidade.

### **2.3.2 – Objetos**

A organização e as unidades de uma organização que são objeto da gestão de risco e incidência do controle interno estão representadas na segunda dimensão do cubo de Coso I. A figura demonstra os objetivos, riscos e controle em nível de entidade (organização, divisão, unidade de negociação, etc.) e ainda, em nível de atividades (processos, subprocessos, operações, etc.).

### 2.3.3 - Componentes

O controle interno consiste em cinco componentes integrados, representando os meios que são necessários prover para atingir os objetivos estabelecidos pela organização, demonstrados na parte frontal do cubo de Coso I (terceira dimensão).

Para se avaliar os controles internos, é preciso verificar a presença e efetivo funcionamento de todos os cinco componentes da estrutura, quais sejam:

- a) Ambiente de controle (no Coso II é chamado de Ambiente Interno);
- b) Avaliação de risco;
- c) Atividades de controle;
- d) Informação e comunicação;
- e) Monitoramento.

O adequado entendimento desses componentes é fundamental para a avaliação dos controles internos, tanto em nível de entidade quanto em nível de atividade (operações, processo, etc.), tendo em vista que constituem a base para o desenvolvimento de critérios de avaliação dos controles.

Figura 4: Componentes da Estrutura Coso

#### ***Conceitos fundamentais dos 5 componentes foram articulados em princípios***

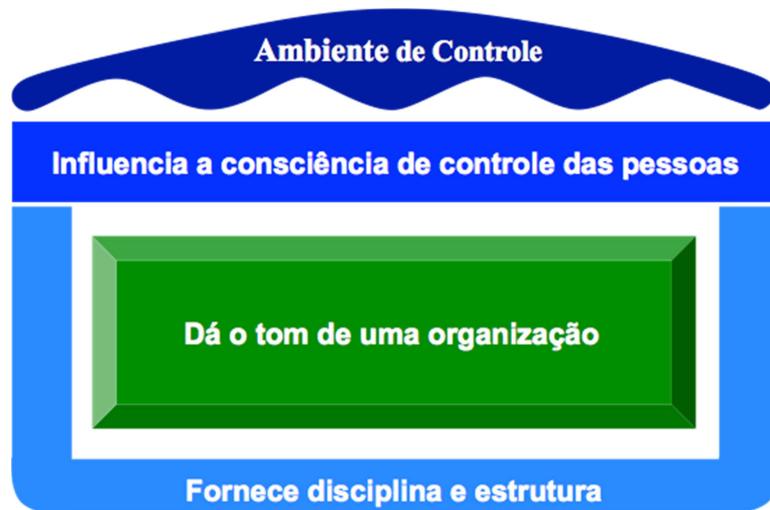


Fonte: PriceWatherhouseCoopers – PwC

### **2.3.3.1 – Ambiente de Controle**

Segundo o Coso I (1992), ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização.

Figura 5: Ambiente de Controle



Fonte: Elaboração própria (exemplo ilustrativo)

O ambiente de controle abrange a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de supervisionar a governança; a estrutura organizacional e a delegação de autoridade e responsabilidade; o processo de competência e desenvolvimento de pessoal; e o rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por desempenho.

Figura 6: Elementos do ambiente de controle.



#### 2.3.3.1.1. - Integridade e valores éticos

Segundo Coso II (2004), a estratégia e os objetivos de uma organização e o modo pelo qual são implementados baseiam-se em preferências, julgamentos de valor e estilos gerenciais. A integridade e o compromisso da administração com valores éticos influenciam essas preferências e esses julgamentos, os quais são traduzidos em normas de comportamento. A boa reputação de uma organização pode ser tão valiosa que os seus padrões de comportamento devem estender-se além do mero cumprimento de normas. Os gerentes de Organizações bem administradas aceitam cada vez mais o conceito que a ética compensa e que o comportamento ético é um bom negócio.

Nesse contexto, é importante para os controles internos que haja integridade e valores éticos dentro da organização, realmente praticados pela liderança e difundidos para todos. As pessoas tendem a imitar a atitude de seus líderes e tendem a seguir o exemplo dado sobre o que é certo ou errado. Determinados indivíduos poderão cometer atos desonestos, ilegais ou antiéticos simplesmente porque a organização lhes propicia forte incentivo ou tentação para agir dessa forma.

Algumas ações podem ser adotadas para demonstrar o comprometimento da organização com integridade e valores éticos, tais como formalização e comunicação a todos dentro da organização de um código de conduta; disponibilização de um link direto na primeira página do site da organização na internet (ou Intranet) para a declaração de valores e o código de conduta, para facilitar sua utilização, enviando uma mensagem a respeito de sua importância; criação de canais formalmente estabelecidos e divulgados para recebimento de denúncias, códigos e informações correlatas disponíveis eletronicamente, facilitando o acesso e eliminando a necessidade de cópias impressas; confirmação de recebimento das informações sobre gestão da ética pelos servidores; etc.

Destaca-se a seguir possíveis deficiências que podem ser encontradas no elemento integridades e valores éticos de uma organização em um trabalho de avaliação dos controles internos:

- a) não adoção de código de ética e conduta;
- b) falta de divulgação e promoção da ética;
- c) falta de criação formal de uma Comissão de ética na entidade;
- d) ausência de condições de trabalho ou inoperância da Comissão; e
- e) inexistência de canais para recebimento de denúncia ou inexistência de ouvidoria.

Ademais, cabe destacar que a gigante norte-americana Enron sofreu a maior falência da história econômica devido adoção de práticas contábeis e operacionais inadequadas relacionadas ao ambiente de controle interno da entidade (prática de avaliações contábeis agressivas, conflito de interesses, a administração participava de negócios duvidosos e o conselho de administração fazia vistos grossas, pressão por metas, realização de auditoria e consultoria pela mesma empresa, etc.)

A existência e divulgação de um código de ética nas Organizações é exigida pela seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley, nos EUA, e recomendada pelo Código dos Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, no Brasil e pelo Tribunal de Contas da União, este por meio do Referencial Básico de Governança.

### **2.3.3.1.2. – Estrutura organizacional e de governança**

A estrutura organizacional de uma organização é fundamental para o alcance de seus objetivos. Por meio da estrutura, a entidade poderá planejar, executar, verificar os desvios por meio do controle e monitoramento das suas atividades. Normalmente, a estrutura organizacional é formalizada pelo organograma e complementada por um manual, regimento, resolução, portaria, etc., que estabelecem as competências e responsabilidades das unidades e cargos que a compõe.

Cada organização define seu próprio modelo de organograma, segundo suas necessidades, objetivos, tamanho e estilo de gerenciamento, complexidade das operações, entre outros fatores. Dependendo do porte da organização, pode ser necessária uma estrutura mais robusta, contemplando um conselho de administração,

auditoria interna e outros comitês e comissões, de forma a promover um equilíbrio entre as partes interessadas.

Segundo D'avila e Oliveira (2002), algumas entidades se organizam por linhas de produto, outras por atuação geográfica ou por canais de distribuição. Outras Organizações, incluindo muitas unidades governamentais municipais e estaduais e instituições sem fins lucrativos, são estruturadas por função de governo.

Dentre as possíveis deficiências que podem ser identificadas no elemento estrutura organizacional e de governança, destacam-se:

- a) ausência de clareza sobre as competências, atribuições e responsabilidades de áreas e cargos efetivos e comissionados;
- b) inadequações na estrutura organizacional;
- c) auditoria interna não adequadamente posicionada na estrutura de instituição;
- d) inexistência de um órgão de ouvidoria, etc.

Figura 7: Estrutura organizacional de uma empresa

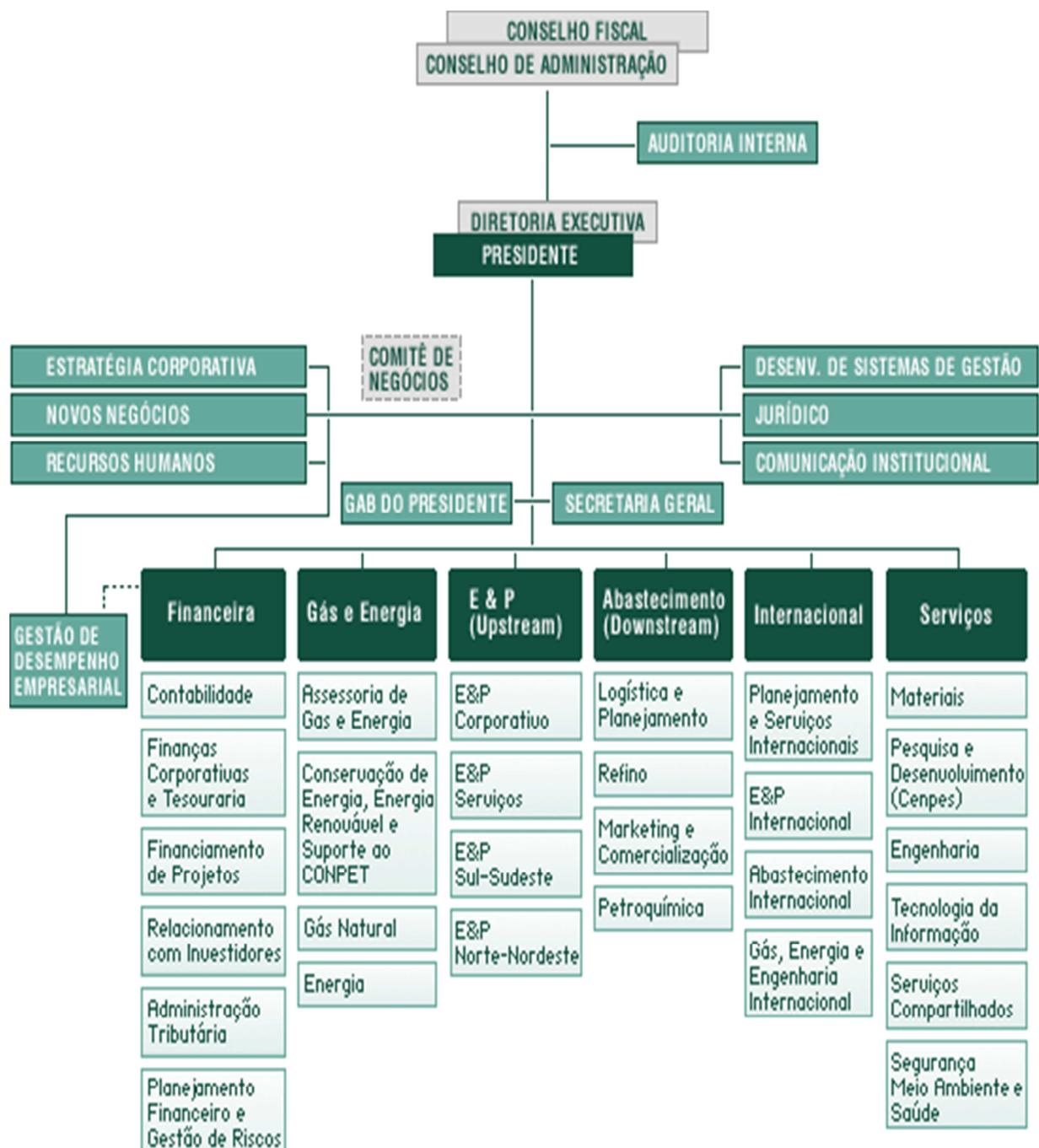
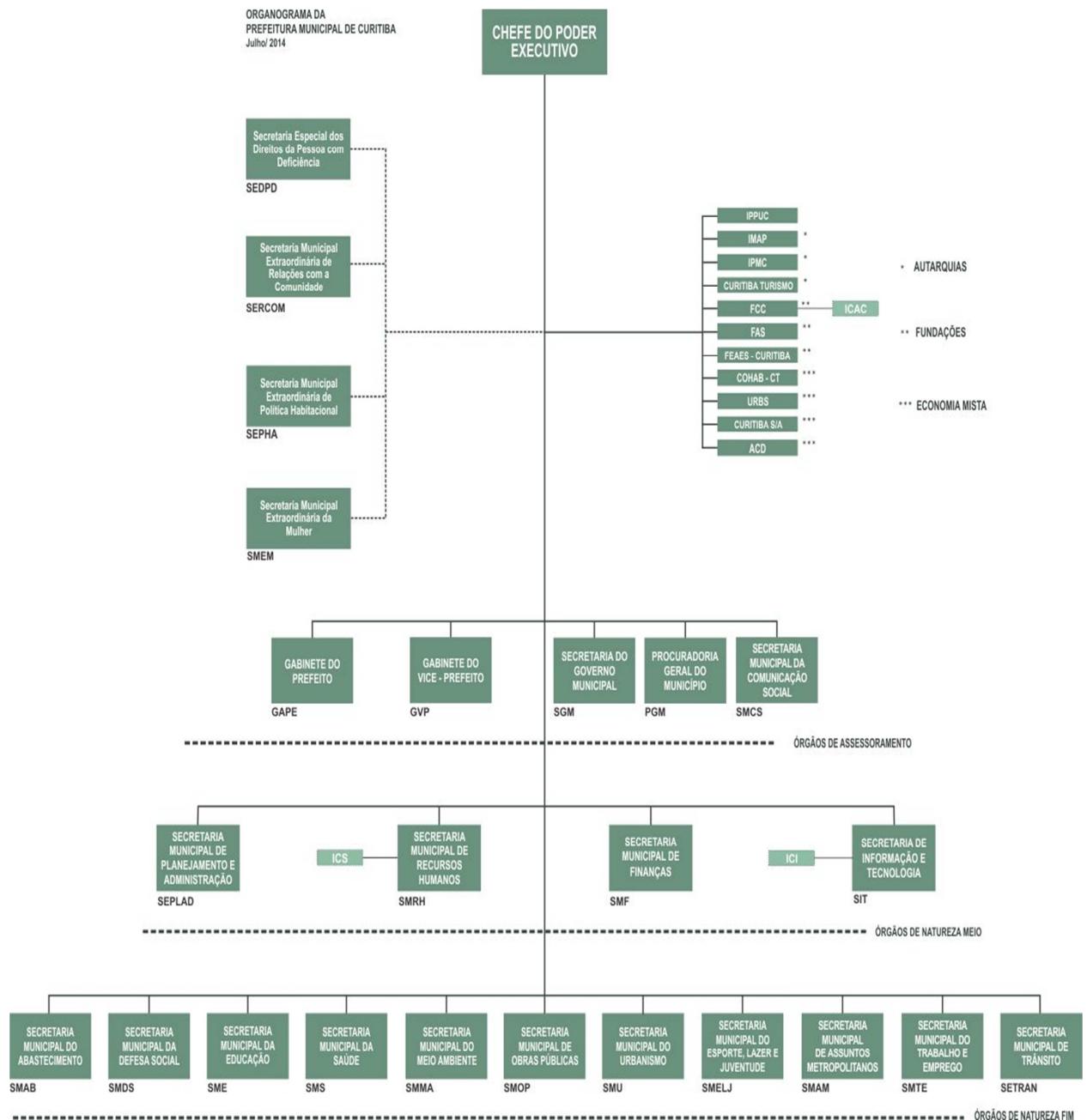


Figura 8: Estrutura organizacional de uma prefeitura



### 2.3.3.1.3. – Filosofia da direção e estilo gerencial

A filosofia e o estilo gerencial da organização vão determinar como as operações serão administradas, marcando o nível de risco em que esta opera, afetando o seu controle interno.

Segundo Peleias (2003), as atitudes de administração dos proprietários, dos controladores e dos administradores, a ética nos negócios e a existência de rituais de planejamento e controle e de prestação de contas influenciam os demais empregados na intensidade de seu uso.

Por oportuno, apresenta-se a seguir algumas possíveis deficiências que podem ser encontradas no elemento filosofia de direção e estilo gerencial em um trabalho de avaliação dos controles internos:

- a) falta de uma cultura de responsabilidade em relação a riscos nos processos avaliados;
- b) falta de monitoramento das atividades e de seu desempenho;
- c) desconhecimento das responsabilidades pelos chefes de setor ou de serviços.

#### **2.3.3.1.4. – Políticas e práticas de recursos humanos**

Políticas e procedimentos de recursos humanos são um guia de conduta onde estão as regras de conduta ética, integridade e competência esperados dentro da organização. Envolve desde contratações, treinamento, avaliações, promoções, tratamento de pessoas e situações, até demissões.

Conforme definição adotada pelo Coso I (1992), os controles internos são executados por pessoas. Nesse sentido, a qualidade dos servidores da organização afetam diretamente o ambiente de controle e por consequência, todos os demais componentes de um controle interno eficaz.

Dentre as possíveis deficiências que podem ser encontradas no elemento políticas e práticas de recursos humanos, destacam-se:

- a) deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos de contratação;
- b) deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos de avaliação de desempenho;
- c) deficiências ou inadequações nas políticas ou nos procedimentos disciplinares;
- d) inexistência de quadro de lotação para as áreas de planejamento, de gestão financeira dos recursos e de controle interno;
- e) Inexistência de plano de capacitação dos servidores da organização, etc.

#### **2.3.3.2. – Avaliação de risco**

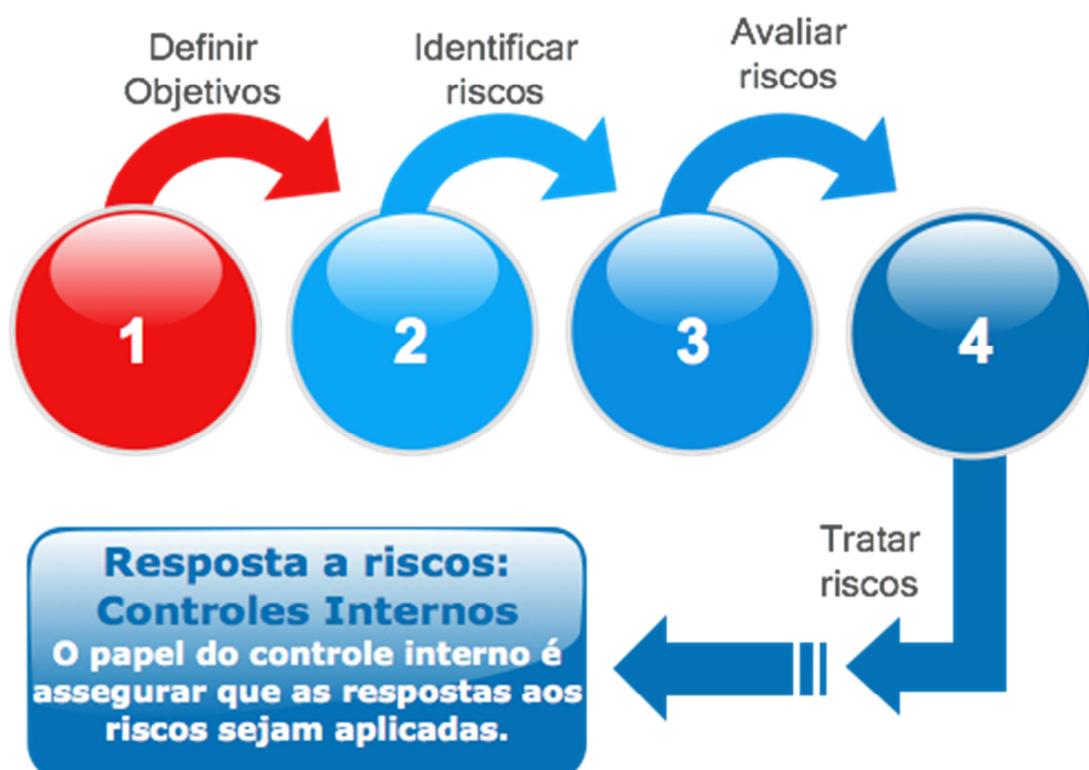
Segundo Coso I (1992), todas as organizações enfrentam riscos de origem tanto interna quanto externa. A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Esses riscos de não atingir os objetivos em toda a entidade são considerados em relação às tolerâncias aos riscos estabelecidos pela administração. Assim, a avaliação de riscos estabelece a base para determinar a maneira como os riscos serão gerenciados.

Uma pré-condição para a avaliação de riscos é a definição de metas e objetivos do órgão que sejam claros, coerentes e no nível tanto da entidade como de suas

atividades (programa ou missão). Uma vez definidos os objetivos, o órgão deve identificar os riscos que poderiam obstar a consecução eficiente e efetiva desses objetivos no nível da entidade e das atividades e analisá-los em relação ao seu possível efeito. A direção do órgão, então, deve formular uma abordagem para a gestão de riscos e definir as atividades de controle interno necessárias para mitigar esses riscos (GAO, 2001).

A avaliação de risco consiste na identificação dos riscos à realização dos objetivos da entidade e na análise dos fatos e condições relevantes que podem interferir no alcance desses objetivos. A partir de uma correta avaliação de riscos, a entidade pode determinar como reduzir ou eliminar o impacto deles.

Figura 9: Processo de gestão de risco



Fonte: Elaboração própria (exemplo ilustrativo)

Algumas possíveis deficiências relacionadas ao componente avaliação de risco podem ser destacadas a seguir:

- a) não adoção de planejamento estratégico e ausência de mecanismos de gestão dos objetivos e metas;
- b) não adoção de procedimentos para evitar a descontinuidade nas ações planejadas;
- c) concentração de informações relevantes nas mãos de poucas pessoas ou de pessoas externas ao quadro de agentes administrativos da organização; e
- d) inexistência de verificação se as regras de controles internos, quando existentes, estabelecidas estão sendo obedecidas.

Figura 10: Detalhamento dos princípios do componente avaliação de risco

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

Fonte: PriceWatherhouseCoopers – PwC

### 2.3.3.3. – Atividades de Controle

O componente atividades de controle congrega todas as atividades materiais e formais implementadas pela gestão para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia e que a organização consiga alcançar os objetivos estabelecidos, ou seja, ao selecionar as respostas aos riscos, a administração identifica as atividades de controle necessárias para garantir que essas respostas sejam executadas de forma adequada e oportunamente.

Segundo o Coso I (1992), as atividades de controle devem estar distribuídas por toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções. Elas incluem uma gama de controles preventivos e detectivos, como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, execução, registro e controle), controles de acesso a recursos e registros, verificações, conciliações, revisões de desempenho, avaliação de operações, de processos e de atividades, supervisão direta, etc.

Cabe ressaltar que é possível que duas organizações com mesma missão, objetivos, estrutura organizacional, metas, adotem atividades de controle diferenciadas para mitigar os riscos. Isso é possível devido a aspectos como estilo de direção e filosofia gerencial, julgamento profissional e técnicas de implementação.

São exemplos de atividades de controle adotadas por uma organização para mitigar seus riscos:

- a) **Formalização dos procedimentos:** Dentre os tipos controles preventivos que

devem ser adotados pelos gestores, com vistas a minimizar a ocorrência de falhas operacionais, destaca-se a formalização/manualização de procedimentos. É recomendável que as atividades importantes sejam documentadas de forma completa e precisa, a fim de que se torne mais fácil rastrear as informações desde a sua produção até a sua conclusão. Consiste na elaboração de manuais de normas e procedimento formalizando e detalhando as principais atividades, tais como gestão do patrimônio, transferências voluntárias, licitação, contratos, aquisição de medicamentos, etc.

**b) Revisão independente:** controle tipicamente detectivo, consiste em leitura crítica de atos ou operações por um terceiro não envolvido na realização destas ações, com vistas a assegurar de maneira razoável a conformidade e eficiência na execução desses atos, confrontando-os com a legislação aplicável.

Como exemplo, pode-se citar a aprovação do plano de trabalho de uma contratação pela autoridade competente, assegurando contratações dentro da estratégia da organização, evitando a alocação indevida de recursos.

**c) Segregação de funções:** A segregação de funções ou atividades, princípio básico de controle interno e essencial para a sua efetividade, consiste na separação de atribuições ou responsabilidades das funções consideradas incompatíveis entre diferentes pessoas. 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.

Esta atividade de controle preventiva diminui a probabilidade de que erros, impropriedades ou irregularidades ocorram e não sejam detectados.

Consiste no estabelecimento de políticas e procedimentos prevendo separação entre funções e atividades consideradas incompatíveis de autorização, aprovação, execução, controle e registro de operações a fim de reduzir o risco de ocorrerem erros, desperdícios ou fraudes e de maneira que o trabalho de uma área ou pessoa seja automaticamente checado por outra, inteiramente independente da primeira.

Exemplos: Quem faz pesquisa de preços em um licitação não deve ser o mesmo que procede à licitação; Quem solicita a aquisição não deve ser o mesmo que procede à licitação; Quem elabora o edital não pode ser o mesmo que processa e julga a licitação; e Quem participa da realização da despesa (empenho, liquidação e pagamento) não pode participar como membros de comissões instituídas para licitar, inclusive pregoeiro e equipe de apoio.

**d) Controles gerais e de acompanhamento das atividades:** O controle gerencial é uma importante ferramenta que visa levar a organização a atingir seus objetivos institucionais. Consiste, por exemplo, no controle do andamento dos contratos de serviços continuados na organização, com vistas a promover novas licitações no tempo adequado e evitar contratações diretas emergenciais por falta de planejamento; determinação de política de estoques máximos e mínimos em relação aos itens mais críticos;

**e) Controles preventivos de fraudes e conluios:** O controle interno deve ser visto então como meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, de prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão do órgão público.

Nesse sentido, diversas atividades específicas do controle podem ser eficazes na prevenção de fraudes e abusos no processo de licitações, tais como a análise circunstanciada dos licitantes, das propostas e das alterações contratuais e a verificação das cláusulas contidas nos editais, a fim de evitar direcionamento, fracionamento do objeto ou jogo de planilha.

**f) Controles físicos:** são proteções estabelecidas por controles e registros de acesso físico e lógico de recursos e registros críticos (equipamentos, estoque, dinheiro e outros bens, contados periodicamente e comparados com os valores apresentados nos registros de controle da organização), especialmente o acesso a sistemas e informações sensíveis, de modo a evitar perda, mau uso ou utilização não autorizada, sendo o seu acesso restrito a pessoas autorizadas;

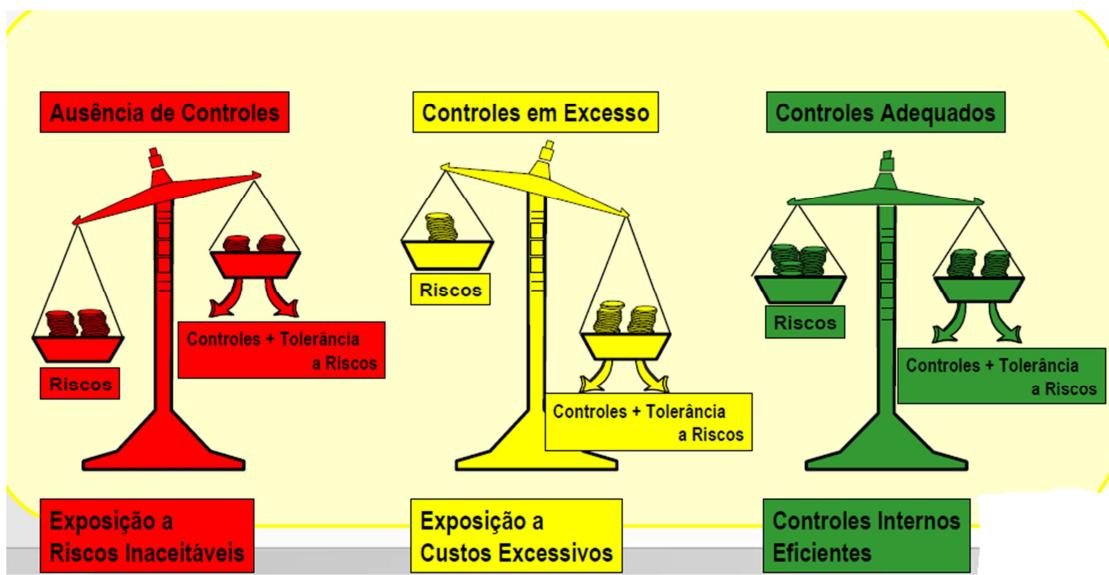
Ademais, as possíveis deficiências relacionadas ao componente atividades de controle detectadas em trabalhos de avaliação de controles internos estão relacionados a:

- a) ausência de normas ou manuais para a realização das principais atividades; normas e manuais deficientes ou pouco detalhados;
- b) ausência de comunicação das responsabilidades; inexistência de sistemática de revisão dos trabalhos; inexistência de aprovação parcial dos trabalhos;
- c) funções ou atividades incompatíveis exercidas pelo mesmo servidor;
- d) ausência de planejamento gerencial das áreas demandantes; ausência de controle do andamento dos contratos de serviços continuados; ausência de controle das aquisições ocorridas;
- e) deficiência/ausência de controles preventivos de fraudes e conluios;
- f) deficiência nos procedimentos de autorização e aprovação, etc.

As atividades de controle são importantes elementos do processo por meio do qual uma organização busca atingir seus objetivos. Elas não são executadas apenas por executar. Esses controles servem como mecanismos de gestão do cumprimento desses objetivos.

Ao avaliar a estrutura de controles internos existentes, é necessário considerar o grau de tolerância aos riscos definido pela Alta Administração.

Figura 11: Quantificação de Controles – número ideal



Fonte: DTT (2004)

Dessa forma, quando o risco se aproxima de um nível intolerável, espera-se que o risco seja reduzido, a menos que o custo seja superior aos benefícios obtidos. Por sua vez, quando os riscos se encontram próximos ao nível insignificante, pode-se tomar providências para reduzir os riscos somente quando os benefícios superarem os custos de redução.

#### 2.3.3.4. – Informação e Comunicação

O sistema de informação e comunicação da entidade do setor público deve identificar, armazenar e comunicar toda informação relevante, na forma e no período determinados, a fim de permitir a realização dos procedimentos estabelecidos e outras responsabilidades, orientar a tomada de decisão, permitir o monitoramento de ações e contribuir para a realização de todos os objetivos de controle interno (Resolução n.º 1.135/2008, do Conselho Federal de Contabilidade).

Nesse contexto, as informações são importantes em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos. Uma ampla série de informações é utilizada, pertinente a uma ou mais categorias de objetivos.

A qualidade da informação afeta a capacidade da administração tomar decisões apropriadas. Por qualidade pode-se considerar se ela é apropriada (conteúdo no nível de detalhes adequado), oportuna (disponíveis quando necessária), atual (as mais recentes), precisa (dados corretos, fidedignos) e acessível (de fácil obtenção por aqueles que necessitam).

A comunicação das informações, por sua vez, é inerente a todos os sistemas de informação, devendo atingir todos os níveis da organização, por meio de canais claros e abertos que permitam a informação fluir em todos os sentidos. Além das comunicações internas, a administração deve garantir que existam meios adequados

de se comunicar e obter informações externas, tendo em vista que estas podem fornecer insumos de impacto significativo nas atividades da organização.

Destaca-se que a comunicação pode ser realizada por diversos meios, incluindo manuais de normas e procedimentos, transmissão de e-mails, boletins corporativos, memorandos, quadros de avisos, videoconferências, redes sociais, páginas na internet e intranet, quadro de avisos, dentre outros.

Figura 12: Detalhamento dos princípios do componente informação e comunicação

| INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO           |  |
|------------------------------------|--|
| PRINCÍPIOS                         | DETALHAMENTO DOS PRINCÍPIOS  |
| 13. Uso de informações relevantes. | A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.   |
| 14. Comunicação interna.           | A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle. |
| 15. Comunicação externa.           | A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.  |

Fonte: PriceWatherhouseCoopers – PwC

Ademais, com a aprovação da Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011, a Lei de Acesso à Informação, o Brasil deu um importante passo para a consolidação do seu regime democrático, ampliando a participação cidadã e fortalecendo os instrumentos de controle da gestão pública. Por meio dela, as organizações governamentais tem que divulgar informações à sociedade por iniciativa própria, de forma espontânea, independente de qualquer solicitação dos cidadãos, facilitando o processo de comunicação com os agentes externos a organização.

### 2.3.3.5. – Monitoramento

Monitorar significa avaliar, certificar e revisar a estrutura de gestão de riscos e controles internos de uma organização para saber se estão sendo efetivos ou não para contribuir com o alcance dos objetivos institucionais. Nesse sentido, seu objetivo é avaliar a qualidade da gestão de risco e dos controles internos ao longo do tempo, buscando assegurar que estes estejam em efetivo funcionamento.

Segundo o Coso II (2004), o monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras, ou pela combinação de ambas, quais sejam:

a) **monitoramento contínuo**, ou seja, durante o processo, no curso das operações normais. Consiste na análise de variância, comparações de informações provindas de fontes diversas, correlação de indicadores de desempenho financeiro e operacionais

etc. Podem ser citados como exemplo de monitoramento contínuo em um órgão/entidade do setor público:

### **1) Indicadores/trilhas da área de aquisições públicas**

- Licitação com valores homologados acima do limite legal da modalidade;
- Aditivos contratuais com valor acima do limite estabelecido;
- Empenhos com data anterior à data da proposta;
- Fracionamento para dispensar ou para escapar da modalidade mais complexa;
- Vínculo entre licitantes e servidores;
- MicroEmpresa/Empresa de Pequeno Porte com faturamento superior ao limite;
- Vínculo entre licitantes;
- Mais de um fornecedor exclusivo em inexigibilidade; e
- Licitantes com endereços em comum.

### **2) Indicadores/trilhas da área de Suprimento de Fundos/Adiantamentos**

- Fracionamento de gastos com Suprimento de fundos/adiantamentos;
- Gastos em estabelecimentos atípicos;
- Despesas realizadas com Suprimento de fundos/Adiantamentos durante férias do portador; e
- Transações em finais de semana ou feriados.

### **3) Indicadores/trilhas da área de Tercerização**

- Empregados contratado em mais de uma folha de pagamento;
- Servidor público contratado como terceirizado; e
- Comparação entre custos e salários das categorias contratados.

### **4) Indicadores/trilhas da área de Diárias e Passagens**

- Média de gasto do órgão pago por trecho na aquisição de passagens aéreas em comparação com outros órgãos/entidades;
- Reserva de passagens sem planejamento prévio (mínimo 10 dias);
- Excesso de diárias pagas por servidor; e
- Cálculo incorreto das taxas de embarque.

**b) avaliações separadas ou independentes** - estas realizadas mediante avaliações pontuais, tais como auto avaliações e avaliações e/ou revisões independentes realizadas pelas auditorias internas da própria organização. As avaliações realizadas por auditores externos (Tribunal de Contas da União, por exemplo) na organização e por outros órgãos de controles (Controladoria-Geral da União, dentre outros) também contribuem para a aplicação do componente de monitoramento do Coso.

Ademais, o monitoramento envolve a avaliação sobre o desenho e eficácia operacional dos controles internos instituídos, ou seja, se todos os componentes estão presentes e em efetivo funcionamento na organização, integrando o componente da estrutura e, por consequência, o sistema de controle interno, como um instrumento para sua eficácia.

Figura 13: Detalhamento dos princípios do componente monitoramento

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

Fonte: PriceWatherhouseCoopers – PwC

A avaliação em separado ou independente é a ênfase deste curso, e segundo o que preconiza a Intosai (INTOSAI GOV 9100), também pode ser realizada pelas entidades de fiscalização superiores ou por auditores externos ou internos.

## **ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM**

### **EXERCÍCIO PRÁTICO I**

Uma fiscalização realizada pelo Tribunal de Contas da União (TCU) mostrou que pelo menos 21 hospitais universitários espalhados pelo país apresentam irregularidades e falhas nas suas atividades de controle interno, especialmente nas áreas de licitações e contratos.

Na auditoria, o TCU adotou o modelo desenvolvido pelo Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, que delineia as características essenciais de um eficaz sistema de controle interno.

Com base na matéria apresentada a seguir, avalie as deficiências detectadas, identificando o componente e os elementos dos sistema de controle interno avaliados, e apresente as recomendações que o grupo faria para aprimorar os controles internos dos Hospitais Universitários.

#### **TCU aponta falhas nos controles internos de hospitais universitários**

(<http://www.contasabertas.com.br/website/arquivos/563>)

Os controles internos dos Hospitais Universitários Federais (HUs) não asseguram a imprescindível segurança, economicidade e lisura na consecução de suas competências, com potencial prejuízo à proteção dos recursos, bens e ativos públicos contra o desperdício, a perda, o mau uso, o dano ou a apropriação indevida. Essa é a conclusão do Tribunal de Contas da União (TCU) na consolidação de 23 auditorias realizadas nessas entidades pelo país.

Os HUs são entidades públicas, vinculadas às universidades federais, subordinando-se diretamente a seus reitores. Segundo o portal do Ministério da Educação, a Secretaria de Educação Superior (Sesu) tem por competência, dentre outras, a manutenção, supervisão e desenvolvimento das instituições públicas federais de ensino superior (Ifes) e o estabelecimento de políticas de gestão para esses hospitais... Em relação à auditoria interna, os hospitais universitários não possuem unidade própria e utilizam as mesmas das universidades federais.

Já em relação aos pontos estruturais, segundo o relatório, os aspectos que estão a vulnerabilizar a gestão dos hospitais universitários são a precariedade das políticas de recursos humanos, com insuficiência de pessoal, carência de treinamento do efetivo e cultura organizacional de não se realizar avaliação de desempenho ou promovê-la sem considerar o desempenho do servidor; o estilo gerencial de pouco controle e as inadequações da estrutura organizacional.

Ao lado da insuficiência de pessoal, sobressai-se a deficiência, até mesmo ausência em muitos casos, de ações tendentes à capacitação do efetivo lotado nas áreas de licitação, contrato e recebimento de serviços, bem assim nas comissões de licitações (pregoeiros e membros da equipe de apoio), o que acarreta, no mínimo, a perpetuação de falhas nos processos de compra. Mais da metade dos hospitais universitários auditados (57%)

encontra-se nessa situação segundo o TCU.

Também contribui para a situação a inexistência de sistema de avaliação de desempenho dos servidores, o que foi observado em 52% dos hospitais. “Observou-se ainda que, quando existente, está desacompanhado da adoção de medidas corretivas ou disciplinares. Tal contexto propicia o descompromisso e o desinteresse do corpo funcional, resultando em sentimento de impunidade na instituição, o que a relega à situação de enorme risco de práticas irregulares.

O TCU também apontou que 74% dos hospitais universitários federais deixam de monitorar as atividades e o desempenho da área de licitações e contratos, o que impede a inibição de reais irregularidades e condutas reprováveis. Potencializando o resultado, detectou-se também a falta de cultura de responsabilidade em relação ao risco em 43% dos hospitais, evidenciada quer pela ausência de tratamento diferenciado para licitações de maior vulto ou que envolvam objetos não usuais, quer pela composição deficiente do setor de compras.

“Tal conjuntura culmina, invariavelmente, com ineficiência operacional (aumento de custos e perda de qualidade na prestação de serviços de saúde). E, também, ausência de definição clara das competências, atribuições e responsabilidades, detectada em 61% dos hospitais, e inadequação da estrutura organizacional (78% deles), com concentração de atividades em áreas sem condições materiais e/ou humanas para executá-las e má distribuição de atividades”, ressalta relatório.

Com efeito, o disciplinamento acerca do efetivo adequado de uma organização, com as responsabilidades e procedimentos claramente delineados, favorece o cumprimento de sua missão e o alcance de seus objetivos, bem como o gerenciamento dos riscos e a eficácia dos controles. Do contrário, fica suscetível a erros que podem, inclusive, resultar em dano ao erário.

O ministro José Jorge fez também algumas considerações dos pontos observados em relação à gestão da ética. Constatou-se que, apesar de 96% dos hospitais adotarem o Código de Ética Profissional do Servidor Público, há ausência ou deficiência na gestão de ética em 78% deles. “Tal carência é representada ... pela ausência de criação formal de comissão de ética e canais formais para recebimento de denúncias”. Embora 57% das entidades tenham criado formalmente suas comissões de ética, em 52% delas falta efetiva divulgação e promoção da ética; e em 35% não há canais para recebimento de denúncias. Demonstram os dados que 87% dos hospitais não possuem código de ética próprio e, pode grassar o sentimento da impunidade”, explica o relatório.

## **Licitações e Contratos**

A auditoria apontou que se ressentem os Hospitais Universitários de práticas e ações efetivas para prevenirem riscos e otimizarem o desempenho. “No que tange à formalização de procedimentos, ausência, em 61% dos hospitais, de normas ou manuais para a realização das principais atividades envolvidas nas licitações, sendo que 13%, apesar de os possuírem, mostraram-se deficientes ou pouco detalhados. As razões apontadas para o fato foram à cultura de realização das atividades conforme a tradição e

poucas medidas gerenciais tendentes à elaboração dos manuais”, afirma o trabalho.

Em relação à avaliação da conformidade legal (conjunto de regras legais, normativas, e jurisprudenciais), várias irregularidades fragilizam a segurança das aquisições e contratações realizadas pelos HUs, possibilitando, dentre outros, a ocorrência de compras desvantajosas, prestação de serviço deficiente, pagamentos indevidos, fraudes e conluios. A mais frequente foi à ausência ou insuficiência de pesquisa de preço (41% dos processos licitatórios e 54% das contratações diretas), com casos extremos como o do Hospital Universitário Onofre Lopes, no Rio Grande do Norte, onde 94% dos pregões analisados não foram precedidos de pesquisa de preço.

Considerando-se conjuntamente as licitações e as compras diretas, em 24% dos processos verificou-se caracterização inadequada do objeto; em 69%, existência de pareceres técnicos e/ou jurídicos inadequados, inconsistentes ou incoerentes; em 34%, ausência de orçamento detalhado com a composição dos custos unitários; e, em 65%, ausência de estudos técnicos prévios aos projetos básicos. “Vulnerando a gestão de contratos nos HUs, detectou-se ausência de indicação de fiscal do contrato em 22% dos processos analisados e a inadequação ou insuficiência da fiscalização ou do acompanhamento em 38% dos casos”, expõe relatório.

A situação encontrada foi creditada, essencialmente, a dificuldades operacionais (ausência de manuais e normas que padronizem as atividades do setor; ausência de revisão das cotações e pesquisas de preços, inadequação do cadastro de fornecedores; mercado restrito de empresas especializadas na área de equipamentos hospitalares, gerando dificuldade na obtenção de cotações de preços; falta de interesse dos fornecedores de responder pedidos de cotação apenas para compor uma estimativa de preços para futura licitação) e à insuficiência de recursos humanos.

A auditoria constatou que em 41% dos hospitais não se realiza a análise dos licitantes; em 29% não se analisa as propostas e em 14% não se analisa as alterações contratuais. “A ausência dessas análises preventivas pode gerar inúmeros resultados nefastos, como a contratação direta indevida, contratação com empresa desqualificada tecnicamente, obtenção de objeto que não atende plenamente às características desejadas, não obtenção da proposta mais vantajosa, sobrepreço e superfaturamento, conluio de licitantes e fraude à licitação, algumas com grandes prejuízos ao erário. Faltam às instituições, além de normas e manuais que detalhem os procedimentos a serem adotados, treinamento específico dirigido à identificação de fraudes, conluios e demais ilícitos nas licitações e contratos”.

## **EXERCÍCIOS II**

1) Com relação aos controles internos, segundo o COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission), julgue os itens seguintes:

a) A denominada tolerância de risco corresponde à quantidade de riscos — considerando os riscos inerentes e os residuais — que a entidade está preparada para assumir antes de deliberar sobre a necessidade de implementar determinada ação.

( ) Certo      ( ) Errado

b) Segundo o COSO, accountability, operações ordenadas e éticas e salvaguarda de recursos são os componentes do controle interno e representam o que é necessário para se alcançar um bom sistema de controle interno.

( ) Certo      ( ) Errado

c) Segundo o COSO, as pequenas empresas enfrentam desafios importantes para manter um controle interno a custos razoáveis. Nesses casos, entretanto, não obstante a limitação do número de empregados ou servidores, não há comprometimento da segregação de funções, não havendo necessidade de obtenção de recursos adicionais para assegurar a adequada segregação de funções.

( ) Certo      ( ) Errado

d) De acordo com as definições do COSO I (Committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission), a monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos da entidade é dirigida apenas para riscos de origem financeira, não sendo um relevante instrumento de gerenciamento de riscos para subsidiar a governança corporativa.

( ) Certo      ( ) Errado

e) De acordo com a estrutura conceitual de análise de risco do tipo COSO, em uma negociação que envolva gestão de dívida pública sob a responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional junto a terceiros, a avaliação dos riscos deve ser responsabilidade da auditoria interna.

( ) Certo      ( ) Errado

2) Apesar das limitações de recursos, as empresas menores enfrentam o desafio de manter um controle interno, a custo razoável, de várias maneiras, entre as quais se inclui:

a) o exercício do controle de forma diluída e pelos diversos níveis da organização.

b) a existência de estruturas menos complexas, por permitirem que os dirigentes tenham amplo conhecimento das atividades e um vínculo mais estreito com a organização.

c) a conjugação de funções, resultante de um menor número de trabalhadores.

d) o desenvolvimento interno de sistemas de informação.

e) a desconsideração da abrangência das atividades de supervisão.

3) O gerenciamento de riscos corporativos é constituído de vários componentes inter-relacionados, que se originam com base na maneira como a administração gerencia a organização e que se integram ao processo de gestão. Entre esses componentes, destaca-se:

a) o ambiente externo, que determina a forma como os riscos e os controles serão percebidos pelos empregados da organização.

b) a escolha dos objetivos, condicionada à identificação das situações de risco, aos quais a missão da organização deve alinhar-se.

c) a avaliação de riscos, que devem ser identificados, administrados e associados aos objetivos passíveis de ser influenciados e seus respectivos impactos.

d) a resposta aos riscos, que a administração tratará de compartilhar com os clientes e usuários, ou, sendo o caso, transferir para os empregados.

e) a comunicação, que deve fluir sempre de baixo para cima, mantendo informados os dirigentes dos níveis hierárquicos superiores.

4) Controles desenhados unicamente para reduzir o risco de más decisões operacionais, especialmente relacionados à eficiência e à eficácia, geralmente não são considerados relevantes para uma auditoria de demonstração contábil, o que não os torna menos relevantes para avaliar a continuidade das atividades ou a agregação de benefício para o usuário, entre outros aspectos. Pode ser considerado um exemplo de má decisão operacional a:

a) compra de um produto por preço excessivamente baixo.

b) manutenção da oferta de serviços prestados diretamente a custos inferiores aos de prestação terceirizada.

c) contratação de serviços de terceiros por valores inferiores aos dos prestados diretamente pela própria entidade.

d) terceirização de serviços por impossibilidade de contratação de novos empregados ou servidores.

e) inocorrência de gastos não produtivos com pesquisa e desenvolvimento.

5) O gerenciamento de riscos corporativos trata de riscos e oportunidades que afetam a criação ou a preservação do valor, refletindo certos conceitos fundamentais. Desse modo, o gerenciamento corporativo é:

a) conduzido por um grupo especializado de profissionais que constitui um setor autônomo da organização.

b) um modo de atuação que trata dos eventos cuja ocorrência afetou a organização, mas cujos efeitos ainda não foram completamente avaliados.

c) um processo destinado a compatibilizar os riscos de eventos em potencial aos riscos admitidos pela organização, sem maiores prejuízos ao cumprimento de seus objetivos.

d) orientado para a realização de objetivos distintos e independentes.

e) um processo que se desencadeia sempre que a organização se sinta ameaçada pela ocorrência de eventos externos.

6) Considerando que o objetivo principal de uma informação é influenciar decisões e que informação é um tratamento especial que se dá a um dado ou a um conjunto de dados à disposição do respectivo usuário, assinale a opção correta.

a) A capacidade de a informação reduzir incertezas está associada com a oportunidade de sua distribuição e, portanto, com uma relação benefício/custo maior do que um.

b) Em razão da multiplicidade e diversidade de usuários das informações de uma entidade, cada interessado deverá buscar a apreensão do conteúdo e da forma da mensagem.

c) Os dados coletados de fontes internas são sempre mais confiáveis que os obtidos de fontes externas.

d) Os dados disponíveis não devem passar por processos de filtragem, para permitir ao usuário da informação que faça suas próprias escolhas.

e) As informações geradas no âmbito da entidade devem ser disponibilizadas indistintamente a todos os níveis e setores, de acordo com o princípio de que é ao usuário que cabe a seleção das informações que lhe possam interessar.

7) A comunicação, por ser a troca de informações entre os indivíduos, é uma atividade administrativa que visa tornar comum uma mensagem ou informação. Com relação à comunicação em uma entidade, é correto afirmar que:

- a) o fluxo ascendente — dos subordinados aos dirigentes — é menos confiável que o descendente — dos dirigentes aos subordinados.
- b) o entendimento sobre a forma de realização das tarefas deve ser necessariamente diferente entre chefias e servidores.
- c) as informações que visam à compreensão das tarefas a realizar são independentes e incompatíveis com o grau de motivação que se possa transmitir aos responsáveis pela execução dessas tarefas.
- d) as tarefas serão executadas com mais eficiência sempre que os padrões de desempenho forem estabelecidos segundo um entendimento comum entre chefias e subordinados.
- e) os subordinados só devem receber informações dos superiores por iniciativa própria, à medida que as julgarem necessárias.
- 8) Segundo estudo do COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), o processo de controle interno consiste em cinco componentes inter-relacionados. Assinale a opção que identifica esses cinco componentes:
- a) operações, governança corporativa, monitoramento, controle externo e ambiente de controle.
- b) avaliação de risco, atividades de controle, fiscalização eletrônica, comunicação governamental e controle de mercado.
- c) ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação, monitoramento.
- d) compliance, ambiente de negócios, conformidade, informação e comunicação, atividades de controle.
- e) relatórios financeiros, informação e comunicação, clientes, ambiente de controle e monitoramento.
- 9) Considerando que o dirigente de uma instituição financeira brasileira tenha percebido que alguns dispositivos da Lei Sarbanes-Oxley, também conhecida como SOX, promulgada pelas autoridades norte-americanas para coibir a ocorrência de fraudes em empresas daquele país, poderia trazer benefícios para a sua instituição, assinale a opção que apresenta benefício que a adoção de dispositivos da SOX poderia proporcionar a essa instituição.
- a) Reavaliação de grande parte dos processos da empresa, sob a ótica de mercado e crédito, além da elaboração de fluxogramas e documentação daqueles processos considerados principais sob a ótica da SOX.

- b) Melhora do clima organizacional em função das mudanças implementadas.
  - c) Disponibilidade de crédito estrangeiro irrestrito.
  - d) Maior segurança para o tomador de empréstimo.
  - e) Aumento nos níveis de suficiência, adequação e cumprimento dos controles internos, contribuindo para a eficiência dos processos organizacionais.
- 10) O relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras identifica os cinco componentes do controle interno: ambiente de controle; avaliação de risco; atividade de controle; informação e comunicação; monitoração. Dentre eles, aquele que identifica as políticas e procedimentos que permitem assegurar que as diretrizes da administração estão sendo seguidas é o(a):
- a) ambiente de controle.
  - b) avaliação de risco.
  - c) atividade de controle.
  - d) informação e comunicação.
  - e) monitoração.
- 11) O Modelo *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO é mecanismo de auditoria que tem como foco os riscos corporativos. Dentre os componentes do COSO 1 estão: a definição de uma filosofia de tratamento dos riscos e a observação do sistema de controle interno. Esses componentes são denominados, respectivamente,
- a) atividade de controle e monitoramento.
  - b) ambiente de controle e identificação de riscos.
  - c) identificação de riscos e avaliação de riscos.
  - d) ambiente de controle e monitoramento.
  - e) monitoramento e ambiente de controle.
- 12) O controle interno, segundo a metodologia COSO, compõe-se de componentes relacionados entre si. Identifique o elemento que não faz parte desta relação.
- a) Ambiente de controle.
  - b) Atividades de controle.

c) Monitoramento.

d) Informação e comunicação.

e) Independência.

13) São princípios no gerenciamento e na análise dos riscos de acordo com a metodologia COSO, exceto:

a) comprometimento da Alta Administração.

b) informações corretas e precisas.

c) desnecessidade da segregação de funções.

d) medidas rigorosas no caso da não conformidade.

e) gerenciamento de risco que é um processo de persistência, não um programa esporádico.

14) Da análise do conceito de risco, é correto afirmar que:

a) eventos de impacto negativo podem originar-se a partir de condições aparentemente positivas.

b) qualquer evento que cause impacto na organização deve ser considerado um risco.

c) oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e não influencie a realização dos objetivos.

d) um evento não pode causar um impacto positivo e negativo ao mesmo tempo.

e) os efeitos dos riscos afetam apenas o futuro, não o presente.

15) De acordo com o COSO, o gerenciamento de riscos corporativos é constituído de oito componentes inter-relacionados. Um deles, realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos, cuida da integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos, provendo suas alterações, quando necessário. Trata-se da(o):

a) Avaliação de riscos.

b) Identificação de eventos.

c) Atividade de controle.

d) Monitoramento.

e) Fixação de objetivos.

16) Acerca da aplicação da estrutura conceitual de análise de risco, é correto afirmar que:

- a) o gerenciamento de riscos corporativos é um processo em série, por meio do qual um componente afeta apenas o próximo, e assim sucessivamente.
- b) uma fórmula bem sucedida de gerenciamento de riscos pode ser replicada de maneira homogênea entre diversas organizações, desde que elas atuem em campos semelhantes.
- c) o controle interno, dado seu caráter fiscalizador, não pode ser tido como parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos.
- d) um eficaz gerenciamento de riscos corporativos dita não só os objetivos que a administração deve escolher, mas também sua estratégia.
- e) o fato de um agente externo contribuir diretamente para que uma organização alcance seus objetivos não o torna parte do gerenciamento de riscos corporativos.

17) Acerca do gerenciamento de riscos voltado para a governança no setor público, é correto afirmar que:

- a) Um de seus principais benefícios é a melhoria do controle *a posteriori*, resultando em melhor qualidade dos gastos públicos e na ampliação da *accountability*.
- b) é instrumento de pouca valia para casas legislativas, tribunais, ministérios e secretarias, haja vista que a gestão de tais órgãos não se sujeita a riscos.
- c) se inapropriadamente aplicado, o gerenciamento de riscos pode trazer efeitos adversos, expondo a organização a riscos enquanto passa uma falsa impressão de controlabilidade.
- d) aplicável a estruturas organizacionais, o gerenciamento de riscos não alcança a execução de programas finalísticos e/ou administrativos, como os contidos na LOA e no PPA.
- d) independente de o contexto ser público ou privado, quanto maior é o controle dos riscos, menor é o estímulo à inovação e ao empreendedorismo por parte dos gestores.

18) O modelo COSO I é uma ferramenta que permite ao administrador revisar e melhorar seu sistema de controle interno e foi estruturado com base em cinco componentes: ambiente interno ou de controle, avaliação de risco, procedimentos ou atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento. O modelo COSO II pode ser considerado mais abrangente, pois possuiu, além desses, mais três componentes. São eles:

- a) definição de objetivos, identificação de riscos e resposta aos riscos.
  - b) definição de objetivos, identificação de riscos e circularização de documentos.
  - c) tabela de evidências, definição de riscos e circularização de documentos.
  - d) tabela de evidências, resposta de riscos e circularização de documentos.
  - e) definição de objetivos, tabela de evidências e resposta de riscos.
- 19) Conforme o COSO – *Committee of Sponsoring Organizations*, na análise de riscos, pode-se recorrer a análises qualitativas ou quantitativas. A análise qualitativa
- a) faz a avaliação do impacto da ocorrência dos riscos nos processos, e a análise quantitativa faz a análise dos volumes gerados de prejuízos.
  - b) faz a análise da importância da gestão de riscos e governança corporativa para as organizações e a análise quantitativa faz a análise das variações significativas das demonstrações financeiras.
  - c) faz a priorização dos riscos por meio de avaliação e combinação de sua probabilidade de ocorrência e impacto, e a análise quantitativa faz a análise numérica do efeito dos riscos identificados nos objetivos gerais.
  - d) deve, tanto quanto a quantitativa, nortear a determinação dos saldos das contas contábeis selecionadas para o exame de auditoria.
  - e) faz a avaliação no nível de experiência necessária que o auditor deve ter para realizar seu trabalho, e a análise quantitativa determina a quantidade de horas necessárias e o número de auditores necessário para executar cada trabalho de auditoria.
- 20) Uma das etapas que deve ser sempre executada e repetida no sistema de controles internos é o monitoramento contínuo das atividades de controle. O monitoramento tem a função de:
- a) adequar a empresa ao sistema de normas externas no qual está inserida.
  - b) auxiliar na implantação de novos processos na em- presa.
  - c) detectar falhas nos processos auditados.
  - d) manter o equilíbrio entre a carga de controles preventivos e detectivos utilizados no sistema de controles internos.
  - e) verificar se os controles internos estão adequados e efetivos, ou se necessitam de melhorias.
- 21) São componentes inter-relacionados de controles internos, exceto o(a):

- a) ambiente de controle.
- b) avaliação de risco.
- c) atividades de controle.
- d) método de custos.
- e) monitoração.

# UNIDADE 3

## AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ENTIDADE

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DA APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta unidade, você será capaz de:

- Conceituar controle interno em nível de entidade;
- Entender os níveis de avaliação de controles internos e compreender o objetivo da avaliação em nível de entidade;
- Identificar as etapas de avaliação de controles internos em nível de entidade (planejamento, execução e relatório).

### **3. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ENTIDADE**

A atividade de controle tem se aperfeiçoado contínua e constantemente em todos os setores do governo e da iniciativa privada. Os sistemas de controles internos, em função de suas atribuições constitucionais e legais, têm papel relevante no aperfeiçoamento da Administração Pública, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar a eficiente arrecadação das receitas, o adequado emprego dos recursos públicos, sejam de origem própria ou recebidos mediante repasses da União, e o pleno atendimento das necessidades do cidadão (Acórdão TCU nº 568/2014 – Plenário).

Sob essa ótica, e motivados pela crescente expectativa social de melhoria na aplicação dos recursos públicos, a Avaliação dos Sistemas de Controles Internos busca, dentre outros objetivos, contribuir com a melhoria da gestão, oferecendo subsídio aos gestores públicos para implantação dos sistemas de controles internos, o que proporcionará maior controle na aplicação dos recursos, incremento de informações gerenciais e melhora no desempenho, redução da corrupção em todos os níveis e, por consequência, maior eficiência na prestação dos serviços à população.

Ademais, a avaliação de controles internos também vem se firmando como um trabalho que adiciona valor às atividades das organizações, podendo ser útil para: a) embasar recomendações e determinações de planos de ação para a melhoria de processos organizacionais (redução de riscos e aproveitamento de oportunidades); b) 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.

Nesse sentido, cabe destacar que a lei Sarbanes-Oxley definiu, como metodologia para avaliação da certificação de controles internos de empresas que atuam no mercado mobiliário norte americano, três níveis distintos, a saber:

- Nível de Entidade;
- Nível de Processos ou atividades; e
- Nível de Tecnologia da Informação.

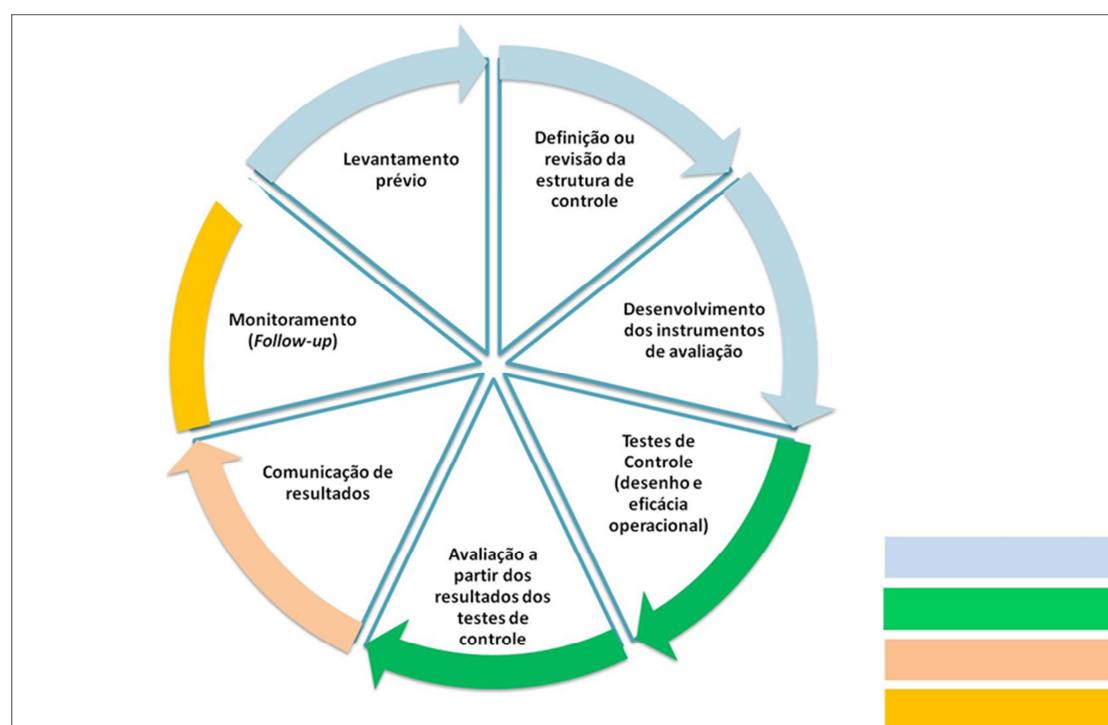
Para atendimento aos dois primeiros níveis, a estrutura de controles internos COSO tem sido a preferida. Para suportar o último nível, o mercado, de uma forma geral, vem utilizando o modelo de referência norte-americano *Control Objectives for Information and related Technology – CobiT*.

Nessa linha, de maneira análoga, o TCU desenvolveu metodologia de avaliação de controles internos em suas auditorias aplicadas ao setor público, estabelecendo que será realizada tanto em nível de entidade, quanto em nível de atividade. No que se refere à avaliação em nível de entidade – considerando os resultados mensurados em cada componente integrante da metodologia Coso: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controles, informação e comunicação e monitoramento –, é possível concluir se os controles operacionais atualmente existentes são desenvolvidos, fato que contribui sobremaneira para minimizar os riscos nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos recursos públicos.

Em relação à avaliação em nível de atividades, esta ocorre quando os objetivos da 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 (Acórdão TCU nº 568/2014 – Plenário).

Segundo o Tribunal de Contas da União, as etapas do processo de avaliação de controles internos são desenvolvidas conforme demonstradas na figura a seguir:

Figura 14: Etapas da avaliação de controles internos



Fonte: BRASIL (2012)

O processo de avaliação de controles internos, com vistas a verificar a presença e efetivo funcionamento de todos os componentes para um controle interno eficaz, constitui um trabalho específico de auditoria. Nesse contexto, é desenvolvido nas fases de planejamento, execução e relatório, conforme apresentado a seguir:

### 3.1 – Planejamento

A etapa de planejamento consiste em revisar a estrutura de controle interno que fornecerá os critérios de avaliação dos controles, assim como desenvolver instrumentos para verificar a extensão nas quais tais critérios serão atendidos. Ademais, o planejamento subsidia as fases da execução e relatório e deve ser organizado mediante um plano de trabalho bem delineado, resultado final da fase de planejamento.

O planejamento dos trabalhos é realizado nas etapas de levantamento prévio, revisão da estrutura de controle e desenvolvimento dos instrumentos de avaliação, conforme detalhado a seguir:

Figura 15: Etapas do planejamento



Fonte: BRASIL (2012)

### 3.1.1 – Levantamento prévio

O levantamento prévio consiste no levantamento de informações gerais da organização, visando entender o negócio, objetivos e contexto no qual a entidade atua, abrangendo, em geral, os seguintes aspectos:

#### a) Contexto operacional

Para obtenção do conhecimento geral da organização, é preciso conhecer, entre outros aspectos:

- a) Dados orçamentários (execução prevista e executada do último exercício e do anterior);
- b) Principais oportunidades e ameaças do ambiente externo (riscos, fragilidades externas), bem como as principais forças e fraquezas do ambiente interno (riscos, fragilidades internas), segundo o critério profissional que a equipe de auditoria entenda ser possível avaliar;
- c) Ramo de atividade, natureza das operações, principais insumos e produtos;
- d) Missão, visão, negócio e valores;
- e) Quadro de pessoal próprio, terceirizado, temporário, cedido e requisitado;
- f) Plano de Contas da Entidade, com a descrição das rubricas contábeis.

#### b) Estrutura organizacional e de governança

Para Coimbra (2007, p. 49) a “estrutura organizacional é o resultado do agrupamento dos recursos humanos e materiais, e da definição do papel de cada unidade, no sentido de viabilizar o seu gerenciamento e atingir seus objetivos”. O objetivo é obter conhecimento sobre:

- a) Rol de responsáveis, estrutura organizacional e as linhas de autoridade e responsabilidades (organograma e/ou manual da organização);
- b) Definição de competências das divisões da estrutura organizacional;
- c) 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.

### **c) Referencial de Conformidade**

A equipe de auditoria precisa ter conhecimento do marco legal e regulatório da entidade, tais como:

- a) previsão constitucional, lei de criação, regimento interno ou estatuto social;
- b) leis, decretos e outras regulamentações externas incidentes sobre a organização e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes;
- c) código de ética ou de conduta e seus instrumentos de operacionalização (comissão de ética, comissão disciplinar etc.);
- d) planos estratégicos (objetivos estratégicos, resultados a serem alcançados e indicadores de desempenho);
- e) Relatórios de Órgãos Supervisores da Entidade responsáveis por ações de controle e de monitoramento da gestão, tais como, controladoria, auditoria ou assessoria de controle interno, conselho fiscal, auditoria independente.

#### **3.1.2 – Definição ou revisão da estrutura de controle**

O modelo de referência Coso estabelece ser de responsabilidade da alta administração das entidades e órgãos elaborar e definir os controles necessários para se garantir a concretização dos objetivos previamente estabelecidos para a instituição. Apesar de caber à alta administração o correto desenho dos controles administrativos, estatui a metodologia que compete a todos os integrantes da instituição garantir que esses controles elaborados e definidos estejam funcionando de forma adequada.

Para avaliação dos controles internos da organização, é necessário revisar a estrutura de controle que servirá de base para direcionar os trabalhos, com vistas a encaminhar sugestões para seu aprimoramento, tendo por pressuposto que a eficácia de um sistema de controle interno depende da presença e do efetivo funcionamento de todos os componentes da estrutura de referência Coso.

Dessa forma, a estrutura servirá de base para determinação das fontes de informação, técnicas de auditoria que serão utilizadas e do desenvolvimento dos instrumentos de avaliação dos controles em nível de entidade.

#### **3.1.3 – Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação**

O desenvolvimento dos instrumentos de avaliação deve ocorrer de forma coerente com o escopo da avaliação e com as características da entidade avaliada.

Os principais instrumentos de avaliação de controles internos configuram-se em roteiro de entrevistas, questionário de avaliação de controles internos (QACI), questionários de pesquisa, roteiros de observação direta, procedimentos para exame documental, etc.

##### **a) Teste de Controle**

Conforme a INTOSAI GOV 9100, a avaliação do controle interno implica:

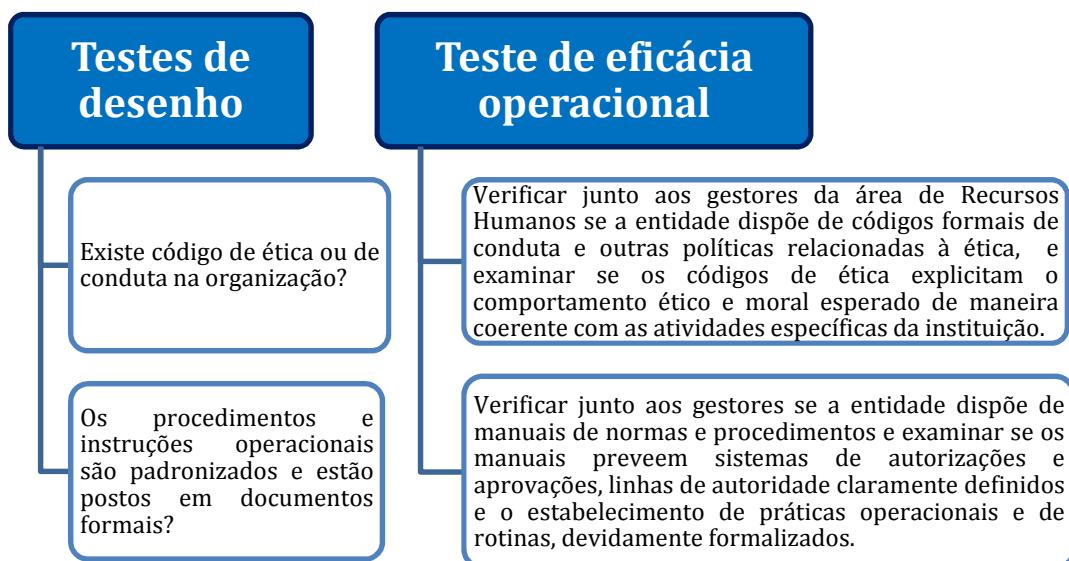
- avaliar a adequação do desenho do controle;

- determinar, mediante teste, se os controles são eficazes.

Nesse sentido, nas avaliações em nível de entidade, os testes de desenho têm por objetivo verificar se a estrutura de controle está adequadamente concebida e o teste de eficácia operacional busca verificar se esse controle funciona de forma eficaz, ou seja, constatar a presença e o efetivo funcionamento de todos os componentes da estrutura de controle interno.

Já na avaliação em nível de atividades, o teste de desenho destina-se a verificar se os controles internos instituídos nesse nível (processos e operações) estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos e o teste de eficácia operacional objetiva verificar se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos (controles) definidas pela administração.

No exemplo a seguir, é demonstrada a aplicação dos testes de desenho e de eficácia operacional:



Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos da INTOSAI

Desse modo, percebe-se que a técnica de auditoria utilizada para realização do teste de desenho foi à entrevista e para o teste de eficácia operacional o exame documental. Roteiros de entrevistas, QACI, questionários de pesquisa, procedimentos de auditoria, dentre outros instrumentos consistem nos denominados instrumentos de avaliação, caracterizando-se como métodos de coleta de dados.

### **b) Exemplos de desenvolvimento de instrumentos de avaliação**

Para o desenvolvimento de instrumentos de avaliação de controles internos, será utilizado como referência o questionário de auto avaliação exigido dos gestores federais, previsto na Decisão Normativa TCU nº 127/2013, que dispõe acerca das

unidades jurisdicionadas cujos dirigentes máximos devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2013 e Portaria nº 175/2013, que orienta às unidades jurisdicionadas quanto à elaboração de conteúdos dos relatórios de gestão referente ao exercício de 2013.

Nesses documentos, foi exigida avaliação dos gestores quanto aos seguintes componentes, elementos e critérios de avaliação:

Quadro 03: Elementos do sistema de controles internos a serem avaliados

| ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS  | VALORES |   |   |   |   |
|---|---------|---|---|---|---|
|   | 1       | 2 | 3 | 4 | 5 |
| <b>Ambiente de Controle</b>   |         |   |   |   |   |
| 1. A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.  |         |   |   |   |   |
| 2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.  |         |   |   |   |   |
| 3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.   |         |   |   |   |   |
| 4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.  |         |   |   |   |   |
| 5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.   |         |   |   |   |   |
| 6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.                           |         |   |   |   |   |
| 7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.   |         |   |   |   |   |
| 8. Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.   |         |   |   |   |   |
| 9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.   |         |   |   |   |   |
| <b>Avaliação de Risco</b>   | 1       | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.  |         |   |   |   |   |
| 11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.   |         |   |   |   |   |
| 12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. |         |   |   |   |   |
| 13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.  |         |   |   |   |   |
| 14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.  |         |   |   |   |   |
| 15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.   |         |   |   |   |   |
| 16. Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.  |         |   |   |   |   |

|  |          |          |          |          |
|--|----------|----------|----------|----------|
| 17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais resarcimentos.                         |          |          |          |          |
| 18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.   |          |          |          |          |
| <b>Procedimentos de Controle</b>   | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 19. Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.                     |          |          |          |          |
| 20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.   |          |          |          |          |
| 21. As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.  |          |          |          |          |
| 22. As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.                                  |          |          |          |          |
| <b>Informação e Comunicação</b>  | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.                                  |          |          |          |          |
| 24. As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.                              |          |          |          |          |
| 25. A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.  |          |          |          |          |
| 26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz. |          |          |          |          |
| 27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.             |          |          |          |          |
| <b>Monitoramento</b>   | <b>1</b> | <b>2</b> | <b>3</b> | <b>4</b> |
| 28. O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.   |          |          |          |          |
| 29. O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.   |          |          |          |          |
| 30. O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.   |          |          |          |          |
| <b>Análise Crítica:</b>  |          |          |          |          |

Fonte: Portaria TCU nº 175/2013.

Nesse contexto, para desenvolver os instrumentos necessários para avaliação de cada critério de avaliação, é necessário identificar as fontes de informação para estabelecer qual instrumento mais adequado para coletar esses dados.

A informação requerida para os itens 1, 2, 9, 24, 25, 26 e 27 caracteriza-se como uma percepção da alta administração e dos servidores, portanto, a fonte dessa informação serão os próprios administradores e 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 efetividade, pois o importante, neste caso, é que os administradores e servidores tenham a percepção (efetividade).

A aplicação de questionários de pesquisa é comumente realizada via internet. 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.

No que se refere ao critério 4, à fonte de informação se caracteriza como informação documental relacionadas ao código de ética ou conduta. Nesse caso, a fonte de informação são gestores da área e os códigos de ética e conduta existente, políticas e os meios utilizados para comunicá-los. Dessa forma, o instrumento mais adequado para obter essa informação são procedimentos para exames documentais para verificação da existência e correta divulgação de códigos e políticas de conduta ética na organização.

Esse processo de determinação de fontes de informação, técnicas de auditoria e instrumentos de avaliação para sua aplicação deve ocorrer para todos os critérios, elaborando papéis de trabalhos adequados para a condução dos trabalhos de planejamento, execução e elaboração de relatório.

Como exemplo, podem ser destacados os seguintes papéis de trabalho (procedimentos e questionário de pesquisa) para avaliação dos controles internos em nível de entidade, requeridos pelo TCU por meio da DN 127/2013 e Portaria nº 175/2013:

Quadro 04: Exemplo de procedimentos de auditoria aplicados na avaliação de controles internos

| ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS  |   | PONTUAÇÃO |   |   |   |   |
|---|---|-----------|---|---|---|---|
| Ambiente de Controle  | PROCEDIMENTOS   | 1         | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.  | 4. 1. Verificar junto aos gestores da área de Recursos Humanos se a entidade dispõe de códigos formais de conduta e outras políticas relacionadas à ética, complementar ao Código de Ética Profissional do Servidor Público (Decreto 1.171/1994), coerentes com as atividades específicas da instituição, devidamente formalizados e atualizados. |           |   |   |   |   |
|   | 4.2. Examinar 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.  |           |   |   |   |   |
|   | 4.3. Verificar se existe uma Comissão de Ética ou órgão equivalente que efetivamente desenvolve o papel de promover a ética e conduzir a sua gestão, 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.   |           |   |   |   |   |
|   | 4.4. Caso a Unidade tenha instituído Comissão de Ética, avaliar se a mesma atuou no exercício auditado, por meio de análise de 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.                         |           |   |   |   |   |
| Pontuação geral do critério (somar pontuação de todos os procedimentos e dividir pelo nº total deles) |   |           |   |   |   |   |
| Resultado da avaliação do critério (interpretação):   |   |           |   |   |   |   |
| Elaborado por:  |   |           |   |   |   |   |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

Quadro 05: Exemplo de procedimentos de auditoria aplicados na avaliação de controles internos

| ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS  |  | PONTUAÇÃO |   |   |   |   |
|---|--|-----------|---|---|---|---|
| Ambiente de Controle  | PROCEDIMENTOS  | 1         | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. | 7.1 Solicitar as portarias de delegação de competências e examinar se elas definem claramente as responsabilidade dos agentes que receberam delegação.<br><br>7.2 Se houver portaria de delegação de competências, verificar se houve estabelecimento de limite de alcada (P. Ex, limite de valor para homologação de processo licitatório, autorização de pagamento, etc.). |           |   |   |   |   |
| Pontuação geral do critério (somar pontuação de todos os procedimentos e dividir pelo nº total deles)     |  |           |   |   |   |   |
| Resultado da avaliação do critério (interpretação):   |  |           |   |   |   |   |
| Elaborado por:  |  |           |   |   |   |   |
| Revisado por:   |  |           |   |   |   |   |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

Quadro 06: Exemplo de procedimentos de auditoria aplicados na avaliação de controles internos

| ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS  |  | PONTUAÇÃO |   |   |   |   |
|---|--|-----------|---|---|---|---|
| Informação e Comunicação  | PROCEDIMENTOS  | 1         | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 23. A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas. | 23.1 Verificar se existem instrumentos de comunicação institucional, tais como intranet, envio de informações e/ou orientações a todos os servidores/empregados. A comunicação pode ser feita também por 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.<br><br>23.2 Avaliar se a UJ divulga em seu sítio da internet informações de interesse geral ou coletivo, tais como registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das unidades e horários de atendimento ao público; registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros; registros das despesas; informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados; dados gerais para acompanhamento de programas, ações, projetos e obras; respostas a perguntas mais frequentes da sociedade, em atendimento a <u>Lei de Acesso à Informação</u> . |           |   |   |   |   |
| Pontuação geral do critério (somar pontuação de todos os procedimentos e dividir pelo nº total deles)                                     |  |           |   |   |   |   |
| Resultado da avaliação do critério (interpretação):   |  |           |   |   |   |   |
| Elaborado por:  |  |           |   |   |   |   |
| Revisado por:   |  |           |   |   |   |   |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

Quadro 07: Exemplo de questionário de pesquisa aplicado na avaliação de controles internos

**QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - REF: OP-1**  
**UNIDADE JURISDICIONADA**

**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 os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento. (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).  |               |
| 2  | Considero que os mecanismos gerais de controle instituídos pela Unidade Jurisdicionada - UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.   |               |
| 3  | Considero que os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.   |               |
| 4  | Avalio que as informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.   |               |
| 5  | Considero que a informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível. (Para avaliar a qualidade da informação, é necessário verificar se ela é: a) <b>Apropriada</b> – o conteúdo está no nível de detalhes adequado?; b) <b>Oportuna</b> – está disponível quando necessária?; <b>Atual</b> – são as mais recentes ou a última versão disponível?; <b>Precisa</b> – os dados estão corretos?; e) Acessível – são de fácil obtenção por aqueles que as necessitam?). |               |
| 6  | Considero que a Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.   |               |
| 7  | Considero que a comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura. (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).   |               |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

### c) Escalas para pontuação

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 (BRASIL, 2012).

Para pontuação dos testes decorrente dos instrumentos de avaliação, podem ser utilizadas as seguintes escalas:

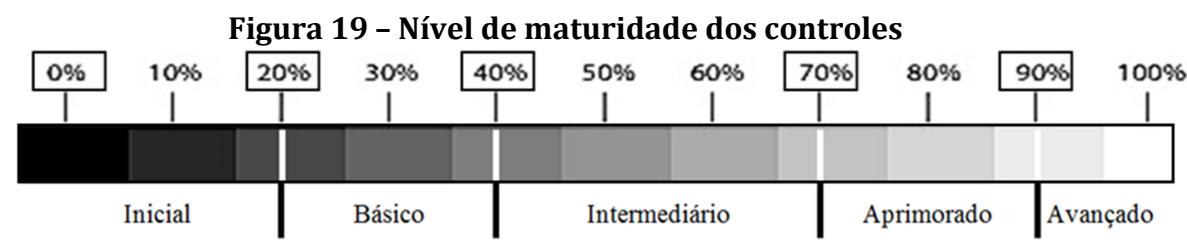
| ESCALA 1                  |           |
|---------------------------|-----------|
| SITUAÇÃO                  | PONTUAÇÃO |
| Discordo Totalmente       | 1         |
| Discordo                  | 2         |
| Nem Concordo nem Discordo | 3         |
| Concordo                  | 4         |
| Concordo Totalmente       | 5         |

Esse tipo de escala é mais apropriada para a obtenção de opiniões ou percepções, sendo, portanto, adequada para utilização em instrumentos de avaliação do tipo questionários de pesquisa, o qual será utilizada aferir o grau de concordância ou discordância dos administradores e servidores da entidade avaliada.

| ESCALA 2                   |           |
|----------------------------|-----------|
| SITUAÇÃO                   | PONTUAÇÃO |
| Não Cumpre                 | 1         |
| Cumprimento Insignificante | 2         |
| Cumprimento Mediano        | 3         |
| Cumprimento em Alto Grau   | 4         |
| Cumprimento Pleno          | 5         |

Por sua vez, a Escala 2 será utilizada para subsidiar os julgamentos do próprio auditor relacionado à conformidade no exame documental, por meio de aplicação dos procedimentos de auditoria desenvolvidos (BRASIL, 2012).

Para interpretação dos resultados e definição do nível de maturidade dos sistemas de controles internos, poderá ser utilizada a escala prevista no Acórdão TCU nº 568/2014 – Plenário, conforme demonstrado a seguir:



Fonte: TCU, Acórdão nº 568/2014–Plenário.

A partir dos percentuais obtidos, é calculado o Índice de avaliação da organização, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Quadro 08: Consolidação dos Resultados de Avaliação

| CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS |   |             |               |
|-----------------------------|---|-------------|---------------|
| ITEM                        | ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS  | AVALIAÇÃO   |               |
|                             |   | PONTUAÇÃO   | INTERPRETAÇÃO |
|                             | <b>SISTEMA DE CONTROLE INTERNO</b>  | <b>0,00</b> |               |
|                             | <b>AMBIENTE DE CONTROLE</b>   | <b>0,00</b> |               |
| 1                           | A alta administração percebe os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.   |             |               |
| 2                           | Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.   |             |               |
| 3                           | A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.  |             |               |
| 4                           | Existe código formalizado de ética ou de conduta.   |             |               |
| 5                           | Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.  |             |               |
| 6                           | Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.                          |             |               |
| 7                           | As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.  |             |               |
| 8                           | Existe adequada segregação de funções nos processos e atividades da competência da UJ.  |             |               |
| 9                           | Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.  |             |               |
|                             | <b>AVALIAÇÃO DE RISCO</b>   | <b>0,00</b> |               |
| 10                          | Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.  |             |               |
| 11                          | Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.   |             |               |
| 12                          | É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los. |             |               |
| 13                          | É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.  |             |               |
| 14                          | A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.  |             |               |
| 15                          | Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.   |             |               |
| 16                          | Não há ocorrência de fraudes e perdas que sejam decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.  |             |               |
| 17                          | Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais resarcimentos.  |             |               |

|    |  |             |  |
|----|--|-------------|--|
| 18 | Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.   |             |  |
|    | <b>PROCEDIMENTOS DE CONTROLE</b>   | <b>0,00</b> |  |
| 19 | Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.                     |             |  |
| 20 | As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.   |             |  |
| 21 | As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.  |             |  |
| 22 | As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.                                  |             |  |
|    | <b>INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO</b>  | <b>0,00</b> |  |
| 23 | A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.                                  |             |  |
| 24 | As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.                              |             |  |
| 25 | A informação disponível para as unidades internas e pessoas da UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.  |             |  |
| 26 | A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz. |             |  |
| 27 | A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.             |             |  |
|    | <b>MONITORAMENTO</b>   | <b>0,00</b> |  |
| 28 | O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.   |             |  |
| 29 | O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.   |             |  |
| 30 | O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.   |             |  |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

### 3.2 – Execução

Durante a fase de execução, a equipe de auditoria aplicará os testes de controle planejados nos instrumentos de avaliação desenvolvidos na fase de planejamento, buscará coletar evidências que dão suporte aos achados de auditoria, desenvolverá as constatações da avaliação, a partir dos resultados dos testes de controle, e documentará o trabalho realizado, observando todas as normas de auditoria aplicáveis ao setor público.

Assim, para iniciar a fase de execução do processo de avaliação de controles internos deve-se ter concluído a elaboração de todos os instrumentos de avaliação. Portanto, é

nessa etapa que a equipe, por meio de uma sequência 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.

### **3.3 - Relatório**

Devem ser relatadas apenas as deficiências significativas, que em princípio são aquelas situações cujos resultados foram classificados como “inicial”, “básico” ou “intermediário”, contudo, a equipe poderá desenvolver achados até mesmo para às situações classificadas como “aprimorado”, 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.

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 em trabalhos de avaliação dos controles internos esses achados assumem uma importância maior do que normalmente recebem em outros trabalhos de auditoria. A inclusão de boas práticas nos relatórios de avaliação, bem como o detalhamento e a catalogação delas, 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.

# UNIDADE 4

## AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNALOS EM NÍVEL DE ATIVIDADES

### OBJETIVOS ESPECÍFICOS DA APRENDIZAGEM

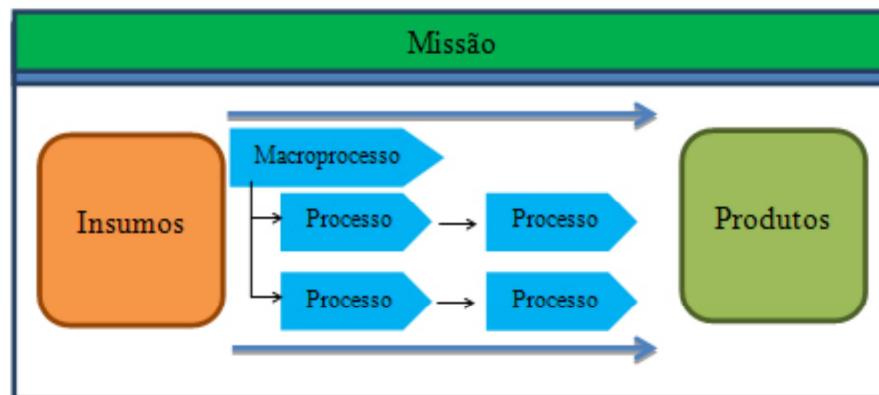
Ao finalizar esta unidade, você será capaz de:

- Conceituar riscos e controles internos em nível de atividades;
- Entender o que são processos organizacionais e tipos de atividades que eles contém;
- Identificar as etapas de avaliação de controles internos em nível de atividades (planejamento, execução e relatório).

## 4. AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ATIVIDADES

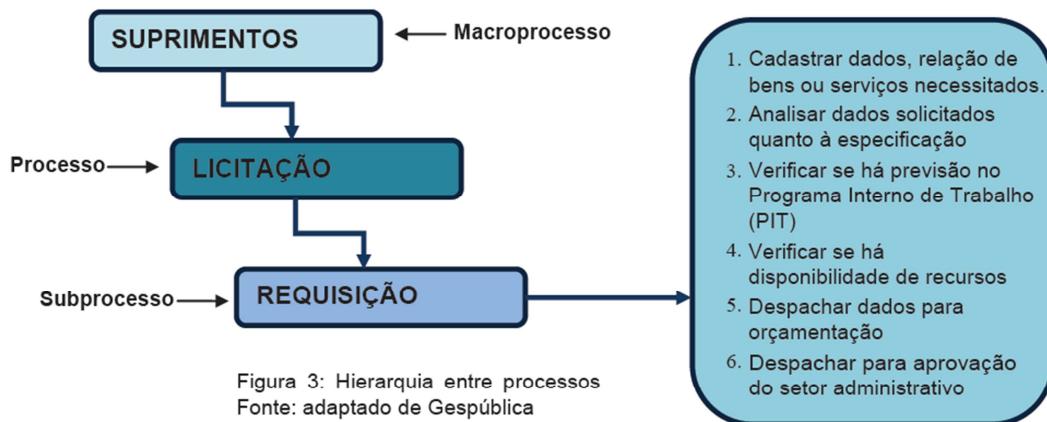
Toda organização pode ser vista como uma coleção de processos que, de forma integrada, promovem a consecução dos objetivos estabelecidos e diretamente relacionados à missão. Segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas (2005, N.3.4.1), o processo é um conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transforma insumos (entradas) em produtos (saídas).

Figura 16: organização vista como uma coleção de processos



Fonte: BRASIL (2012)

Contudo, este macropasso pode ainda ser desdobrado em outros grandes processos, que também podem ser denominados macropassos, 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.



Fonte: BRASIL (2012)

Dentro de um processo, coexistem as atividades de execução – que integram diretamente o processo de transformação do insumo em produto – e as atividades de controle – que, muito embora sejam parte do processo, são executadas para garantir que as primeiras ocorram conforme os requisitos.

Nesse contexto, a avaliação dos controles internos em nível de atividades diz respeito à revisão dos objetivos-chave de processos e atividades neles contidas, identificação e avaliação dos riscos relevantes relacionados a esses objetivos, bem como os controles que a gestão da entidade adota para administrá-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.

Conforme definido no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública, 2005), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, processo é conjunto de recursos e atividades inter-relacionadas ou interativas que transformam insumos (entradas) em serviços/produtos (saídas). Esses processos são geralmente planejados e realizados para agregar valor aos serviços/produtos e podem ser classificados em duas categorias: processos finalísticos e processos de apoio.

Processos finalísticos estão associados às atividades-fim da organização ou diretamente envolvido no atendimento às necessidades dos seus cidadãos. Podem ser citados os seguintes processos finalísticos em um órgão/entidade público: emissão de certidões, documentos, concessão de aposentadoria, benefícios e outros.

Já os processos de apoio dão suporte a alguma atividade-fim da organização, tais como: a gestão de pessoas, a gestão de material, o planejamento e o acompanhamento das ações institucionais etc.

Em síntese, segundo o Gespública, as características básicas das duas categorias de processo são as seguintes:

Quadro 09: Diferença entre processo finalístico X processo de apoio

| Processo Finalísticos   | Processos de Apoio  |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• São ligados à essência do funcionamento da organização</li> <li>• São suportados por outros processos internos (isto é, pelos processos de apoio)</li> <li>• Resultam no produto ou serviço que é recebido pelo cliente externo ou usuário do serviço público</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• São centrados na organização e/ou nos gerentes</li> <li>• Viabilizam o funcionamento coordenado dos vários subsistemas da organização</li> <li>• Garantem o suporte adequado aos processos finalísticos</li> <li>• Estão relacionados aos processos decisórios e de informações</li> <li>• Incluem ações de medição e ajuste do desempenho da organização</li> </ul> |
| <b>Exemplos:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prestação de serviços ao cidadão</li> <li>• Concessão de aposentadorias</li> <li>• Concessão de benefícios</li> <li>• Licenciamento Ambiental</li> <li>• Dispensação de medicamentos</li> <li>• Emissão de certidões e documentos</li> </ul>            | <b>Exemplos:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licitações</li> <li>• Execução orçamentário-financeira</li> <li>• Gestão de pessoas</li> <li>• Serviços de TI</li> <li>• Contratos</li> </ul>   |

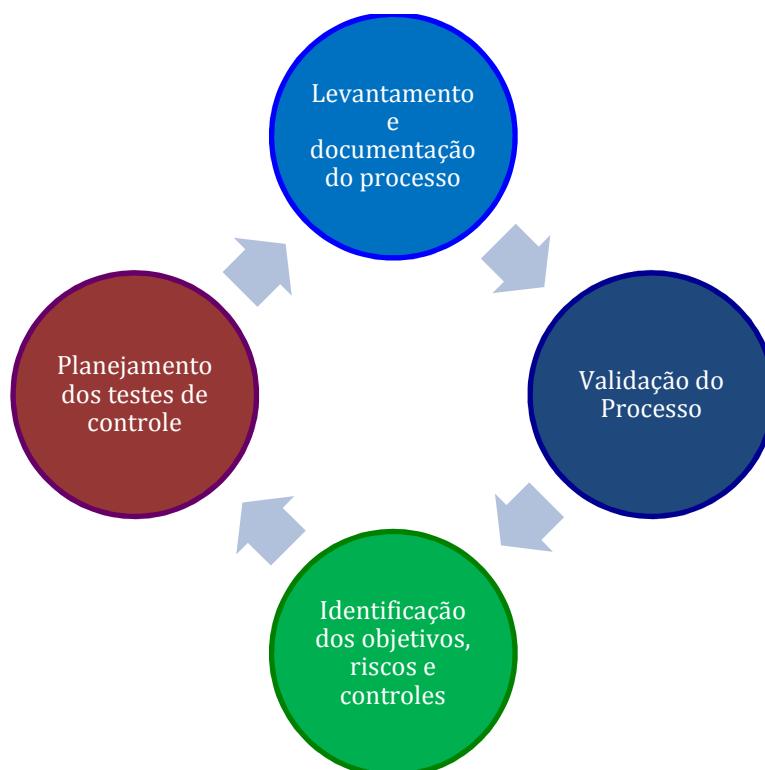
## 4.2 – Metodologia de Avaliação

Conforme preconizado pela Intosai (2004, p. 23) os trabalhos de avaliação de controles internos em nível de atividades deve ser direcionado para os objetivos e riscos chaves da organização, como uma maneira de identificar as áreas/atividades mais relevantes para as quais se devem dirigir esforços de avaliação de riscos, bem como atribuir responsabilidades em relação ao seu gerenciamento.

## 4.1 – Planejamento

A fase de planejamento 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. Consiste das **etapas: levantamento e documentação do processo; validação do processo; identificação dos objetivos, riscos e controles; e planejamento dos testes de controle**, conforme demonstrado na figura a seguir:

Figura 17: Etapas da avaliação de controles em nível de atividades



Fonte: BRASIL (2012)

### 4.1.1 – Levantamento da documentação

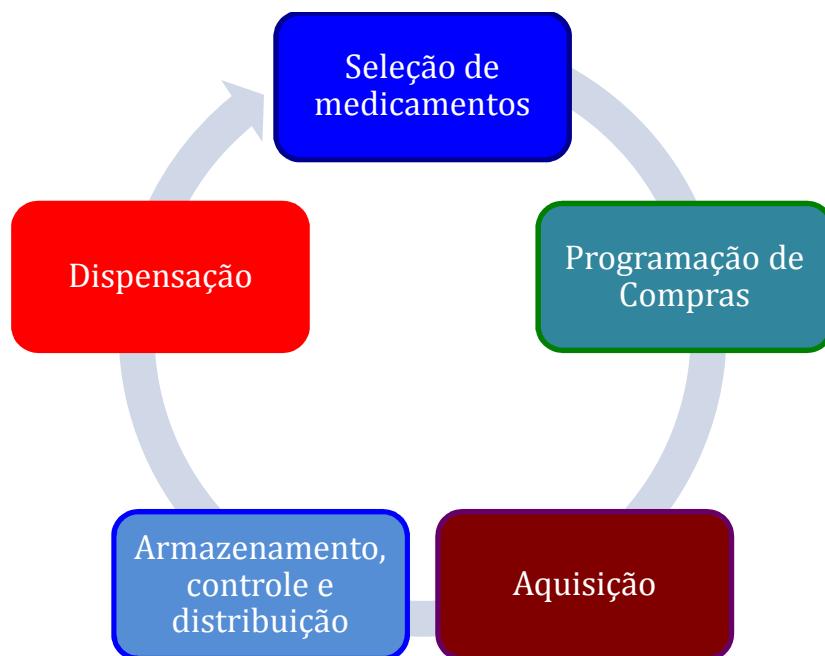
De Cicco e Fantazzini (2003, p. 26) destacam que “quanto mais detalhado forem os fluxogramas, melhores serão as condições de identificação de riscos e perdas potenciais. Para obter o grau necessário de detalhes é fundamental a participação de cada setor na elaboração desses fluxogramas”.

Nesse sentido, para entender a sequência, os eventos e as atividades de um processo, a equipe deve entrevistar tanto os gestores quanto os servidores responsáveis pelo processo e, ainda, os próprios funcionários que executam as atividades e operam os controles respectivos, detentores de informações de como o processo se desenvolve efetivamente.

A equipe também pode usar como referencial os estudos já existentes sobre a atividade, leis, regulamentos e normativos, relatórios de auditorias anteriores e outros elementos que descrevam os processos, os riscos e os controles da atividade em análise. Em geral, no serviço público, essas fontes de informação estão disponíveis com relativa facilidade, como ocorre com a Assistência Farmacêutica (logística de medicamentos) nos municípios.

Como exemplo de processo no setor público, pode ser citado o processo de logística de medicamentos em uma prefeitura municipal, cujo ciclo compreende a seleção dos medicamentos, programação de compras, aquisição, armazenamento, controle e distribuição e dispensação dos medicamentos, conforme apresentado na figura a seguir:

Figura 18: Fluxograma do processo logística de medicamentos



Fonte: Elaboração própria (exemplo ilustrativo)

Sem intenção de esgotar o assunto, citamos alguns riscos identificados nos processos que abrangem o ciclo da Assistência Farmacêutica numa prefeitura.

1 – **Seleção** de Medicamentos: Relação de medicamentos desatualizada; seleção de medicamentos elaborada sem levar em conta o perfil epidemiológico e nosológico local; falta de divulgação dos medicamentos selecionados.

**2 – Programação de Compras:** licitações e pedidos de compras sem conhecimento da demanda, levando a desabastecimento, excesso de estoque, perdas.

**3 – Aquisição** - Execução errônea das atividades e retrabalho, podendo resultar em danos financeiros ou atos ilegais; Coleta insuficiente de preços, levando a estimativas sem o devido embasamento, resultando na aceitação de preços acima do razoável; Conluio entre as empresas licitantes, frustrando o caráter competitivo; Participação de empresas com registro de penalidades (inidôneas, suspensas, impedidas, etc.) no processo licitatório;

**4 – Armazenamento** - Perda de medicamentos por armazenamento inadequado; alteração da qualidade; desvio de produtos; recebimento em desconformidade com as especificações do objeto e com a proposta da contratada; ausência de comprovação do efetivo recebimento dos produtos.

**5 – Dispensação** – Entrega de medicamentos à população por profissionais despreparados.

#### **4.1.2 – Validação do processo**

Após levantamento da documentação do processo, a equipe deve realizar sua validação, confirmando se o que foi informado está sendo efetivamente praticado.

#### **4.1.3 – Identificação dos objetivos, riscos e controles**

Na etapa de levantamento e documentação foram identificados os objetivos-chave do processo, bem como os riscos relevantes a eles relacionados. Assim, por exemplo, no processo de logística de medicamentos, as seguintes informações já terão sido obtidas:

Quadro 10: Relação objetivos X riscos de uma atividade

| Processo Logística de Medicamentos  |   |
|---|---|
| Objetivos-Chave do processo   | Riscos relacionados   |
| Estabelecer a relação municipal de medicamentos, de modo a assegurar o acesso da população aos mesmos.  | Relação de medicamentos desatualizada; seleção de medicamentos não elaborada com base no perfil epidemiológico e noológico; falta de divulgação da Remume.          |
| Garantir a disponibilidade dos medicamentos previamente selecionados nas quantidades adequadas e no tempo oportuno para atender as necessidades da população. | Programação de compras de medicamentos sem conhecimento da demanda da população, impedindo a disponibilização da quantidade necessária de medicamentos a população. |
| Assegurar que as atividades de recebimento, estocagem, segurança e conservação dos medicamentos seja realizado de forma adequada.                             | Perda de medicamentos em função do armazenamento inadequado; alteração da qualidade; perda e desvio de medicamentos.  |
| Garantir a entrega do medicamento correto ao usuário, na dosagem e quantidade prescrita, com instruções   | Ausência de comprovação do efetivo recebimento dos medicamentos adquiridos com recursos do Programa   |

|   |  |
|---|--|
| suficientes para seu uso correto e seu acondicionamento, de modo a assegurar a qualidade do produto | Farmácia Básica; dispensação de medicamentos, inclusive de controle especial, por profissionais não habilitados. |
|---|--|

Fonte: Elaboração própria (exemplo ilustrativo)

A partir da identificação dos potenciais riscos, a equipe de auditoria deve, por meio de pesquisas e seu *know how*, estabelecer as melhores práticas de controles que mitiguem tais riscos, de forma a poder comparar o descrito pelos gestores com as melhores práticas, com objetivo de verificar se o que é praticado pelo gestor é o que deveria ser praticado sob o ponto de vista de controle.

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 e os respectivos controles adotados pela gestão com o intuito de administrá-los.

Dessa forma, a descrição do risco permite entender como os controles poderiam atuar: minimizando a probabilidade das causas efetivamente provocarem o evento, ou, minimizando o impacto das consequências dado que o evento já ocorreu.

Para realizar essa etapa do planejamento, a equipe de auditoria utilizará a Matriz de Riscos e Controles (MRC), que aborda, dentre outros aspectos, as seguintes questões relevantes:

Quadro 11: Exemplo de Matriz de Riscos e Controle – MRC

| 1 - Atividade Relevante: Elaboração do Plano Municipal de Saúde   |   |  |
|---|---|--|
| Atividades de Controle<br>(Controle Sugerido)   | Questões  |  |
|   | Descrição   | Procedimentos de verificação   |
| Existência de um plano municipal de saúde atualizado, com capítulo específico sobre Assistência Farmacêutica e aprovado pelo Conselho Municipal de Saúde - CMS. | A execução das ações e serviços de saúde está sendo realizada com base em planejamento municipal da Assistência Farmacêutica (Plano Municipal de Saúde - PMS), devidamente aprovado pelo CMS? | 1) Perguntar ao entrevistado;<br>2) Caso positivo, solicitar cópia do documento aprovado para análise;<br>3) Se negativo, preencher a resposta e anotar em observações os motivos e dificuldades para ausência do PMS. |

| <b>2. Atividade Relevante:</b> Elaboração da Relação Municipal de Medicamentos Essenciais (Remume)  |   |   |
|---|---|---|
| <b>Objetivo da Atividade:</b> Estabelecer a relação municipal de medicamentos, de modo a assegurar o acesso da população aos mesmos.  |   |   |
| <b>2.1 - Risco:</b> Seleção de medicamentos não elaborada com base no perfil epidemiológico e nosológico; Relação de medicamentos desatualizada; falta de divulgação da Remume.   |   |   |
| Atividades de Controle<br>(Controle Sugerido)   | Questões  | Procedimentos de verificação  |
| Existência da Remume, elaborada por comissão terapêutica, com base no perfil epidemiológico e nosológico do município, entre outros fatores.  | A Remume foi elaborada por comissão permanente de profissionais (Comissão de Farmácia e Terapêutica), com base em estudos de perfil epidemiológico e nosológico do município e está atualizada?       | 1) Perguntar ao entrevistado;<br>2) Caso positivo, solicitar cópia do documento elaborado.<br>3) Caso negativo, preencher a resposta e anotar em observações os motivos/dificuldades da ausência da Remume de forma adequada.                                       |
| <b>3 - Atividade Relevante:</b> Elaboração de um manual de normas e procedimentos para a atividade de licitação.  |   |   |
| <b>Objetivo da Atividade:</b> Garantir que sejam normatizadas e padronizadas as atividades relacionadas a área de licitação.  |   |   |
| <b>3.1 - Risco:</b> Execução errônea das atividades e retrabalho, podendo resultar em danos financeiros ou práticas de atos ilegais.  |   |   |
| Atividades de Controle<br>(Controle Sugerido)   | Questões  | Procedimentos de verificação  |
| Existência de manual de normas e procedimentos, prevendo sistemas de autorizações e aprovações, linhas de autoridade e práticas operacionais para o setor de licitação e contratos da Prefeitura.   | A execução das principais atividades envolvidas na realização de licitações, dispensas e inexigibilidades, está apoiada por políticas e procedimentos, normas e manuais que as formalizam e detalham? | 1) Perguntar ao entrevistado;<br>2) Caso positivo: 2.1 - solicitar cópia do(s) documento(s); e 2.2 - verificar se há definição adequada dos procedimentos a ser executados;<br>3) Caso negativo, preencher a resposta e anotar motivos da ausência de normatização. |
| <b>4. Atividade Relevante:</b> Recebimento, Armazenamento, Controle e Distribuição.   |   |   |
| <b>Objetivo da Atividade:</b> Assegurar que as atividades de recebimento, estocagem, segurança e conservação dos medicamentos sejam realizadas de forma adequada.   |   |   |
| <b>4.1 - Risco:</b> Perda de medicamentos por armazenamento inadequado; alteração da qualidade; desvio de medicamentos; recebimento em desconformidade com as especificações do objeto e com a proposta da contratada; ausência de comprovação do efetivo recebimento dos produtos. |   |   |
| Atividades de Controle<br>(Controle Sugerido)   | Questões  | Procedimentos de verificação  |
|   | Descrição   |   |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <p>Regras definindo as condições de estocagem e conservação dos medicamentos em conformidade com o Manual de Assistência Farmacêutica do Ministério da Saúde.</p> | <p>As condições de estocagem e conservação dos medicamentos adquiridos pela prefeitura estão em conformidade com as boas práticas recomendadas pelo Ministério da Saúde?</p> | <p>1) Perguntar ao entrevistado;<br/>2) Caso positivo, confirmar a situação por meio de inspeção física (aplicar o Roteiro de Verificação de Almoxarifado);<br/>3) Caso negativo, preencher a resposta e anotar os motivos e dificuldades.</p> |
|---|--|--|

| <b>5. Atividade Relevante:</b> Dispensação dos medicamentos.   |  |  |
|--|--|--|
| <b>Objetivo da Atividade:</b> Garantir a entrega do medicamento correto ao usuário, na dosagem e quantidade prescrita, com instruções suficientes para seu uso correto e seu acondicionamento, de modo a assegurar a qualidade do produto. |  |  |
| <b>5.1 - Risco:</b> Utilização indevida do medicamento, em razão de instruções inadequadas ao paciente, podendo levar a efeitos indesejáveis, comprometendo o tratamento e consequentemente, à resolubilidade terapêutica.                 |  |  |
| <b>Atividades de Controle<br/>(Controle Sugerido)</b>  | <b>Questões</b>  | <b>Procedimentos de verificação</b>  |
|  | <b>Descrição</b>   |  |
| Dispensação de medicamentos, inclusive de controle especial, realizado por profissional habilitado (farmacêuticos).  | As atividades de dispensação de medicamentos estão sendo realizadas por profissionais habilitados (farmacêuticos)? | 1) Perguntar ao entrevistado;<br>2) Caso positivo, confirmar por meio de inspeção física a resposta;<br>3) Caso negativo, preencher a resposta e anotar os motivos/dificuldades. |

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO

**1 – Atividades relevantes** - Nome ou descrição da atividade (subprocessos, atividade, tarefa ou etapa do processo).

**2 – Objetivos da atividade** - Descrição dos objetivos-chave da atividade.

**3 – Riscos** - 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).

**4 – Atividade de Controle/Controle Sugerido** - Descrição das atividades de controle existentes para prevenir ou detectar a materialização dos eventos de risco identificados no item 3.

**5 – Procedimentos de verificação** - são os métodos e técnicas utilizados para verificar a fidedignidade, conformidade, completude, veracidade e pertinência dos dados coletados;

Ressalta-se que as atividades relevantes e os objetivos das atividades do ciclo da assistência farmacêutica, utilizadas no exemplo de matriz de riscos e controles

supracitados, bem como os riscos capazes de afetar a concretização desses objetivos foram identificados previamente, haja vista que tais processos são de conhecimento comum. Pode-se concluir que o ciclo da assistência farmacêutica compreende, com base na legislação que rege o programa, a seleção, programação, aquisição, armazenamento, distribuição e dispensação.

Por diversas vezes ainda é valida a discussão da eficiência de um determinado conjunto de controles. Ou seja, mesmo que um conjunto mitigue inteiramente um determinado risco, é possível que um outro conjunto de controles o possa fazê-lo a um custo menor? Ou, será que algum dos controles existentes é excessivo, podendo ser descontinuado sem que se altere significativamente o risco residual?

Para o desenvolvimento da Matriz de Riscos e Controle, a equipe deve tomar alguns cuidados essenciais a sua adequação, conforme descrito a seguir.

**a) Distinguir atividades de execução das de controle**

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.

**b) Não considerar ausência ou ineficácia de controles como risco**

O risco não pode ser um não controle. Como regra genérica, risco deve representar o problema e o controle a solução. Dessa forma, a ausência de uma determinada solução não pode se constituir em um problema, até porque, na grande maioria das vezes, existem mais de uma solução possível para o mesmo problema. Assim, a ausência de segregação de funções não é risco, mas os problemas que disso decorrem, sim.

**c) 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 60% da população, um risco não pode ser descrito como uma negativa desse objetivo, isto é, “não atender 60% da população”.

Ademais, deve-se evitar considerar o risco como qualquer coisa que possa interferir no atingimento de um objetivo. Embora a definição de risco esteja relacionada aos objetivos, associar qualquer coisa que impacte nestes não é necessário, e torna o trabalho menos eficiente. Ao invés de contemplar qualquer coisa que poderia dar errado, a identificação dos riscos deve ser direcionada pela compreensão de eventos inesperados, ocorridos na prática da operação e que impactem no atendimento dos objetivos. Isso permite a restrição do escopo da análise; focando-a sobre os problemas reais da operação.

Eventos de baixíssima probabilidade, como catástrofes climáticas, pandemias, etc, não são foco de atenção específico em uma avaliação de controles internos, sendo melhor analisados em técnicas de maior poder preditivo, como a análise de cenários. Desta forma, o conteúdo da avaliação de controles internos deve ser direcionado pelo que efetivamente dá errado na organização e não por qualquer coisa que poderia dar errado.

#### **4.1.4 – Planejamento dos testes de controle**

Os trabalhos dos testes de controle são iniciados pela determinação das atividades de controle, dentre aquelas identificadas na Matriz de Riscos e Controles (MRC), que serão testadas. Essa decisão é guiada prioritariamente pelo nível de risco avaliado, contudo, o julgamento profissional da equipe também deve ser considerado na escolha.

Assim, nesta etapa da fase de planejamento, o trabalho da equipe de auditoria consiste em determinar o que será testado e como, definindo amostras submetidas a testes (ex: processos licitatórios, controles nos almoxarifados, entrevistas com público-alvo), orientando-se pela MRC, Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), questionários de pesquisa, roteiros de verificação de estoque de medicamentos, Check-list, procedimentos para exame documental, dentre outros. A equipe deve também desenvolver os procedimentos de auditoria que conduzirão a equipe na aplicação dos testes.

### **4.3– Execução**

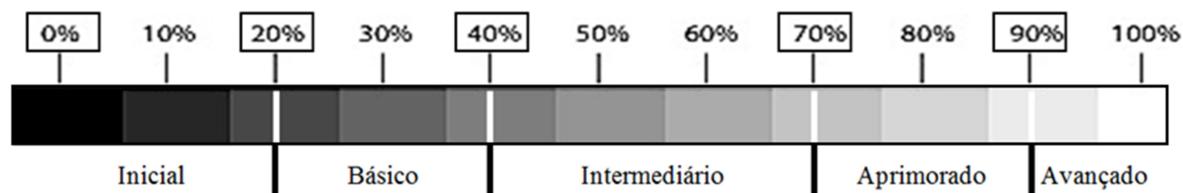
É nessa etapa que a equipe, por meio da sequência de atividades previstas no plano de trabalho, executará os testes de desenho e de eficácia operacional dos mecanismos de controle da atividade, aplicando o Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), roteiro de verificação de almoxarifado, Check-list, realizando as entrevistas e executando os demais procedimentos planejados, coletando evidências que darão suporte aos achados de auditoria, desenvolvendo as constatações da avaliação e documentando o trabalho realizado.

Para o preenchimento do QACI, será adotada escala de pontuação para subsidiar os julgamentos da auditoria sobre a conformidade dos controles: (0) Inexistência do Controle; (1) Controle em desenvolvimento e/ou existente sem eficácia; (2) Controle existente, porém com falhas; e (3) Controle existente e sem falhas detectadas. As questões que compõem o QACI refletem práticas esperadas no que tange às atividades de controle interno incidentes sobre os processos organizacionais, de modo que a resposta 3 indica que a organização avaliada executa a boa prática e 0,1 e 2 representa uma deficiência de controle.

Os instrumentos de avaliação aplicados durante os trabalhos de auditoria irão oferecer as evidências para auxiliar o julgamento, tornando o tratamento dos dados e os resultados mais objetivos. A adoção da escala para pontuação dos testes de controle permitirá a interpretação dos resultados e definição do nível de maturidade do sistema de controles internos implantado.

Adota-se aqui a escala proposta pelo TCU no Acórdão nº 568/2014–Plenário. De acordo com o percentual de pontos obtidos frente ao total de pontos possíveis, atribui-se o nível de maturidade dos sistemas controles internos municipais, em nível da atividade avaliada, conforme Figura 20:

**Figura 19 – Nível de maturidade dos controles**



Fonte: TCU, Acórdão nº 568/2014–Plenário.

#### **4.4 – Relatório**

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 recomendações que posteriormente serão comunicadas aos responsáveis e demais interessados.

#### **4.5 - 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.

## **REFERÊNCIAS**

ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 674 p.

BERGAMINI JR., S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. Revista do BNDES, Rio de Janeiro: BNDES, vol. 12, n 24, 2005.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. Sox: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Thomson Learning, 2007. 95 p.

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](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 17 ago. 2014.

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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135)>. Acesso em 31 jul. 2014.

COIMBRA, Fábio. Riscos Operacionais: Estrutura para gestão em bancos. 1ª ed. São Paulo. Saint Paul Editora, 2007.

COSO. *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Org.). Internal Control: integrated framework. United States of America: COSO, 1992. (Executive Summary).

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada. (Sumário Executivo. Estrutura). PriceWatherhouseCoopers, COSO, Audibra, Nov. 2006.

\_\_\_\_\_. Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada: técnicas de aplicação. PricewaterhouseCoopers, COSO, Audibra. Nov. 2006.

DÁVILLA, Marcos Zahler , OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins de. Conceitos e Técnicas de Controles Internos de Organizações. São Paulo: Nobel, 2002.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. Deficiências dos sistemas de controle interno governamentais atuais em função da evolução da economia. In: 6º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 27 e 28 jul. 2006.

DE CICCO, Francesco; FANTAZZINI, Mário Luiz. Tecnologias consagradas de gestão de riscos. 2º Ed. São Paulo: Risk Tecnologia Editora, 2003.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU – DTT. Curso de Gestão de Riscos. Petrobras in company. Rio de Janeiro, 2004.

ELO GROUP. Boas Práticas para o Uso Estratégico de Controles Internos. [http://www.bpmglobaltrends.com.br/wp-content/uploads/2014/01/4\\_Boas\\_praticas\\_para\\_o\\_uso\\_estrategico\\_de\\_controles\\_internos.pdf](http://www.bpmglobaltrends.com.br/wp-content/uploads/2014/01/4_Boas_praticas_para_o_uso_estrategico_de_controles_internos.pdf). Acesso em: 23 de agosto de 2014.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE - GAO - Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno. United States of América, Ago, 2001.

Institute of Internal Auditors (IIA). Normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna, Rev. out. 2010. Tradução IIA Brasil. Disponível em: <[http://www.iibrasil.org.br/new/images/down/IPPF2011/IPPF\\_Normas\\_01\\_11.pdf](http://www.iibrasil.org.br/new/images/down/IPPF2011/IPPF_Normas_01_11.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2014.

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 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. 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 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. 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 29 jul. 2014.

LIOTTO, A. M.; Gerenciamento de Risco: A Aderência Da Metodologia Do TCU À Metodologia COSO; Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Controle Externo - Área de Auditoria Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2004.

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](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em: 20 ago. 2014.

PELEIAS, Ivam Ricardo. Boletim IOB no 37, São Paulo, 2003.

PEREIRA, Marcos Augusto Assis. Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios. 1a ed. São Paulo. Saint Paul Editora, 2009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em  
**Curso de Avaliação de Controles Internos**

diversos países. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle. Brasília, 17 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Acórdão 1459/2011-Plenário. 2011b  
\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Curso de Avaliação de Controles Internos.  
2. ed. – Brasília: TCU, Instituto Serzedelo Corrêa, 2012

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Acórdão nº 411/2013-Plenário. 2013  
\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Acórdão nº 568/2014 – Plenário. 2014

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 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 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Decisão normativa – TCU nº 132, de 2º de outubro de 2013. Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2013 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que comporão os processos de contas desse exercício, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Disponível em:  
[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/DecisoesNormativas/DN\\_TCU\\_132\\_2013.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/DecisoesNormativas/DN_TCU_132_2013.pdf). Acesso em: 22 jul. 2014.