

Kleberson Roberto de Souza

IMPLANTAÇÃO DE
GOVERNANÇA
NO SETOR PÚBLICO





Tribunal de Contas
Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

IDENTIDADE ORGANIZACIONAL

NEGÓCIO

Controle da gestão dos recursos públicos.

MISSÃO

Controlar a gestão dos recursos públicos do Estado e dos municípios de Mato Grosso, mediante orientação, avaliação de desempenho, fiscalização e julgamento, contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços, no interesse da sociedade.

VISÃO

Ser reconhecido como instituição essencial ao regime democrático, atuando pela melhoria da qualidade da gestão pública e no combate à corrupção e ao desperdício.

VALORES

Justiça: Pautar-se estritamente por princípios de justiça, pela verdade e pela lei, com integridade, equidade, coerência, impessoalidade e imparcialidade.

Qualidade: Atuar com inibição e de forma ágil, tempestiva, efetiva, eficiente e eficaz, com base em padrões de excelência de gestão e de controle.

Profissionalismo: Atuar com base nos princípios e valores éticos e de forma independente, técnica, responsável, proativa, leal e comprometida com a identidade institucional e com o interesse público.

Transparência: Disponibilizar e comunicar tempestivamente, em linguagem clara e de fácil acesso, as ações, decisões e atos de gestão do TCE-MT, bem como as informações dos fiscalizados sob sua guarda, no interesse da sociedade.

Consciência Cidadã: Estimular o exercício da cidadania e do controle social da gestão pública.

CORPO DELIBERATIVO

TRIBUNAL PLENO

Presidente

Conselheiro Gonçalo Domingos de Campos Neto

Vice-Presidente

Conselheiro Interino Luiz Henrique Moraes de Lima

Corregedor-Geral

Conselheiro Interino Isaias Lopes da Cunha

Ouvidor-Geral

Conselheiro Substituto Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

Integrantes

Conselheiro Guilherme Antonio Maluf

Conselheiro Interino João Batista de Camargo Junior

Conselheira Interina Jaqueline Maria Jacobsen Marques

Conselheiro Interino Moises Maciel

1ª CÂMARA

Presidente

Conselheira Interina Jaqueline Maria Jacobsen Marques

Integrantes

Conselheiro Interino Luiz Henrique Moraes de Lima

Conselheiro Guilherme Antonio Maluf

Conselheiro Substituto Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

2ª CÂMARA

Presidente

Conselheiro Interino João Batista de Camargo Júnior

Integrantes

Conselheiro Interino Isaias Lopes da Cunha

Conselheiro Interino Moises Maciel

CONSELHEIROS

Conselheiro Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Neto

Conselheiro José Carlos Novelli

Conselheiro Valter Albano da Silva

Conselheiro Waldir Júlio Teis

Conselheiro Sérgio Ricardo de Almeida

CONSELHEIROS SUBSTITUTOS

Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

Ronaldo Ribeiro de Oliveira – *Junto à Presidência*

MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Procurador-Geral

Alisson Carvalho de Alencar

Procurador-Geral Substituto

William de Almeida Brito Júnior

Procuradores de Contas

Gustavo Coelho Deschamps

Getúlio Velasco Moreira Filho

CORPO TÉCNICO

Secretaria-Geral do Tribunal Pleno

Ligja Maria Gahyva Daoud Abdallah

Secretaria da Primeira Câmara

Elizabet Teixeira Sant'anna

Secretaria da Segunda Câmara

Renata Arruda Rosas

Núcleo de Certificação e Controle de Sanções

Ana Karina Pena Endo

Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex)

Volmar Bucco Júnior

Secretaria-Geral Adjunta de Controle Externo

Daniel Poletto Chu

Secretaria de Métodos e Desenvolvimento do Controle Externo

Mônica Cristina dos Anjos Acendino

Secretaria de Gerenciamento de Sistemas Técnicos

Lisandra Ishizuka Hardy Barros

Secretaria de Informações Estratégicas

Víctor Augusto Godoy

Consultoria Técnica

Gabriel Liberato Lopes

Secretaria de Controle Externo de Administração Estadual

Adriana Oyera Bonilha Neuhaus

Secretaria de Controle Externo de Administração Municipal

Francisney Liberato Batista Siqueira

Secretaria de Controle Externo de Atos de Pessoal

Osiel Mendes de Oliveira

Secretaria de Controle Externo de Contratações Públicas

Francis Bortoluzzi

Secretaria de Controle Externo de Educação e Segurança

Patrícia Leite Lozich

Secretaria de Controle Externo de Obras e Infraestrutura

Narda Consuelo Vitorio Neiva Silva

Secretaria de Controle Externo de Previdência

Eduardo Benjaino Ferraz

Secretaria de Controle Externo de Receita e Governo

Joel Bino do Nascimento Júnior

Secretaria de Controle Externo de Saúde e Meio Ambiente

Lidiane Anjos Bortoluzzi

CORPO DE GESTÃO

Chefe de Gabinete da Presidência

Glauber Silva Tocantins

Secretaria do Sistema de Controle Interno

Élia Maria Antoniêto Siqueira

Secretaria de Articulação Institucional e Desenvolvimento da Cidadania

Cassyrá Lúcia Corrêa Barros Vuolo

Secretaria de Apoio às Unidades Gestoras

Naíse Godoy de Campos Silva Freire

Consultoria Jurídica-Geral

Patrícia Maria Paes de Barros

Secretaria-Geral da Presidência

Risodalva Beata de Castro

Secretaria Executiva da Corregedoria-Geral

Cristiane Laura de Souza

Secretaria Executiva da Ouvidoria-Geral

Maria Carolina da Silva Rezzieri

Secretaria de Planejamento, Integração e Coordenação

Augustinho Moro

Subsecretaria de Planejamento

Julinil Fernandes de Almeida

Subsecretaria de Integração e Coordenação

Camila Goulart Carvalho Simões

Secretaria de Comunicação Social

Américo Santos Corrêa

Escola Superior de Contas

Marina Bressane Spinelli Maia de Andrade

Secretaria Executiva de Orçamento, Finanças e Contabilidade

Maurício Marques Júnior

Secretaria Executiva de Tecnologia da Informação

Gilson Gregório

Secretaria Executiva de Gestão de Pessoas

Eneias Viegas da Silva

Núcleo de Qualidade de Vida no Trabalho

Estela Rosa Biancardi

Secretaria Executiva de Administração

Carla Cristiny Esteves de Oliveira

Núcleo de Gestão de Contratos, Convênios e Parcerias

João Norberto de Barros Mayer

Núcleo de Patrimônio

Marcelo Catalano Corrêa

Núcleo de Expediente

Luciano Macaúbas Leite de Campos

Núcleo de Cerimonial

Tânia de Cássia Melo Bosaipo

SOBRE O AUTOR

Kleberson Roberto de Souza é especialista em Direito e Controle Externo da Administração Pública pela FGV e em Auditoria Contábil e Tributária pela UFMT, com certificação internacional pela *International Organization for Standardization (ISO)* em **Gestão de Riscos** (C31000); Bacharel em Ciências Contábeis pela UFMT, Auditor Federal de Finanças e Controle (AFFC) da **Controladoria-Geral da União**



(CGU) com mais de 12 anos de experiência; palestrante na área de auditoria governamental, gerenciamento de riscos na Administração Pública, fraudes em licitações e contratos e avaliação de controles internos; coautor dos livros Controladoria no Setor Público e Como Combater à Corrupção em Licitações – Detecção e Prevenção de Fraudes, ambos lançados pela Editora Fórum, em 2016; coautor do livro Como Gerenciar Riscos na Administração Pública, lançado em 2017 pela Editora Negócios Públicos; autor do livro Avaliação de Controles Internos: Contratações Públicas, lançado pela Editora PubliContas do TCE-MT, em 2017; e autor do Guia de Integridade das Empresas Estatais Federais, publicado pela CGU em 2015.

Kleberson Roberto de Souza

IMPLANTAÇÃO DE
GOVERNANÇA
NO SETOR PÚBLICO



Copyright © Kleberon Roberto de Souza, 2019.

Esta obra possui direitos reservados e sua reprodução é permitida apenas com a autorização expressa do autor (art. 184 do Código Penal e Lei Federal nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998). É permitida a reprodução total ou parcial dos textos, desde que citada a fonte. O conteúdo desta obra está disponível no Portal do TCE-MT para *download* (www.tce.mt.gov.br).

Dados Internacionais para Catalogação na Publicação (CIP)

S729i

Souza, Kleberon Roberto de
Implantação de governança no setor público / Kleberon Roberto de Souza. – Cuiabá : PubliContas, 2019.

144p. ; 21x29,7 cm.
ISBN 978-85-7157-007-8

1. Classificação de riscos. 2. Controle interno.
3. Medidas preventivas. 4. Controle de qualidade. I- Título.

CDU 35.077.1

Jânia Gomes
CRB1 2215

APOIO PEDAGÓGICO E ORGANIZAÇÃO

Escola Superior de Contas “Benedicto Sant’ana da Silva Freire”

Marina Bressane Spinelli Maia de Andrade

Esther de Mello Menezes

PRODUÇÃO EDITORIAL

Secretaria de Comunicação

supervisão Américo Correa.....*Secretário de Comunicação Social*
edição e projeto Doriane Miloch*Assessora Técnica de Publicações da PubliContas*
capa Boanerges Capistrano*Publicitário*
revisão ortográfica Karoline Faria de Souza
Andhressa Sawaris Barboza



Rua Conselheiro Benjamin Duarte Monteiro, nº 1
Centro Político e Administrativo
CEP: 78049-915 – Cuiabá-MT
+55 65 3613-7561
publicontas@tce.mt.gov.br – www.tce.mt.gov.br

Siga:

 [TCEMatoGrosso](https://www.facebook.com/TCEMatoGrosso)  [@TCEmatogrosso](https://twitter.com/TCEmatogrosso)

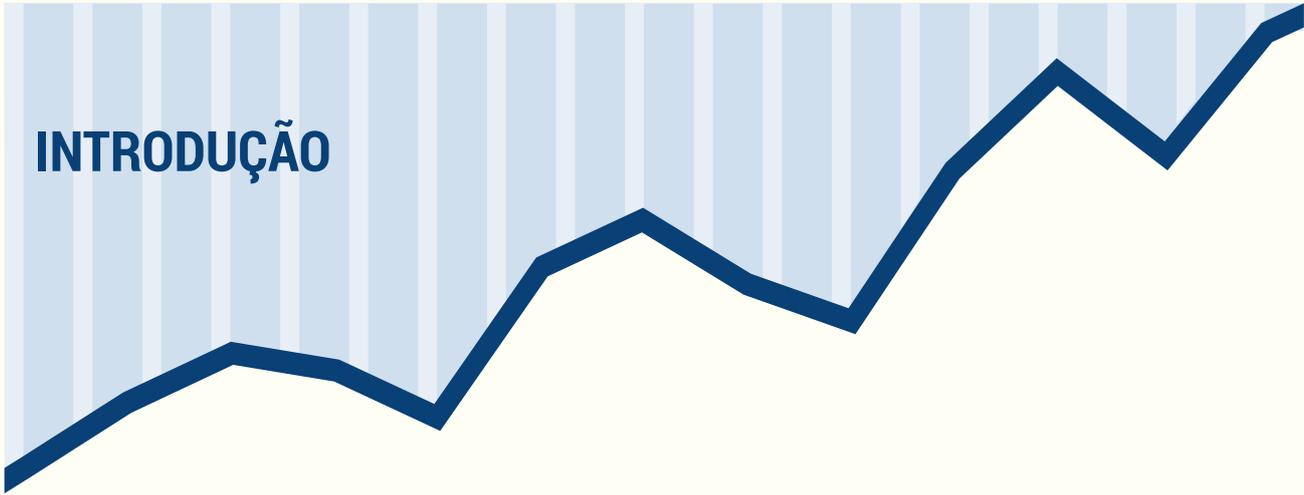
 [TCE Mato Grosso](https://www.youtube.com/TCEMatoGrosso)

SUMÁRIO

SOBRE O AUTOR	4
INTRODUÇÃO	9
1. CONCEITOS BÁSICOS	12
1.1 Governança Pública.....	12
1.2 Definições de objetivos, riscos e controles.....	13
1.2.1 Objetivos.....	14
1.2.2 Riscos.....	17
1.2.3 Classificação de Risco.....	19
1.3 Controles Internos.....	19
1.4 Limitações do Controle Interno.....	26
1.5 Classificação do Controle Interno.....	28
1.5.1 Classificação quanto à natureza.....	28
1.5.2 Classificação quanto à função.....	29
1.5.3 Classificação quanto ao momento da aplicação.....	30
1.5.4 Classificação quanto ao nível de abrangência.....	31
1.6 Diferença entre Controle Interno e Auditoria Interna.....	32
2. MODELO DE REFERÊNCIA	35
2.1 Modelo COSO 2013.....	35
2.2 Elementos de um controle interno eficaz.....	37
2.2.1 Objetivos.....	38
2.2.2 Objetos.....	39
2.2.3 Componentes.....	39
2.2.3.1 Ambiente de Controle (criando o ambiente).....	40
2.2.3.2 Avaliação de Risco.....	57
2.2.3.3 Atividades de Controle (como reduzir os riscos de maneira eficiente).....	75
2.2.3.4 Informação e Comunicação (como envolver a organização e terceiros).....	81
2.2.3.5 Monitoramento (como se manter no caminho certo).....	85

3. COMO AVALIAR CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL GOVERNANÇA (ENTIDADE)	89
3.1 Planejamento	90
3.1.1 Levantamento prévio de informações	91
3.1.2 Definição ou revisão da estrutura de controle	92
3.1.3 Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação.....	93
3.2 Execução	101
3.3 Relatório	105
4. ANEXOS	106
Referências.....	141

INTRODUÇÃO



Governança no setor público compreende, essencialmente, os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (TCU, 2014).

Esses mecanismos parecem ser ignorados pelo gestor público. Isso porque é comum, na mídia, a veiculação de notícias tratando de fraudes no serviço público, sobrepreço na aquisição de gêneros alimentícios, superfaturamento na compra de medicamentos, desvios de recursos públicos e corrupção generalizada. Essas irregularidades têm se traduzido em escândalos conhecidos pela sociedade brasileira, como é o caso das operações Lava Jato, Zelotes, Acrônimo, Sodoma, Rêmora, dentre tantas outras ocorrências de corrupção na Administração Pública nacional, indicando que os sistemas de governança, gestão de riscos e controles internos se encontram vulneráveis a esses eventos.

Essas vulnerabilidades afetam, diretamente, a capacidade das organizações públicas de atingirem seus objetivos, produzindo consequências negativas para toda a população, especialmente para a parcela que mais depende dos serviços públicos prestados pelo Estado. No **setor público**, diferente do setor privado, ao invés de lucros e dividendos, os cidadãos estão mais interessados em saber se as políticas públicas estão sendo executadas de maneira adequada e os resultados alcançados de forma **eficiente**, econômica e eficaz. Isso significa que eles querem uma Administração Pública alicerçada em **ráticas gerenciais modernas**, capazes de gerar melhor retorno dos tributos arrecadados e de agregar mais valor para a sociedade. Os cidadãos exigem, portanto, mais eficiência da Administração Pública.

Na esteira desse entendimento, o *caput* do art. 37 da Constituição Federal de 1988 estabelece que:

A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência** [...] (grifo nosso)

Dessa forma, o princípio da **eficiência** passou a integrar o rol dos princípios da Administração Pública brasileira, em todas suas esferas e poderes. Assim, não é mais pressuposto de uma boa administração **apenas cumprir as leis e regulamentos**. Deve o gestor governamental **atingir os objetivos** que dele se esperam, e fazê-lo buscando **qualidade adequada** dos bens e serviços ofertados, a partir do montante dos recursos disponíveis, ao **menor custo possível**.

A literatura especializada sobre controles internos identifica **clara correlação** entre essa **abordagem gerencial e a eficiência das organizações**. A ISO 31000, por exemplo, orienta que, quando controles internos são implementados e mantidos de acordo com a norma, a organização aumenta sua **possibilidade de atingir os objetivos** e melhorar a **eficácia e eficiência operacional** (ABNT, 2009).

Em diversos países, organizações ao redor do mundo, inclusive do setor público, 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. Dessa maneira, é possível estabelecer 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 (Brasil, 2012).

Um exemplo disso é o caso dos **EUA**, que, por meio do Escritório de Accountability Governamental norte-americano (GAO), publicou a Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno (ESTADOS UNIDOS, 2001), com o objetivo de auxiliar os órgãos governamentais do país a manterem e implementarem um controle interno efetivo e, quando necessário, ajudá-los a determinar o que, onde e como melhorias podem ser implementadas.

No Brasil, embora essa abordagem seja relativamente nova, não é diferente. O Tribunal de Contas da União (TCU) reconhece e utiliza, em seus trabalhos de avaliação de controles internos, o modelo de referência COSO 2013. Além disso, o TCU publicou diversos materiais orientando seus fiscalizados sobre a implantação da boa governança pública, como o Referencial Básico de Governança aplicável aos órgãos e entidades da Administração Pública e 10 passos para a boa governança.

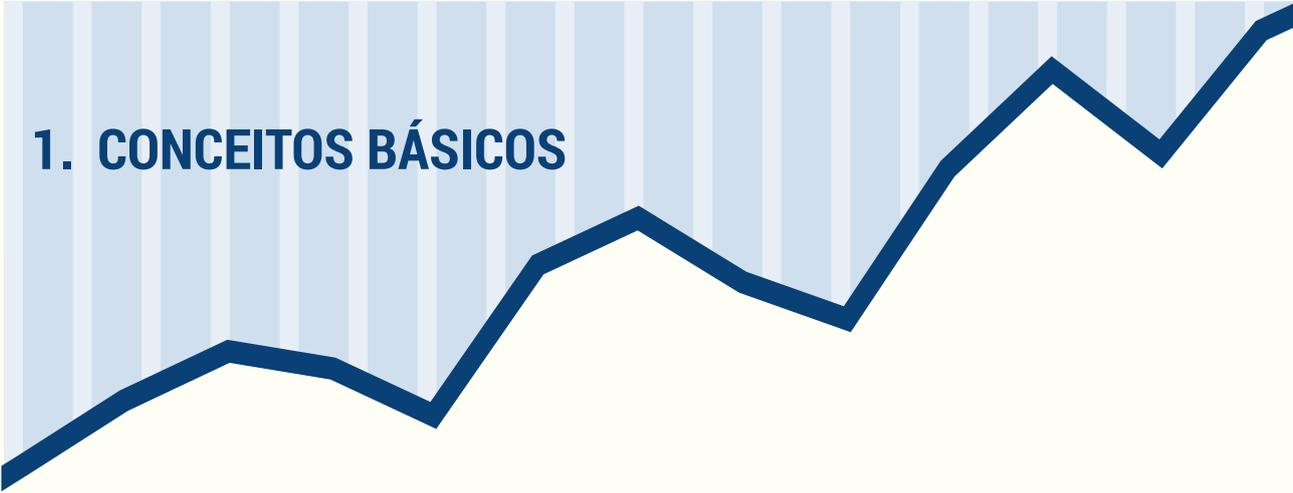
No **Poder Executivo Federal**, até maio de 2016, não havia aplicação de uma abordagem de controles internos de forma estruturada, sistemática e disciplinada. Seguindo recomendações do TCU, a Controladoria Geral da União (CGU) e o Ministério do Planejamento (MP) determinaram uma série de medidas para a sistematização de práticas relacionadas a gestão de riscos, controles internos e governança, por meio da edição da **Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016**.

Definiu-se, assim, que o **modelo de avaliação de controles internos** a ser implementado na Administração Pública Federal terá como base os princípios estabelecidos pelo **COSO 2013**. **Nessa mesma linha é o Decreto Federal nº 9.203/2017, que estabelece a política de governança no Poder Executivo Federal.**

Ademais, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), por meio da **Resolução nº 04/2014**, aprovou as Diretrizes de Controles Externo relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”, recomendando **a adoção de orientações prescritas pelo COSO 2013** na implantação de controles internos administrativos por parte das unidades jurisdicionadas. Em conformidade com esse normativo, o TCE-MT editou a Resolução Normativa nº 26/2014, determinando aos seus jurisdicionados que implantem controles internos observando a estrutura integrada de controle publicada pelo COSO 2013 (parágrafo único do art. 10).

Assim, percebe-se que há um grande esforço das entidades do setor público brasileiro no sentido de normatizar e sistematizar a aplicação do modelo de referência COSO 2013 para implantação e avaliação de controles internos. O objetivo é melhorar a eficiência das organizações, além de atacar as causas do problema da corrupção, por meio de adoção de medidas de natureza preventivas.

Dessa forma, com as orientações prescritas neste livro para implantação e avaliação de estruturas de controle em nível de governança pública, os gestores governamentais e auditores terão condições de promover o aperfeiçoamento da gestão pública. Dessa maneira, entregarão políticas públicas de qualidade à sociedade, a fim de estimular, inclusive, o **enfrentamento da corrupção**, garantindo a boa e regular aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade.



1. CONCEITOS BÁSICOS

1.1 Governança Pública

A origem do termo “governança corporativa” remonta à necessidade de superação do chamado “conflito de agência”, o qual surge das divergências de interesses entre os proprietários de uma empresa e os agentes delegados para administrá-la. As boas práticas de governança atuam para reduzir esse conflito e, conseqüentemente, melhorar o desempenho da organização e proporcionar segurança para os proprietários (Acórdão TCU nº 1.273/2015 – Plenário).

Nesse sentido, apesar de o tema ter sido desenvolvido, inicialmente, com foco nas empresas privadas, ao longo dos anos, crises no setor público propiciaram a realização de estudos para tornar o assunto mais abrangente e aplicável às organizações governamentais. Em 2001, a Federação Internacional de Contadores (IFAC) publicou o trabalho “Governança no Setor Público” (*Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*, 2001), no qual redefiniu os princípios da boa governança, para aplicabilidade nas organizações públicas (Acórdão TCU nº 3.023/2013 – Plenário).

Em 2013, a IFAC, em conjunto com o CIPFA (*The Chartered Institute of Public Finance And Accountancy*), publicou o *framework* “Boa Governança no Setor Público” (*Good Governance in the Public Sector: Consultation Draft for an International Framework*), em que determinou governança como as estruturas postas em prática para garantir que os resultados pretendidos pelas partes interessadas sejam definidos e alcançados (IFAC, 2013).

No Brasil, diversas leis e decretos foram publicados de modo a institucionalizar direta ou indiretamente estruturas de governança. A Constituição Federal de 1988 estabelece, no *caput* do art. 1º, que “[...] a República Federativa do Brasil [...] constitui-se em Estado Democrático de Direito”. Em termos de governança, isso significa que o cidadão tem poder para escolher seus representantes e que o poder não está concentrado no governo, mas emana do povo (Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, 2014).

Além do que foi definido na Constituição de 1988, outros instrumentos surgiram para fortalecer a governança pública, entre eles:

- a. o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal (Decreto nº 1.171/1994) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que têm por objeto aspectos éticos e morais e o comportamento da liderança;

- b.** o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPública), instituído em 2005 e revisado em 2009 e em 2013, cujos treze fundamentos norteiam-se pelos princípios constitucionais da Administração Pública e pelos fundamentos da excelência gerencial contemporânea;
- c.** a Lei nº 12.813/2013, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal; e
- d.** os instrumentos de transparência, como a Lei de Acesso à Informação (ALei nº 12.527/2011), que asseguram o direito fundamental de acesso à informação e facilitam o monitoramento e o controle de atos administrativos e da conduta de agentes públicos (Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, 2014).

Dessa forma, a importância da adoção das boas práticas de governança pública está em guiar a atuação da gestão das organizações governamentais, possibilitando, assim, o alinhamento dos objetivos organizacionais ao interesse da população, a otimização na produção de resultados, a melhoria na eficiência da aplicação dos recursos públicos (Acórdão TCU nº 1.273/2015 – Plenário).

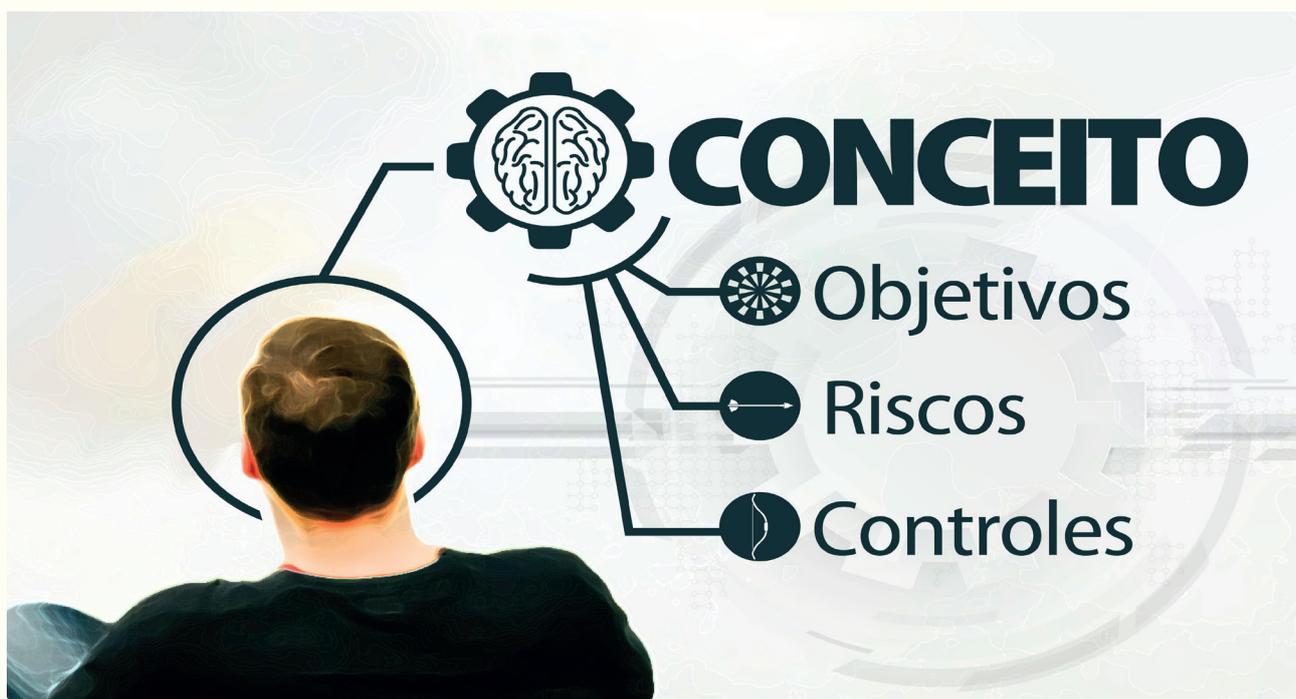
1.2 Definições de objetivos, riscos e controles

Todas as organizações desempenham atividades administrativas para o cumprimento de seus objetivos institucionais. Essas organizações enfrentam fatores decorrentes dos ambientes interno e externo que tornam incerto se irão atingir esses objetivos e quando isso irá ocorrer. O efeito que essa incerteza provoca nos objetivos estratégicos é chamado de “risco”.

As organizações gerenciam o risco por meio de implantação e aperfeiçoamento dos controles incidentes sobre seus próprios atos, denominado controle interno da gestão ou simplesmente “controles internos”. A implantação, o efetivo funcionamento e a avaliação dos controles internos decorrem de mandamento constitucional.

A finalidade desses controles é garantir que o Poder Público atue em estrita observância aos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência, almejando a conformidade dos atos da gestão, o alcance dos seus objetivos, a melhor qualidade dos serviços públicos prestados à população e a boa governança pública.

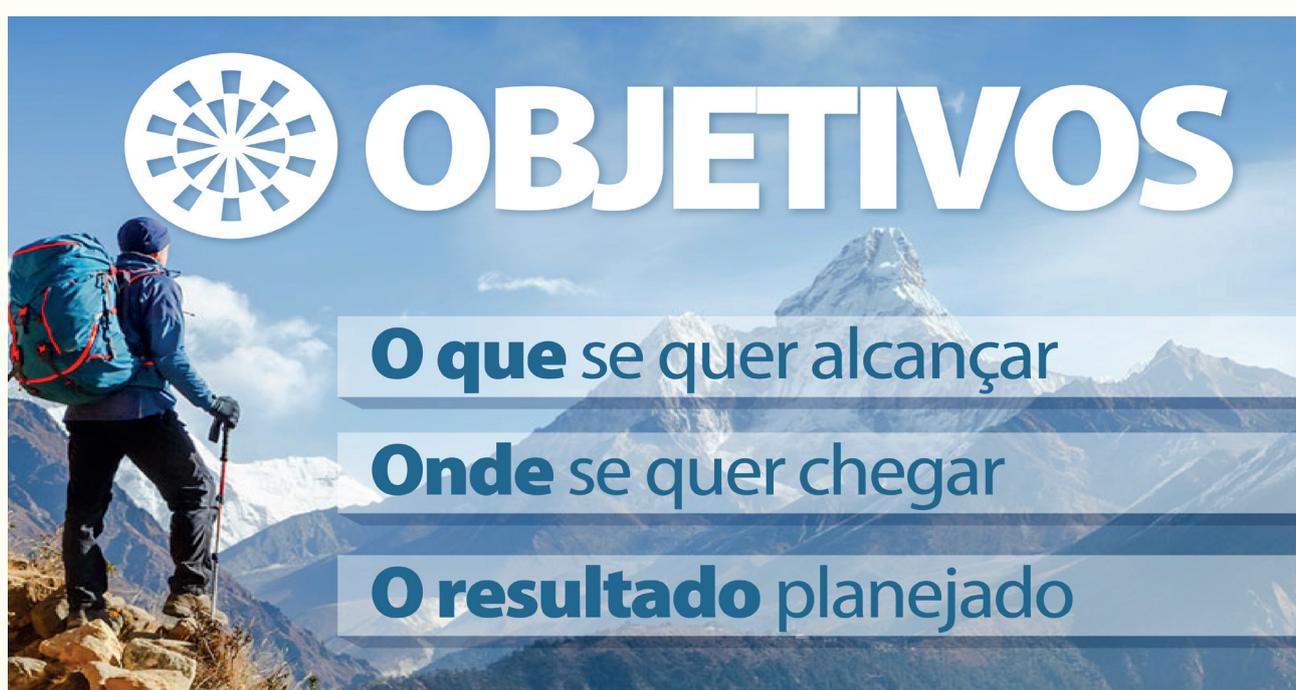
Para entender o funcionamento dos controles internos em qualquer atividade do setor público e definir critérios específicos para sua adequada avaliação, em conformidade com os melhores modelos de referência, é preciso, primeiro, compreender os conceitos de **objetivos, riscos e controles** que serão apresentados a seguir.



1.2.1 Objetivos

Em linhas gerais, “objetivo” é um fim que se quer atingir, um propósito que se deseja alcançar. De acordo com o **COSO** (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), entidade mundialmente reconhecida em Controles Internos:

[...] os objetivos são fixados no âmbito estratégico, estabelecendo-se uma base para os objetivos operacionais, de comunicações (relatórios) e de conformidade. Toda organização enfrenta uma variedade de riscos oriundos de fontes internas e externas, sendo o estabelecimento de objetivos, condição prévia para a identificação de eventos, avaliação de riscos e resposta a riscos (COSO, 2006).



A definição de objetivos faz parte de nossas vidas, seja no âmbito pessoal, profissional ou nas relações sociais. Assim como as pessoas, as organizações do setor público possuem objetivos, normalmente estabelecidos na Constituição Federal ou Estadual, nas leis orgânicas municipais, ou nas respectivas leis de criação e regulamentos em geral. Esses objetivos devem ser desdobrados em indicadores e metas, que representam o caminho que a instituição percorre para atingir suas finalidades.

Por meio do Modelo de Excelência em Gestão Pública, o Ministério do Planejamento recomenda que:

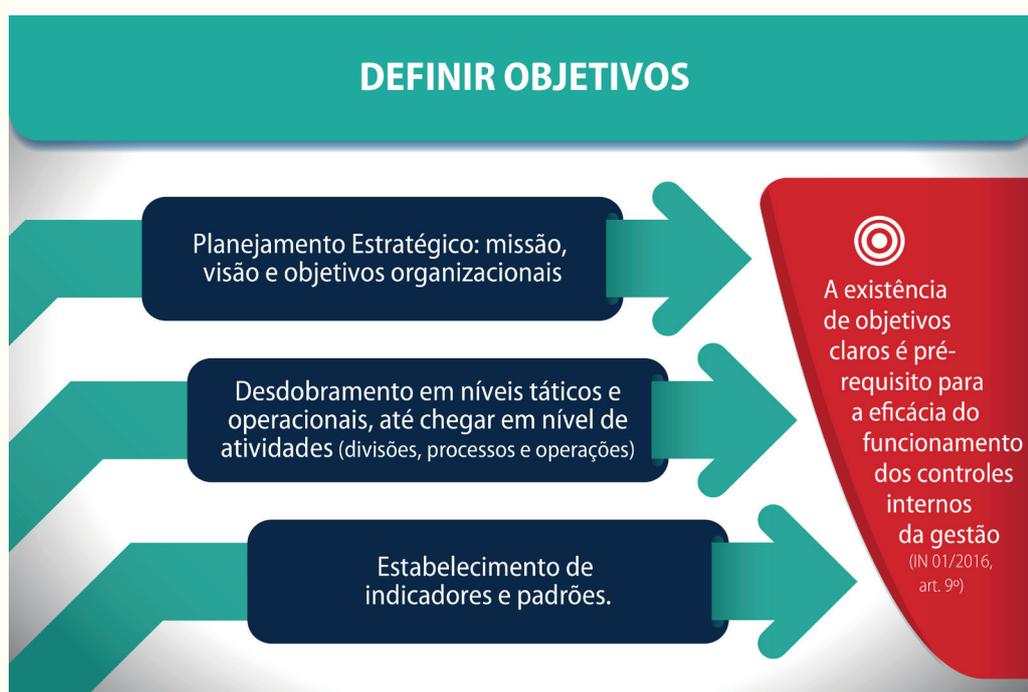
[...] uma gestão pública de excelência deve contemplar processos formais de formulação e implementação da estratégia, fundamentados no exercício de pensar o futuro e integrados ao processo decisório (Brasil, 2014).

Para o TCU, toda organização deve formular suas estratégias a partir de sua visão de futuro, da sua missão institucional e da análise dos ambientes interno e externo. As estratégias devem ser desdobradas em planos de ação. Além disso, faz parte do processo acompanhar a implementação dos planos, “[...] oferecendo os meios necessários ao alcance dos objetivos institucionais e à maximização dos resultados” (Brasil, 2014).

Nesse sentido, toda organização deve ter clareza de seus **objetivos mais elevados**. Assim, todos os colaboradores podem visualizar a contribuição dos resultados de seu trabalho para o produto organizacional, bem como compreender de que forma **ações de gestão de riscos, tomadas localmente**, podem contribuir para a **mitigação de riscos-chave em nível de entidade**.

Quando os **objetivos das áreas** são estabelecidos de modo a **maximizar** suas contribuições para o **resultado organizacional**, pode-se dizer que conhecer os objetivos e prioridades da unidade em que se trabalha é tão ou mais importante do que estar informado sobre os objetivos estratégicos da organização.

Dessa forma, as entidades devem **definir objetivos**, podendo adotar as seguintes ações:



Além disso, a organização deve acompanhar o cumprimento dos objetivos, dos indicadores, das metas e dos resultados alcançados, com medidas de aperfeiçoamento eventualmente estabelecidas para a melhoria dos resultados.

Sobre o último ponto, é importante que a entidade **divulgue os indicadores, metas e resultados esperados** entre servidores, usuários do serviço público e sociedade em geral, de modo a propiciar o gerenciamento das ações implementadas e **estimular o exercício do saudável e necessário controle social**.

A jurisprudência do TCU é pacífica quanto à importância do planejamento estratégico (Acórdãos nº 1.521/2003, nº 1.558/2003, nº 2.094/2004, nº 786/2006, nº 1.603/2008 e nº 2.585/2012, todos de Plenário).

Como exemplo, transcrevemos um trecho do Acórdão nº 1.233/2012-TCU-Plenário:

- [...] **9.1.1** em atenção Decreto-ALei nº 200/1967, art. 6º, inciso I, e art. 7º, normatize a obrigatoriedade de que todos os entes sob sua jurisdição estabeleçam processo de planejamento estratégico institucional, observando as boas práticas sobre o tema, a exemplo do critério de avaliação 2 do Gespública, contemplando, pelo menos:
- 9.1.1.1** Elaboração, com participação de representantes dos diversos setores da organização, de um documento que materialize o plano estratégico institucional de longo prazo, contemplando, pelo menos, objetivos, indicadores e metas para a organização;
 - 9.1.1.2** Aprovação, pela mais alta autoridade da organização, do plano estratégico institucional;
 - 9.1.1.3** Desdobramento do plano estratégico pelas unidades executoras;
 - 9.1.1.4** Divulgação do plano estratégico institucional para conhecimento dos cidadãos brasileiros, exceto nos aspectos formalmente declarados sigilosos ou restritos;
 - 9.1.1.5** Acompanhamento periódico do alcance das metas estabelecidas, para correção de desvios;
 - 9.1.1.6** Divulgação interna e externa do alcance das metas, ou dos motivos de não as ter alcançado [...].

Além da jurisprudência do TCU, diversos normativos estabelecem diretrizes para o planejamento estratégico e avaliação institucional, tais como a Resolução CNJ 198/2014 e o Decreto nº 7.133/2010.

Destaca-se, ainda, que o TCE-MT instituiu, em 2012, o Programa de Desenvolvimento Institucional Integrado (PDI), com objetivo de disseminar a cultura de **Planejamento Estratégico** nos Jurisdicionados, por meio do fornecimento de ferramentas tecnológicas e orientação técnica das equipes municipais e estaduais, para a sua elaboração, execução, acompanhamento e avaliação, estimulando, assim, o desenvolvimento institucional e melhoria da qualidade dos serviços prestados pelas organizações públicas de Mato Grosso.

Como exemplo de objetivos em uma atividade do setor público, notadamente a licitação, podemos citar a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a Administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável (art. 3º, da Lei nº 8.666/93).

Entendi o que é objetivo, mas e o risco, o que é isso?

Vamos tratar disso no próximo tópico.

1.2.2 Riscos

Na obra “*Desafio aos Deuses: a fascinante história do risco*”, Bernstein (1997) destaca o fator que distingue a pré-história dos tempos modernos. Para o autor, não é o progresso da ciência, nem a tecnologia, nem o capitalismo ou a democracia. A verdadeira diferença estaria na **capacidade de administrar os riscos**.

A idéia revolucionária que define a fronteira entre os tempos modernos e o passado é o **domínio do risco**: a noção de que o futuro é mais que um capricho dos deuses e de que homens e mulheres não são passivos ante a natureza. Até os seres humanos descobrirem como transpor essa fronteira, o futuro era um espelho do passado ou o domínio obscuro de oráculos e adivinhos que detinham o monopólio sobre o conhecimento dos eventos previstos (Bernstein, 1997, grifo nosso).

Para Bernstein, economista e professor consagrado de Harvard, ao compreender o risco, medi-lo e avaliar suas consequências, o homem converteu o ato de correr riscos em um dos **principais catalisadores** que impelem a sociedade ocidental moderna.

Sem domínio da teoria das probabilidades e outros instrumentos de gestão do risco, os engenheiros jamais teriam projetado grandes pontes, os lares ainda seriam aquecidos por lareiras ou fogareiros, as usinas elétricas não existiriam, não haveria aviões e as viagens espaciais seriam apenas um sonho. Sem os seguros em suas múltiplas variedades, a morte do pai de família reduziria os filhos jovens à penúria ou caridade, a assistência médica seria possível a um número reduzido de pessoas e somente os ricos teriam casa própria. Se os agricultores não pudessem vender suas safras a um preço estabelecido antes da colheita, produziriam muito menos alimento (Bernstein, 1997).

Assim, **riscos** são **eventos inesperados**, ocorridos na prática da operação das organizações e que impactam seus objetivos e **não qualquer coisa que pode dar errado**.

Podem ser destacados como riscos no setor público situações como falta de medicamentos, falhas nos serviços prestados, diminuição do crescimento econômico, demanda de serviço maior que a oferta, atraso nos cronogramas dos projetos, queda na arrecadação, descontinuidade administrativa, restrição indevida de uma licitação, pagamento por serviços não prestados, desvios de recursos, sobrepreço, superfaturamento, conluio entre licitantes, fraudes, evasão escolar entre outros. São eventos incertos, porém mensuráveis, que merecem tratamento.

Por outro lado, eventos de ocorrência improvável, ainda que possível, como tsunamis, terremotos, guerras, atentados terroristas e epidemias, devem ser foco de técnicas com melhor poder preditivo e não objeto específico de gerenciamento de riscos.

Com base nessa perspectiva, estabeleceu-se uma **definição formal** para risco. **Para a ISO 31000/2009**, por exemplo, **“risco é o efeito da incerteza nos objetivos”**.

**Risco:
Opção ou Destino?**
A palavra “risco” deriva do italiano *risicare*, que significa “ousar”. Nesse contexto, risco é uma opção, e não um destino (Bernstein, 1997).

No Brasil, o Tribunal de Contas da União definiu risco como:

[...] a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, sendo medido em termos de consequências e probabilidades (Art. 1º, V, da Instrução Normativa TCU nº 63/2010).

De modo similar, a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016 conceitua risco como:

[...] possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e probabilidade.

RISCO é a possibilidade de que um evento ocorrerá e afetará negativamente a realização dos objetivos (COSO, 2006).



Face ao exposto, podemos concluir que **os riscos permeiam toda a nossa vida**. Desse modo, enfrentamos riscos o tempo todo, em qualquer atividade na vida **pessoal, profissional** ou no dia a dia das **organizações**.

E qual é a principal classificação de risco definida pelos modelos de referência?

É isso que veremos a seguir.

1.2.3 Classificação de Risco

Para o modelo de referência COSO ERM (Gerenciamento de Riscos Corporativos), há dois tipos de riscos: **inerente** e **residual**. Risco inerente é o que existe independentemente de controles para sua mitigação. Residual é o risco que permanece após a resposta da Administração (COSO, 2006).

A figura a seguir exemplifica muito bem essa classificação:



Fonte: Elaboração própria

O entendimento conceitual dessa classificação é fundamental para o adequado gerenciamento de riscos. Quando se deseja medir a efetividade da estrutura de controle existente, realiza-se a avaliação do risco inerente e residual, permitindo a identificação de possíveis falhas ou excessos na estrutura de controles internos.

Por exemplo, se existem muitos controles para mitigar um risco que inerentemente já é baixo ou se o controle existente não está funcionando efetivamente para mitigar determinado risco priorizado (Souza; Santos, 2017).

E por falar em controles internos, vamos conhecer as principais definições apresentadas para esse tema.

1.3 Controles Internos

Para o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, por meio de Relatório Especial da Comissão de Procedimentos de Auditoria, controles internos é definido como:

[...] 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.

Com a publicação do **Modelo COSO I – Controle Interno – Estrutura Integrada**, em 1992, o nível de abrangência dos controles internos foi ampliado, constituindo um processo, implementado pela alta administração, envolvendo diretores, gerentes e funcionários, com a finalidade de **prover razoável garantia quanto à realização dos objetivos**, 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.

Na mesma linha, as Diretrizes Internacionais para as Normas de Controle Interno do Setor Público, adotaram definição similar:

Controle Interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; - cumprimento das obrigações de accountability; - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. (INTOSAI, 2004)

De igual modo, o TCU, em suas Normas de Auditoria, reviu sua definição de Controle Interno, adotando a seguinte definição:

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.

Ainda está muito teórico. Como essa definição pode ser melhor explicada?

Vamos lá.

Suponha que a Prefeitura hipotética de Pantanal do Norte-MT tenha realizado licitação para aquisição de medicamentos para distribuição à população. As atividades desenvolvidas seriam as seguintes:



Com esse exemplo, vamos, agora, explicar cada parte da definição de controles internos.

PROCESSO INTEGRADO

O **controle interno não é apenas um documento, uma norma, um sistema, um registro, um fato ou circunstância isolada**. É um conjunto de **ações interligadas** que permeiam todas as atividades, todas as operações, de modo contínuo e coerente (Brasil, 2012).

Diversos procedimentos integrados de controle foram executados em nosso exemplo, dos quais podemos destacar: a solicitação pelo almoxarifado central; a notificação da empresa para entrega dos medicamentos; o recebimento dos produtos pela comissão, conferindo as condições de entrega; a conferência da regularidade fiscal e processamento do pagamento.

EXECUTADO POR PESSOAS

Controle interno **não** se refere apenas **a implantar manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários**, mas diz respeito, principalmente, **às pessoas** e às ações que elas tomam em cada nível da organização para executar suas tarefas. **Nenhum manual, checklist ou sistema informatizado substitui as pessoas** (Brasil, 2012).

No exemplo, quem emite a demanda (etapa 2), notifica o fornecedor (etapa 3), recebe os produtos (etapa 4) e 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

Já vimos que **controles internos são conduzidos para atingir objetivos** em uma ou mais categorias – operacional, comunicação e conformidade, podendo ser objetivos fixados para toda a organização ou estabelecidos para atividades, processos ou operações específicas.

Em nosso exemplo, os controles internos auxiliam, dentre outros, os seguintes objetivos da atividade de **aquisição de medicamentos**:

- a. assegurar que as demandas sejam elaboradas após estudos técnicos preliminares e analisadas e aprovadas pela autoridade competente;
- b. garantir que o fornecedor tenha sido selecionado, respeitando a isonomia e a proposta mais vantajosa;
- c. permitir que o pedido de compra seja adequado às necessidades;
- d. garantir que o fornecedor atenda ao pedido de compra no tempo e conforme as condições esperadas; e
- e. assegurar que o fornecedor receba o pagamento no prazo acordado, desde que tenha cumprido suas obrigações.

OFERECE SEGURANÇA RAZOÁVEL

O controle interno é capaz de **proporcionar segurança razoável, mas nunca absoluta**, para a estrutura de governança e alta administração de uma entidade governamental. Não importa quão bem planejado ou executado seja, o controle interno não pode dar segurança ilimitada à organização, em relação ao alcance dos objetivos e à mitigação de todos os riscos existentes nas atividades (Brasil, 2012).

A nova definição adotada pelo TCU, alinhada ao conceito do COSO, apresenta alguns elementos fundamentais para o controle interno, mencionando tanto a “segurança razoável” quanto a consecução dos objetivos.

A segurança razoável reflete a noção sobre a incerteza e os riscos futuros que não podem ser previstos e controlados de forma 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 decorrem, também, do julgamento humano, passível de erro ou engano, visto que ninguém é capaz de prever, com exatidão, o futuro; assim, a administração lida com incertezas que, nem sempre, estão sob seu controle. Nesse sentido, controles podem ser suprimidos por agentes mal-intencionados, geralmente em conluio; gestores, com objetivos obscuros, podem anular controles; descuido, cansaço físico, distração.

Essas limitações impedem que a alta administração, servidores e sociedade em geral tenham certeza sobre o alcance dos objetivos (Brasil, 2012).

Um exemplo bem claro disso aconteceu com a Petrobras. Mesmo tendo um dos mais elevados níveis de governança, a operação Lava-Jato, iniciada em 2014, revelou fraquezas materiais as quais evidenciaram os controles internos sobre os relatórios financeiros não foram efetivos. Isso levou a empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers (PwC) a se recusar a assinar o Balanço Patrimonial da Companhia referente ao ano de 2014.

Dessa forma, para implementar controles internos em uma organização, é preciso, **primeiro, estabelecer objetivos, identificar e avaliar os riscos, além de tratá-los**, definindo quais devem ser modificados por alguma forma de **controle**.

A figura a seguir demonstra melhor a relação existente entre os conceitos de objetivos, riscos e controles:



Ademais, a fim de destacar a importância dos controles internos para uma organização, em pesquisa realizada pela KPMG, sobre “A Fraude no Brasil”, constatou-se que o fator facilitador preponderante para a perpetração do ato fraudulento foi a insuficiência de sistemas de controles internos (64%).

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:

MEDIDAS PREVENTIVAS

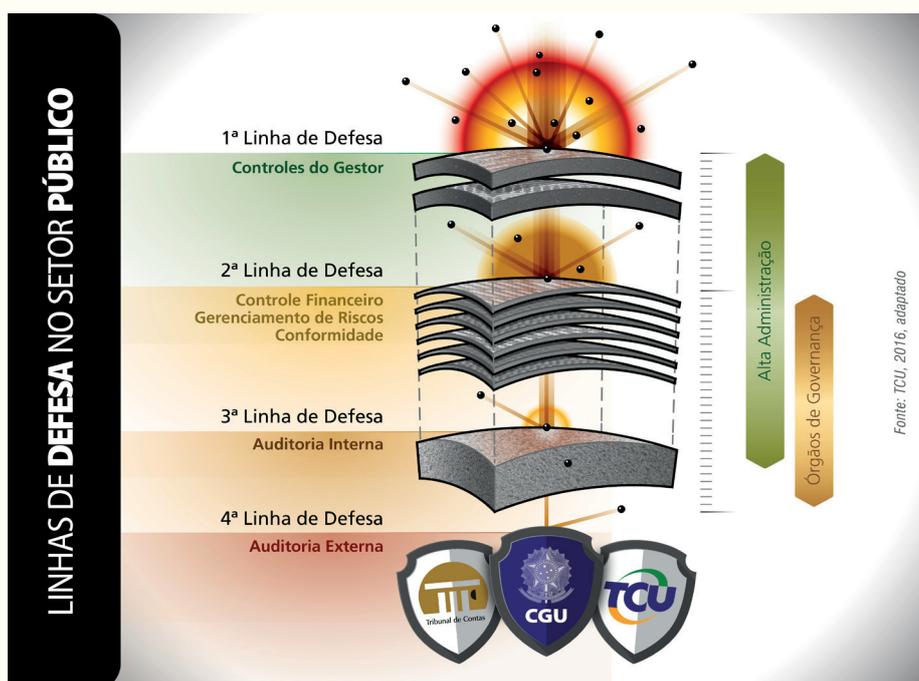


Fonte: KPMG, 2009.

Esses resultados nos levam a uma conclusão: tanto no setor privado quanto no setor público, para se combater, efetivamente, as fraudes, é preciso fortalecer seus controles internos, ou seja, suas linhas de defesa. Nesse sentido, a estrutura de três linhas de defesa, muito disseminada pelo Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors – IIA*), entidade internacional de padronização das atividades dos auditores, é um bom referencial para isso.

O modelo de Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle de uma organização, por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais. Em tal modelo, é apresentado um novo ponto de vista sobre as operações, ajudando a garantir o sucesso contínuo das iniciativas de gerenciamento de riscos, *inclusive riscos de fraudes e corrupção*, e é aplicável a qualquer organização – não importando seu tamanho ou complexidade (IIA, 2013).

Esse modelo foi adaptado pelo Tribunal de Contas da União e pode ser representado conforme a figura:



No primeiro combate, ou seja, a primeira linha de defesa, a barreira mais ampla aos riscos é a defesa realizada pelos gestores operacionais, que definem, estabelecem e mantêm controles internos incorporados à rotina diária. São os agentes responsáveis pela execução.

Em um processo de contratação, esse papel é desempenhado pelos demandantes, orçamentistas, pregoeiros e equipe de apoio, membros da Comissão Permanente de Licitação (CPL), gestores e executores de logística do setor público. É por isso que esses agentes têm a capacidade de identificar primeiro os problemas na execução das atividades e de responder a esses problemas.

Essa estrutura nem sempre é suficiente. Aí entram, em campo, mecanismos adicionais para ajudar a desenvolver e monitorar os controles da primeira linha. Aqui, fica o Comitê de Gestão de Riscos. Há entidades com áreas de *Compliance* ou de Integridade, para ajudar com riscos relacionados a fraudes e corrupção. Setores de supervisão de controle interno também são comuns. A principal finalidade é de **supervisão**.

Na terceira linha de defesa, temos a auditoria ou controladoria interna, fornecendo ao órgão de governança e à alta administração, como governador e secretários, no Estado; prefeito e secretários municipais, no município, avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. A função primordial da terceira linha de defesa é de avaliação.

Temos, ainda, os profissionais que atuam na supervisão das compras públicas, tais como auditores externos à organização (CGU, TCU, Tribunais de Contas), promotores, procuradores, delegados, organizações não governamentais, conselhos de políticas públicas e cidadão em geral, como uma linha adicional ou quarta linha de defesa.

Entretanto, é importante deixar claro: os órgãos de controle (CGU, TCU) não são responsáveis pela implantação e funcionamento das linhas de defesa no setor público.

Essa responsabilidade é dos agentes incumbidos da governança da entidade. Assim, é importante que esses responsáveis enfatizem a prevenção de erros, irregularidade, fraudes, a fim de reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e discutam sobre a fraude e as principais irregularidades, com vistas a aumentar a probabilidade de detecção e a efetiva punição da mesma. O art. 17, do Decreto Federal nº 9.203/2017, reforça essa orientação.

Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçada por padronização, normatização, capacitação, auditoria e supervisão.

A percepção de que a organização está atenta a possíveis atos antiéticos, praticados por seus colaboradores, é um forte influenciador de sua inibição e tende a manter um alto nível do clima ético, conquistado por esforço aplicado no programa de ética e de sua liderança.

Essa percepção torna-se ainda mais efetiva quando a organização implementa sistema de controle e monitoramento de seus ambientes internos e externos, visando fazer com que as políticas que pautam a ética da organização sejam respeitadas e cumpridas (NASH, 1993).

1.4 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. Isso se deve às limitações inerentes ao controle interno (Brasil, 2012).

Entre as possíveis limitações existentes, Liotto (2004) cita: “[...] a consideração de custo-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 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. Isso 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 nº 71/2012).

É nesse sentido a orientação contida no art. 14 do Decreto-Lei nº 200/67, ao dispor que:

[...] o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo **custo seja evidentemente superior ao risco**.

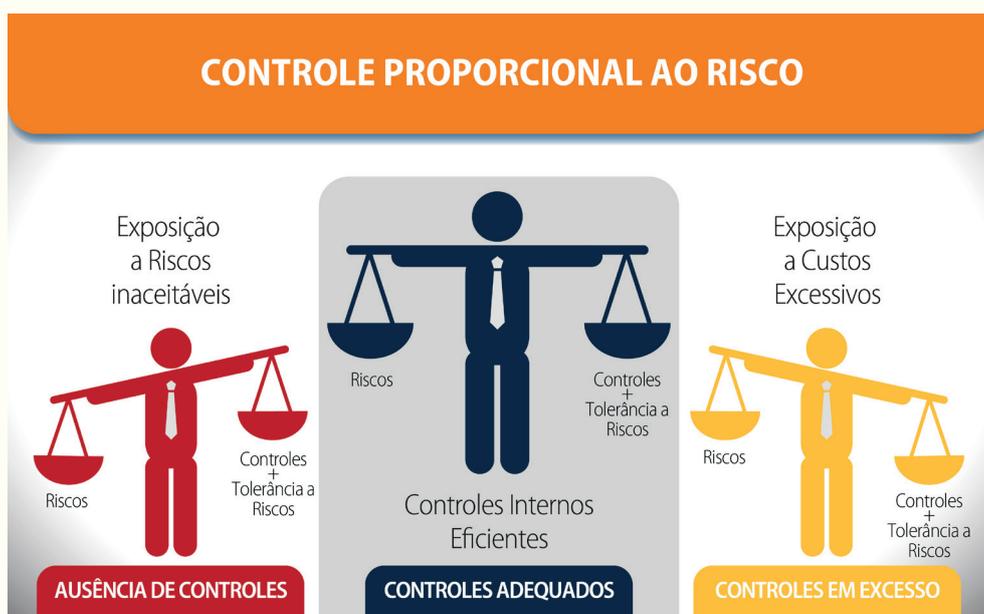
Reforçando essa convicção, o art. 5º, XI, da Lei nº 13.460/2017 orienta que “o usuário de serviço público tem direito à adequada prestação dos serviços, devendo os agentes públicos e prestadores de serviços públicos observar as seguintes diretrizes: “[...] XI – eliminação de formalidades e de exigências cujo custo econômico ou social seja superior ao risco envolvido”.

O Governo Federal já iniciou esse processo. Por meio da Portaria Interministerial MP/CGU nº 176/2018, os órgãos e as entidades do Poder Executivo federal que necessitarem de documentos comprobatórios da regularidade da situação de usuários dos serviços públicos, de atestados, de certidões ou de outros documentos comprobatórios que constem em base de dados oficial da Administração Pública federal deverão obtê-los diretamente do órgão ou da entidade responsável pela base de dados, e não poderão exigí-los dos usuários dos serviços públicos.

Como exemplo, não podem mais ser exigidos pela Administração Pública Federal:

- Comprovante de inscrição e situação cadastral no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF);
- Comprovante de inscrição e situação cadastral no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);
- Certidão de Débitos Relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União;
- Certidão de quitação eleitoral.

Vejam que esse processo de eliminação de formalidades, cujo custo econômico ou social seja superior ao risco, tem por objetivo desburocratizar, dar mais eficiência ao serviço público, por meio de controles internos proporcionais aos seus riscos.



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 (Brasil, 2012).

c. falhas

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

d. conluio

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

e. burla dos gestores

Os gestores com objetivos inconfessáveis e contrários ao interesse público podem burlar as políticas e procedimentos de controle instituído na organização.

Assim, as responsabilidades e a confiança inerentes e associadas à alta administração, junto à capacidade de burlar os 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 (Brasil, 2012).

1.5 Classificação do Controle Interno

Existem diversas classificações dos controles internos na literatura especializada. Entretanto, para a realização dos trabalhos de avaliação de controles internos em nível de governança (entidade), as classificações mais relevantes que serão adotadas são as apresentadas a seguir.

1.5.1 Classificação quanto à natureza

Nas auditorias contábeis, essa classificação assume maior relevância, visto que segrega 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):

Controles Contábeis

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

Controles Administrativos

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros contábeis. Com frequência, abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle da qualidade.

Para o setor público, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 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:

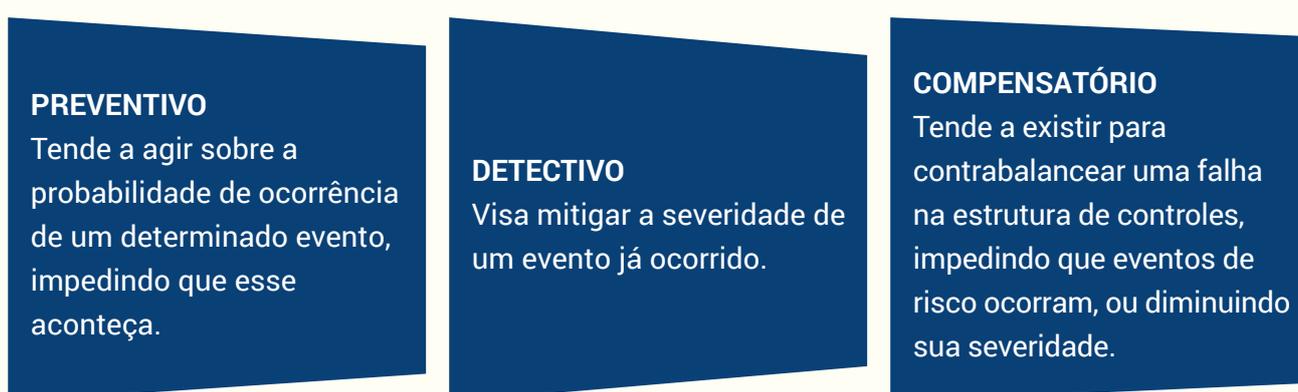
- a. salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b. dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c. propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d. estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e. contribuir para a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

Por sua vez, a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016 (art. 2, V) define controles internos administrativo ou da gestão como o conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados.

1.5.2 Classificação quanto à função

Essa classificação reflete a função do controle em relação ao risco, isto é, se o controle se destina 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 têm por objetivo reduzir a ocorrência de erros ou anormalidades. Eles atuam como referências, contribuindo para que os fatos aconteçam de acordo com o planejado. São exemplos de controle preventivo:
 - manuais de normas e procedimentos;
 - segregação de funções entre a custódia de valores e a sua contabilização;

- sistema de autorização e alçadas;
- controles físicos sobre ativos;
- 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:
- contagem de caixa;
- conciliações bancárias e contábeis;
- inventários físicos e análise de diferenças;
- 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 citada 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 técnicas 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.

1.5.3 Classificação quanto ao momento da aplicação

Segundo o art. 77 da Lei nº 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 visando a realização de um contrato etc.

- b. No controle concomitante ou *pari-passu*** - a verificação do ato é conjunta à ação do administrador. Há 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. Um exemplo disso é a fiscalização de um contrato de obras em andamento; e conferência de mercadorias com a nota fiscal no ato do recebimento.
- c. Posterior, 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.

1.5.4 Classificação quanto ao nível de abrangência

Segundo o Tribunal de Contas da União (Brasil, 2012), 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 códigos de ética e de conduta, comissão de ética, organograma, regimento interno, políticas e práticas de recursos humanos, processo de planejamento estratégico, política de gestão de riscos, comitê e comissões 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, normativos de pesquisa de preços, padronização de especificações técnicas, modelos de editais-padrão, setor específico com atribuições definidas, método para estimativa de quantidade, cadastro de fornecedores, manuais de processos de trabalho (manual de normas e procedimentos em licitações, contratos, patrimônio, procedimentos operacionais etc.).

Agora entendi o que é controle interno, suas limitações e as principais classificações. Mas qual seria a diferença para auditoria interna?

Vamos ver isso no tópico a seguir.

1.6 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 (Brasil, 2012).

A *Internacional 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 *Internacional 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 (Brasil, 2012) 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:

[...]

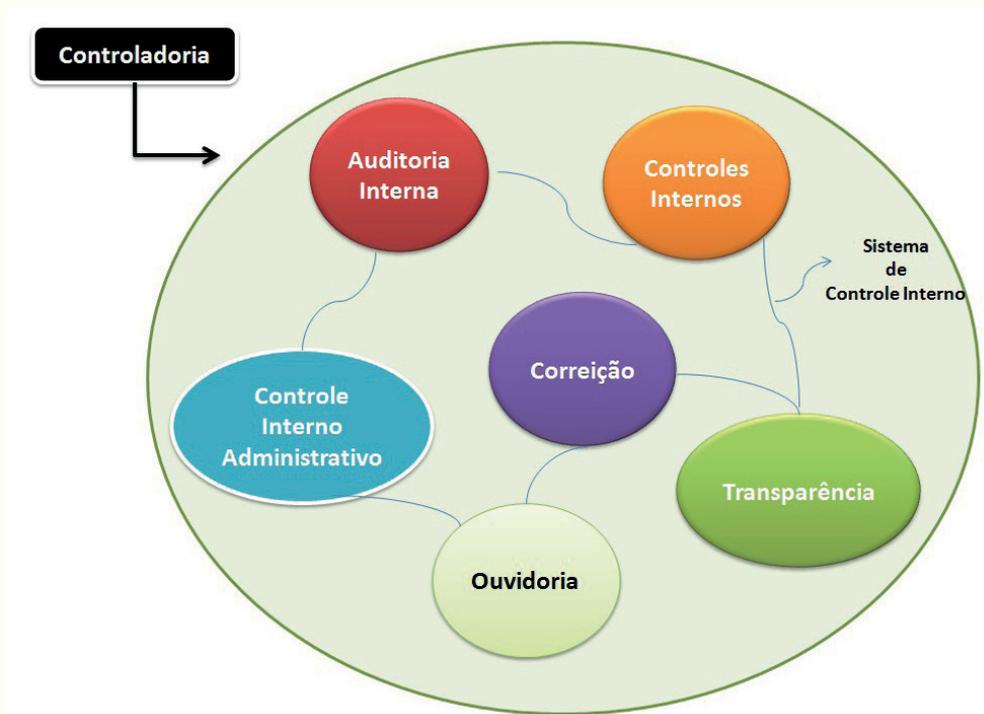
§ 1º Os responsáveis pelo **controle interno**, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (grifo nosso)

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 (Brasil, 2012).

Vê-se, portanto, que é necessário distinguir o controle interno avaliativo, terceira linha de defesa, a cargo dos órgãos de controle interno (CGU, CGE's, CGM's, auditorias internas, Secretaria de Controle Interno etc.), do controle interno administrativo, de responsabilidade dos gestores, ou seja, a primeira linha de defesa.

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' é empregado para diferenciar do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas. Já a expressão 'sistema de controle interno', mencionada 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 01 – Sistema de Controle Interno



Fonte: BRASIL (2012)

Por relevância, 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.

2. MODELO DE REFERÊNCIA

Os “**modelos de referência**” são mundialmente conhecidos como **estruturas, padrões ou frameworks**. Estas nomenclaturas são comumente utilizadas para fazer alusão às construções teóricas realizadas por diversas organizações internacionais, sobretudo na área de gestão de riscos e controles internos **que as entidades podem adotar para implantação e avaliação dos controles internos tanto em nível de governança (entidade) quanto em nível de atividades ou processos**.

Esses *frameworks* consolidam um **conjunto de técnicas, atividades e boas práticas** que efetivamente contribuem para o processo de implantação e avaliação de controles internos, contemplando as atividades de planejamento, execução e relatório.

Como já foi abordado no capítulo anterior, **o principal instrumento de tratamento dos riscos** decorre da implantação e aperfeiçoamento de **controles internos**.

Entretanto, se esses controles internos forem implantados sem observar as orientações presentes nos modelos de referência consagrados mundialmente, pode levar às organizações a estruturarem um conjunto de controles puramente formais, burocráticos, cujo custo social e econômico seja superior ao risco, passando a impressão da existência de um eficaz sistema de gerenciamento de riscos, quando na verdade não garantem efetivamente os benefícios esperados, resultando, assim, em desperdício de tempo e recursos para a organização.

Dessa forma, para implantação e avaliação de controles internos em nível de governança pública (entidade), apresentaremos a seguir o modelo de referência COSO 2013, por ser recomendado pela Resolução Atricon nº 004/2014 e por seus princípios e componentes constarem expressamente do art. 8 e 11 IN CGU/MP 01/2016.

2.1 Modelo COSO 2013

Trata-se do modelo de controles internos **predominante no cenário corporativo internacional**, especialmente na América do Norte. COSO é a sigla de *Committee of Sponsoring Organizations da National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, também conhecida como *Treadway Commission*.

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** (Brasil, 2013).

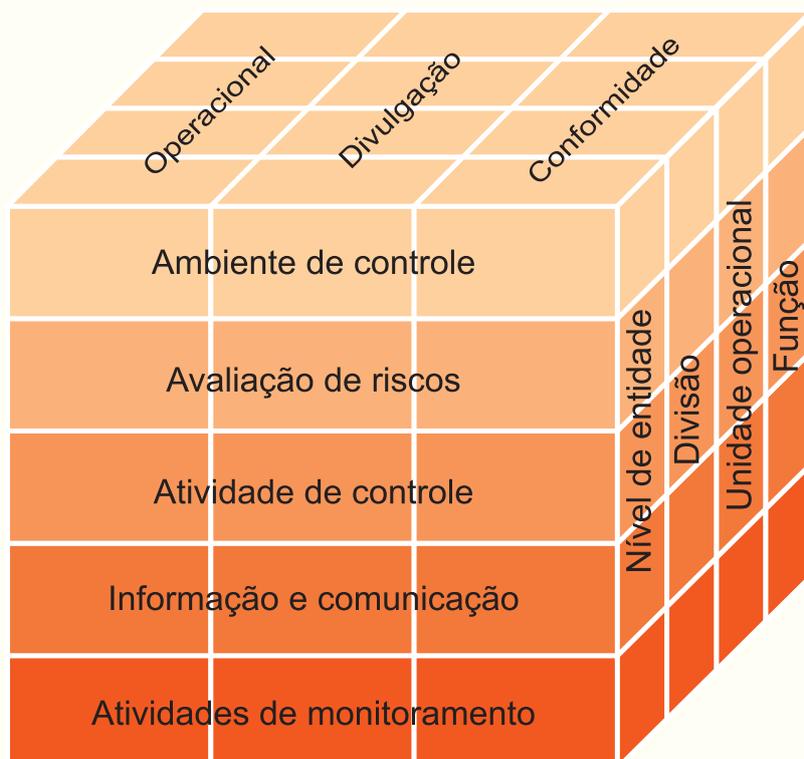
Em 1992, o COSO publicou a obra Controle Interno – Estrutura Integrada (*Internal Control – Integrated Framework*), que obteve grande aceitação em todo o mundo e tem sido aplicada amplamente. É reconhecida como uma estrutura modelo para desenvolvimento, implementação e condução do controle interno, bem como para a avaliação de sua eficácia.

O modelo mudou o conceito tradicional de “controles internos” e chamou a atenção para o fato de que os controles devem fornecer proteção contra riscos que possam impactar os objetivos da organização.

A Estrutura original de 1992 foi atualizada em 2013, denominada COSO 2013. Esse modelo é representado por uma matriz tridimensional (conhecida como “cubo do Coso”), com os elementos que devem estar presentes em uma estrutura integrada de controle interno eficaz.

O desenho em cubo leva à compreensão de que o conjunto de elementos é fundamental, tanto em suas categorias individuais como na sua interação com o todo, conforme demonstrado na Figura 02.

Figura 2 – Modelo COSO 2013 (Cubo do Coso)



Fonte: COSO (2013)

O COSO 2013 (BRASIL, 2009) tornou-se referência mundial porque:

1. padroniza definições de controle interno;
2. define componentes, objetivos e objetos do controle interno em um modelo integrado;
3. delinea papéis e responsabilidades da administração;
4. estabelece padrões para implementação e validação de controles internos; e
5. cria um meio para monitorar, avaliar e reportar controles internos.

Embora tenha nascido para o setor privado, o modelo COSO 2013 também foi reconhecido e adotado pelas entidades ligadas ao setor público em todo mundo. Entidades como o **Banco Mundial, BID e INTOSAI** adotam o modelo, assim como o **GAO**, órgão correspondente ao TCU nos Estados Unidos.

No Brasil, o TCU, que é membro da INTOSAI, também reconhece e utiliza o modelo COSO em seus trabalhos de avaliação da gestão de risco e dos controles internos das organizações governamentais brasileiras.

Além disso, por meio da **Resolução Atricon nº 04/2014**, foram aprovadas as Diretrizes de Controles Externos relacionadas à temática “Controle Interno: instrumento de eficiência dos jurisdicionados”, recomendando aos jurisdicionados dos Tribunais de Contas **a adotar as orientações prescritas pelo COSO 2013** na implantação de controles internos administrativos.

Em cumprimento a esse normativo, o TCE-MT editou a Resolução Normativa nº 26/2014, determinando aos seus jurisdicionados que implantassem controles internos observando a estrutura integrada de controle interno publicada pelo COSO (parágrafo único do art. 10).

Há pouco tempo, o Poder Executivo Federal recomendou oficialmente a estrutura do COSO como modelo de referência para implantação e avaliação de controles internos, por meio da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016. O Decreto Federal nº 9.203/2017 orienta que a Administração Pública Federal estabeleça, mantenha e monitore controles internos com vistas a consecução dos objetivos e cumprimento da missão institucional.

Ainda nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade adotou o modelo COSO ao estabelecer referenciais para o controle interno no setor público, por meio da Resolução CFC nº 1.135/2008 (NBC T 16.8 – Controle Interno).

Ademais, o TCU vem recomendando aos órgãos e entidades da Administração Pública Federal que realizem ações visando ao aprimoramento dos controles internos da gestão, com a devida avaliação de riscos, para a adoção de procedimentos a fim de minimizar os problemas enfrentados, utilizando, como referência, modelos consagrados, a exemplo do COSO ERM, com vistas a mitigar os impactos negativos de eventos potencialmente danosos à sua gestão (Acórdão nº 2.754/2014 – Plenário).

Nesse mesmo sentido são os Acórdãos nº 7.128/2013 e 2.429/2015, ambos da 2ª Câmara, nº 1.062/2014, 4.599/2016 e 5.169/2016, todos da 1ª Câmara.

2.2 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 2013 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.

Vamos detalhar, a seguir, cada um desses elementos.

2.2.1 Objetivos

A administração, com a supervisão da estrutura de governança, estabelece os planos e seleciona as estratégias, determinando o alinhamento dos objetivos em todos os níveis da organização. A fixação de objetivos é requisito prévio para o controle interno e uma parte importante do processo de gestão relacionado ao planejamento estratégico. O modelo COSO 2013 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 danos. Uma entidade do setor público, por exemplo, pode concentrar-se em atingir a missão estabelecida nas leis e regulamentos, gerenciando e executando programas de governo (Farmácia Básica, PNAE, PSF, Minha Casa Minha Vida, PNATE etc.) a fim de assegurar que os objetivos sejam alcançados.
- b. **divulgação ou comunicação** – esses objetivos relacionam-se a divulgação de informações financeiras e não financeiras, internas e externas, para uso da organização ou de partes interessadas, podendo abranger os requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros termos estabelecidos pelas autoridades normativas, órgãos normalizadores reconhecidos ou às políticas da entidade.

Isso inclui a divulgação de demonstrações contábeis anuais, Relatório de Gestão Fiscal, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Prestação de Contas de Recursos, Licitações e Contratos celebrados, além de outras exigências estabelecidas na Lei de Acesso à Informação.

- c. **Conformidade** – objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita. Esses instrumentos estabelecem as normas mínimas de conduta esperadas da entidade. A organização deve incorporar essas normas aos objetivos fixados pela entidade.

Por exemplo, o art. 3º da Lei nº 8.666/93 define como finalidade da licitação pública garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e **a promoção do desenvolvimento nacional sustentável**.

Para atuar em conformidade com esse dispositivo, uma entidade do setor público pode estabelecer um **Plano de Logística Sustentável**, visando adquirir produtos com baixo impacto ambiental, com objetivo de reduzir o consumo de papel A4, copos descartáveis, melhorar a eficiência energética da organização, otimizar o consumo de água etc.

Embora essas categorias de objetivos sejam 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 estão sob o controle da organização, pode-se esperar que o gerenciamento de riscos corporativos forneça uma garantia

razoável em relação ao atingimento desses objetivos. Entretanto, o objetivo operacional está sujeito a eventos externos e nem sempre sob controle da entidade.

2.2.2 Objetos

A organização e suas unidades estão representadas na segunda dimensão do cubo de COSO 2013. A figura demonstra a estrutura com relação à entidade (organização, divisão, subsidiária, unidade de negócio etc.) e, ainda, no que se refere a atividades (processos, subprocessos, operações, funções de governo etc.).

2.2.3 Componentes

O controle interno consiste em cinco componentes integrados e 17 princípios que representam os conceitos fundamentais associados aos componentes, evidenciando os meios que são necessários prover para atingir os objetivos estabelecidos pela organização, demonstrados na parte frontal do cubo de COSO 2013 (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:

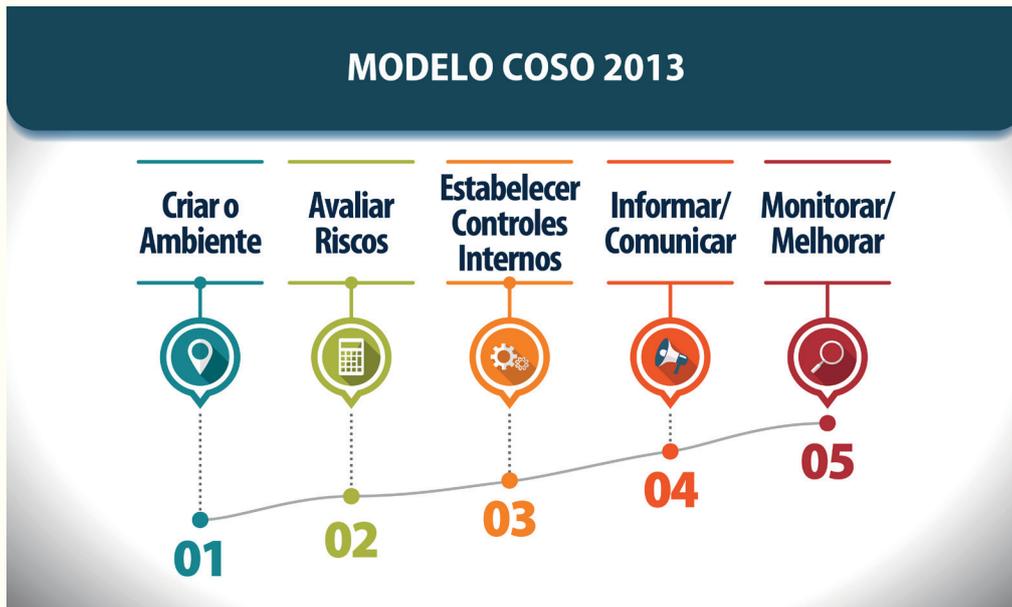
- a. ambiente de controle;
- b. avaliação de risco;
- c. atividades de controle;
- d. informação e comunicação;
- e. monitoramento.

Além disso, os cinco componentes devem estar operando em conjunto e de forma integrada. O adequado entendimento desses itens 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.

A estrutura conceitual do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO* 2013 é um dos modelos mais utilizados para **estruturação e avaliação de controles internos**, tanto no setor público, quanto setor privado.

Em face do exposto, para implantação e avaliação de controles internos no setor público com base no modelo de referência COSO 2013 e seguindo a diretriz da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016, que estabelece no art. 8º os princípios de controle interno que devem ser observados nessa implantação e no art. 11 que define os componentes da estrutura de controles internos, os gestores governamentais **podem adotar** a seguinte sequência de passos:

Figura 3 – Etapas da implantação e avaliação de controles internos (COSO 2013)



Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO 2013

2.2.3.1 Ambiente de Controle (criando o ambiente)

Segundo o Coso 2013, ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem a base para aplicação do controle interno em toda a organização. O ambiente de controle abrange: a integridade e os valores éticos da organização; os parâmetros que a estrutura de governança usa para cumprir com sua responsabilidade de supervisão; a estrutura organizacional e a atribuição de autoridade e responsabilidade; o processo para atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor envolvendo as medições, os incentivos e as recompensas de desempenho (COSO 2013).

O ambiente de controle abrange os seguintes princípios:

1. A Organização demonstra ter comprometimento com integridade e valores éticos;
2. A administração estabelece, com a supervisão de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades;
3. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos; e
4. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

Nesse sentido, **as principais ações** a serem adotadas pelos gestores públicos no sentido de **preparar o ambiente interno** da organização para propiciar a implantação e o efetivo funcionamento dos controles internos estão demonstrados nos princípios apresentados a seguir:

Princípio 1: A Organização demonstra ter comprometimento com integridade e valores éticos.

Segundo COSO, 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 o exemplo de seus líderes, seguindo aquilo que lhes é demonstrado sobre o que é certo ou errado. A integridade dos servidores e da alta Administração é um dos princípios da Governança Pública (inciso II, art. 21, da IN CGU/MP nº 01/2016 e art. 3, do Decreto nº 9.203/2017).

Determinados indivíduos poderão cometer atos desonestos, ilegais ou antiéticos simplesmente porque a organização lhes propicia forte incentivo ou tentação para agir dessa forma.

Para avaliar se este princípio está **presente e em efetivo funcionamento** em uma entidade pública, pode-se focar nos seguintes aspectos:

1. Estabelecimento de Padrões de Ética e de Conduta

A existência e divulgação de um código de ética ou de conduta nas Organizações é recomendada pelo Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, pelo Referencial Básico de Governança do Tribunal de Contas da União e pelo Guia de Integridade Pública da Controladoria-Geral da União.

Os padrões de comportamento esperados e proibidos de todos dentro da organização, incluindo os colaboradores, alta administração e terceiros, tais como fornecedores e prestadores de serviço, devem estar definidos em códigos de ética e conduta formalmente instituídos. O Código de Ética ou de Conduta é um dos principais instrumentos de governança e deve tratar de forma clara, ampla e direta dos valores e condutas esperadas e proibidas de todos dentro da organização, incluindo os colaboradores e alta direção. Ambientes liderados por gestores que não respeitam os padrões de ética e conduta favorecem a ocorrência de fraudes e irregularidades.

Esse documento deve ser destinado e aplicado a todos aqueles que atuam na entidade, e deve esclarecer as razões e objetivos da adoção de determinados valores. Deve conter linguagem acessível, independentemente do nível de escolaridade do público-alvo, e deve contemplar disposições aplicáveis a terceiros que atuam na cadeia produtiva ou de fornecimento da entidade.

Adicionalmente, o código de ética deve contemplar outros aspectos, sobretudo com relação à prevenção de fraudes e corrupção, tais como:

ITEM	DESCRIÇÃO
1	Referência às políticas da entidade para prevenir fraudes e ilícitos;
2	Estabelecimento sobre vedações expressas, tais como aquelas relativas: <ul style="list-style-type: none"> a) aos atos de prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, nacional ou estrangeiro, ou a pessoa a ele relacionada; b) aos atos de solicitar ou receber, direta ou indiretamente, vantagem indevida em razão da função pública exercida, ou aceitar promessa de tal vantagem; c) à prática de fraudes, especialmente com relação a licitações e contratos públicos; d) ao nepotismo; e e) à manutenção de situações de conflito de interesses.
3	Esclarecimento sobre a existência e a utilização de canais de denúncias e de orientações sobre questões de integridade;
4	Orientações quanto à proibição de retaliação a denunciante e os mecanismos para protegê-los;
5	Previsão de medidas disciplinares para casos de transgressões às normas e às políticas da organização governamental.

Fonte: Guia de Implantação de Programas de Integridade nas Empresas Estatais, CGU, 2015.

É desejável que o código de ética contemple o potencial conflito de interesse de quem atua na organização, como o recebimento de brindes, presentes ou vantagens nas relações com fornecedores. Assim, pode-se estabelecer, por exemplo, que os colaboradores não poderão receber presentes, pagamentos ou vantagens de fornecedores, em seu nome ou no de sua família, que caracterizem conflito de interesses e/ou comprometimento na licitação; pleitear, com base em seu cargo, descontos em aquisições de bens ou serviços, para uso ou consumo de caráter pessoal; usar informações confidenciais para obter vantagens etc.

O conflito de interesse surge no momento em que o interesse privado se sobressai ao interesse público. Algumas diretrizes foram estabelecidas na tentativa de coibir essa prática, como a Lei nº 12.813/2013, que dispõe sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo Federal, e o Decreto nº 7.203/2010, que dispõe sobre a vedação do nepotismo no âmbito da Administração Pública Federal. O STF ratificou a constitucionalidade das normas antinepotismo por meio da Súmula Vinculante nº 13, consolidando a proibição do nepotismo no Poder Público nas três esferas.

Além disso, é importante que o código de ética e de conduta discipline a participação em eventos externos por parte da alta administração e servidores, quando tais eventos são promovidos pelo setor privado.

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. Assim, envia-se uma mensagem a respeito de sua importância; criação de canais formalmente esta-

belecionados 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.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar códigos de ética e outras políticas, explicitando o comportamento ético e moral esperado de maneira coerente com as atividades específicas da instituição.

II – Incluir no código de ética regras sobre brindes, presentes, hospitalidades, conflito de interesse, nepotismo, canal de denúncia etc.

III – Escrever o código de ética em linguagem e idioma acessíveis aos diferentes públicos e está disponível na intranet/internet.

IV – Divulgar o código e a política de gestão de ética a todos os colaboradores da organização (termo de conhecimento e adesão pelos servidores, campanhas, palestras, envio aos diferentes grupos de interesse, citações em documentos e normas internos etc.).

V – Implementar sistema informatizado para tratamento de dúvidas éticas dos servidores, dúvidas sobre conflito de interesses, a exemplo do SECI, com indicação de instância responsável pelo acompanhamento e avaliação;

VI – Disciplinar a participação em eventos externos por parte dos membros do conselho ou colegiado superior, e servidores em geral, quando tais eventos são promovidos pelo setor privado.

VII – Estabelecer controles para reduzir a ocorrência de desvios éticos e de conduta por parte da alta administração e servidores em geral.

2. Tratamento de Desvios Éticos

Os desvios em relação às normas de conduta devem ser tratados de forma tempestiva e coerente. Dependendo da gravidade do desvio, o servidor pode receber uma advertência, censura ética, sanções administrativo-disciplinares, divulgação de punições ao público interno e externo e sanções informais (supervisão).

Todo sistema de gestão de integridade e valores éticos depende de um elemento punitivo para produzir os efeitos desejados, fazendo com que as pessoas percebam que, uma vez adotadas determinadas condutas contrárias às normas, sofrerão as punições cabíveis. As normas relacionadas à ética e integridade não podem ser percebidas como providas de caráter meramente principiológico ou recomendatória. Devem, também, resultar em aplicação de sanções nos casos de violação das regras de conduta da organização, com vistas a manter a legitimidade do sistema.

Para tratar de transgressões éticas, é fundamental que haja a criação de uma comissão de ética com recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, plano de trabalho anual, reporte ao mais alto nível hierárquico da entidade e estabelecimento de protocolos de investigação formalmente definidos para conduzir e documentar as investigações de violação das normas de integridade e valores éticos.

A criação e o efetivo funcionamento de uma Comissão de Ética ou equivalente encontra amparo no art. 2º e parágrafo único do Dec. nº 1.171/94 e inciso XVI de seu anexo e arts. 5º e 8º, II do Dec. nº 6.029/2007.

A título de exemplo, a Comissão de Ética da CGU foi instituída por meio da Portaria CGU nº 1.988, de 20 de novembro de 2008 e regulamentada pelo seu Regimento Interno (Portaria CGU nº 700, de 14 de março de 2017). À Comissão de Ética da CGU compete orientar, supervisionar e atuar como instância consultiva de dirigentes e servidores, além de acolher e analisar denúncias.

Além disso, com a edição da Portaria CGU nº 2.120, de 24 de outubro de 2013, a Comissão passou a assumir, também, atribuições relativas ao cumprimento da Lei de Conflito de Interesses, como exemplo: da análise preliminar de pedidos de autorização e consultas dos servidores quanto à existência de potencial conflito de interesses entre as atribuições do cargo e atividade privada que desejem desempenhar; e da prestação de informações e orientações sobre como prevenir ou impedir esses conflitos.

É importante destacar, ainda, que a transgressão das normas éticas não implicará, necessariamente, violação de lei, mas, principalmente, descumprimento de um compromisso moral e dos padrões qualitativos estabelecidos para a conduta dos servidores e da Alta Administração.

Em consequência, a punição prevista é de caráter político: advertência e “censura ética”, que fica marcada no currículo do servidor. Além disso, é prevista a sugestão de exoneração de cargo em comissão, dependendo da gravidade da transgressão.

Como exemplo, destacam-se os seguintes agentes que sofreram punição pela Comissão de Ética Pública da Presidência da República:

Agente	Punição	Motivo
Ex-presidente do CADE	Advertência	Repreendido por não ter tomado as providências necessárias para se desfiliar de um determinado partido político.
Ex-diretor da Petrobrás	Censura Ética	Condenado por ter sonegado dados relevantes no processo de compra da refinaria Pasadena.
Ex-ministro do Trabalho	Pedido de Exoneração	Exoneração recomendada em 2011 por denúncias de cobrança de propina em sua pasta. Quatro dias depois do pedido da Comissão de Ética, o governo divulgou que o ministro havia pedido demissão.

Ademais, a organização deve dispor de instrumentos de apoio ao tratamento de situações que possam conduzir a conflito de interesse da alta administração e servidores. No âmbito do Poder Executivo Federal, existe o SeCI (Sistema Eletrônico de Prevenção de Conflito de Interesses), que permite ao servidor ou empregado público federal fazer consultas e pedir autorização para exercer atividade privada, bem como acompanhar as solicitações em andamento e interpor recursos contra as decisões emitidas, tudo de forma simples e rápida.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Criar comissão de ética com condições humanas, materiais, financeiras e tecnológicas necessárias a sua atuação.
- II – Comissão de ética deve se reportar ao mais alto nível hierárquico da entidade (1º do art. 7º do Decreto nº 6.029/2007);
- III – Elaborar regimento interno e plano de trabalho da Comissão de Ética.

3. Treinamentos em Integridade e Valores Éticos

Para que o código de ética seja efetivo, é fundamental que a alta administração promova ações de disseminação e capacitação para seus colaboradores focados em temas relacionados à integridade e valores éticos, tais como código de ética; prevenção da ocorrência de conflitos de interesse; rela-

cionamento com os demais agentes públicos; corrupção ativa e passiva; gestão de riscos e fraudes; utilização de canal de denúncias; etc. Isso demonstra ação concreta do nível estratégico na promoção da ética na organização.

As organizações devem ter um plano de capacitação com o objetivo de treinar as pessoas sobre o conteúdo e os aspectos práticos relacionados à ética e às políticas de integridade. As regras não terão efetividade se as pessoas não souberem como e quando aplicá-las. Isso porque, embora as normas de conduta possam proibir, por exemplo, práticas encaradas como conflito de interesses (recebimento de brindes, presentes e hospitalidades), a organização deve reforçar essas normas por meio de comunicações e treinamentos de conscientização.

É recomendado que a entidade realize treinamento com colaboradores de várias áreas da organização, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes, e até mesmo fornecedores, em horários e locais que facilitem a participação do público visado, inclusive com cursos à distância. Adicionalmente, pode-se prever que a participação nos treinamentos seja utilizada como critério em avaliações de desempenho.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar plano de capacitação com treinamentos que inclua temas relacionados à ética e à integridade.

II – Contemplar nos treinamentos colaboradores de várias áreas da organização, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes.

III – Prever que a participação nos treinamentos seja utilizada como critério em avaliações de desempenho; eventos de participação obrigatória; realizadas em horários e locais que facilitem a participação do público visado, inclusive na modalidade a distância.

IV – Realizar treinamentos em temas relacionados à ética e integridade para terceiros, tais como consultores, contratados, intermediários etc.

4. Avaliação de Desempenho em Relação às Normas de Conduta

A entidade deve adotar métodos para avaliar o desempenho e adesão dos colaboradores e das equipes em relação às normas de conduta da entidade, tais como índices de treinamento concluídos, resultados das atividades de monitoramento, casos de assédios etc, para identificar problemas e tendências relacionados às normas de conduta da organização, inclusive prestadores de serviços terceirizados.

Em situações similares, o TCU tem recomendado às organizações sob sua esfera de atuação a respeito da importância da implantação do código de ética, em especial a necessidade de:

- a.** adotar código de ética formalmente, inclusive avaliando a necessidade de complementar o código de ética do servidor público federal ante as suas atividades específicas;
- b.** promover ações de disseminação, capacitação ou treinamento do código de ética;
- c.** constituir comissão de ética ou outro mecanismo de controle e monitoramento do cumprimento do código de ética instituído (itens 9.3.1 a 9.3.3, TC-025.068/2013-0, Acórdão nº 2.622/2015 e Acórdão nº 1.414/2016, ambos do Plenário).

Destaca-se a seguir possíveis deficiências que podem ser encontradas no princípio integridade e valores éticos em um trabalho de avaliação dos controles internos de uma entidade do setor público:

- 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. ausência de método definido para avaliar o desempenho dos colaboradores e equipes em relação às normas de conduta; e
- f. falta de treinamentos focados em temas relacionados à integridade e valores éticos.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar um conjunto de indicadores (como índices de treinamentos concluídos, resultados das atividades de monitoramento, casos de assédio, denúncias reportadas à entidade, tendências nas reclamações de clientes, pesquisas etc.) para identificar problemas e tendências relacionadas às normas de conduta da organização, inclusive prestadores de serviços terceirizados.

II – Estabelecer mecanismos de monitoramento e avaliação do cumprimento do código de ética.

Princípio 2: A administração estabelece, com a supervisão da governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades.

A alta administração e a estrutura de governança estabelecem a estrutura organizacional e as linhas de subordinação necessárias para planejar, executar, controlar e avaliar periodicamente as atividades da entidade – em outras palavras, executar suas responsabilidades de supervisão. Eles contam com o apoio da tecnologia e dos processos exigidos para proporcionar uma clara prestação de contas e fluxos de informações em toda a entidade e suas subunidades (COSO 2013).

Conforme disposto no Acórdão do TCU nº 2.622/2015 – Plenário, entende-se por **alta administração** o grupo de pessoas que dirige a organização em nível estratégico, como, por exemplo:

- nos ministérios, o ministro de estado e secretários diretamente subordinados;
- nas autarquias e agências, os diretores-presidentes e os diretores (ou equivalentes);
- nas universidades, os reitores e pró-reitores;
- nas empresas públicas e sociedade de economia mista, o presidente e diretores.

Já o inciso III, do art. 2º do Decreto nº 9.203/2017 define alta administração como:

Ministros de Estado, ocupantes de cargos de natureza especial, ocupantes de cargo de nível 6 do Grupo-Direção e Assessoramento Superiores (DAS) e presidentes e diretores de autarquias, inclusive as especiais, e de fundações públicas ou autoridades de hierarquia equivalente.

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. Independentemente do tipo de estrutura adotado, a entidade deve estar estruturada de forma a permitir um eficaz gerenciamento de riscos e desempenhar suas atividades de modo a alcançar seus objetivos.

Para avaliar se este princípio está presente e em efetivo funcionamento em uma entidade pública, pode-se focar nos seguintes aspectos:

1. Formalização da Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional de uma entidade normalmente é **formalizada pelo organograma e complementada** por um **manual, regimento interno, resolução, portaria** etc., que estabelece 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, área geográfica, entre outros fatores. Dependendo do porte da organização, pode ser necessária uma estrutura mais robusta, contemplando um conselho de administração, comitês de auditoria e outros comitês e comissões, de forma a promover um equilíbrio entre as partes interessadas.

Segundo D'Ávila 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 federais, municipais e estaduais e instituições sem fins lucrativos, são estruturadas por função de governo (saúde, educação, segurança, agricultura, transporte, meio ambiente etc.).

A revisão e avaliação contínua da estrutura organizacional no que se refere à realização dos objetivos da entidade pública permite realinhá-las com novas prioridades, a exemplo de novas leis e regulamentos (Lei Anticorrupção, Lei de Acesso à Informação, Lei de Conflito de Interesses etc) e racionalizá-las (eliminando áreas ou unidades operacionais, secretarias, ministérios etc) para permitir uma visão mais abrangente e integrada do controle interno.

No Estado de Mato Grosso, o Decreto nº 268/2015 exige no art. 7 que os Regimentos Internos sejam obrigatoriamente atualizados quando:

- I – a cada nova edição do decreto de estrutura do órgão ou entidade, no prazo máximo de 150 (cento e cinquenta) dias após a publicação do decreto;
- II – em decorrência de alteração do processo organizacional que altere a missão, as competências de unidades ou as atribuições dos servidores.

Ademais, deve obrigatoriamente compor a estrutura organizacional dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal um Comitê de Governança, Riscos e Controles, nos termos previstos no art. 23, da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016 e no art. 14 do Decreto nº 9.203/2017. Na CGU, a estrutura de governança foi instituída por meio da Portaria nº 1.308/2015, composta por um Comitê de Gestão Estratégica e Comitê Gerencial.

2. Estruturação e Funcionamento do Órgão de Controle Interno (Controladoria, auditoria, Secretaria de Controle Interno)

Os órgãos e entidades da Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios devem, por força constitucional, implantar,

manter, monitorar e revisar controles internos institucionais, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público.

Garantir o correto funcionamento dos controles internos da Administração Pública, de modo a minimizar os riscos de não cumprimento de políticas e programas governamentais, é condição essencial para se garantir a eficiência, a eficácia, a economicidade, a transparência e a efetividade da atuação do Estado.

Nesse sentido, as entidades do setor público podem implantar unidades de auditoria interna para auxiliar a organização a garantir o correto funcionamento dos controles internos. Para o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA), auditoria interna é conceituada como uma

[...] atividade independente que presta serviços de avaliação objetiva e de consultoria concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança corporativa”.

Em Mato Grosso, por meio da Resolução Normativa nº 26/2014, o TCE-MT definiu os requisitos, o conceito e a estrutura da referência do sistema de controle interno dos fiscalizados, conforme apresentado a seguir:

- Independência da UCI em relação às unidades controladas e sua vinculação direta ao prefeito;
- Previsão legal das prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno;
- Adequação da estrutura da carreira, da quantidade de pessoal e da competência técnica dos servidores da UCI para o exercício das atividades de controle interno, de forma a garantir sua independência e objetividade;
- Designação de servidores por unidade ou por sistema administrativo do município, responsáveis pela execução de procedimentos de controle específicos em apoio aos trabalhos da UCI (apenas para os municípios de Cuiabá, Sinop, Várzea Grande e Rondonópolis);
- Promoção das condições e dos meios necessários para o desenvolvimento profissional contínuo dos profissionais do controle interno;
- Adequação da estrutura física da UCI para o exercício de suas atividades, de forma a garantir a sua independência e objetividade;
- Acesso irrestrito pelos profissionais do controle interno aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atribuições;
- Desenvolvimento exclusivo de atividades próprias de controle e auditoria interna pela UCI, em fiel observância ao princípio da segregação de funções, não executando atos de gestão ou de elaboração das normas de rotinas de responsabilidade de outras unidades administrativas;
- Realização de auditorias internas periódicas pela UCI de avaliação de controles internos dos

sistemas administrativos e dos processos de trabalho do Poder Executivo, que tenham por objetivo verificar a capacidade da organização para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, visando promover melhorias contínuas nos seus processos de trabalho; e

- Atuação da UCI com base em planejamento anual das atividades de auditoria interna, sem interferências e limitações na sua execução.

No âmbito federal, o Decreto Federal nº 9.203/2017 definiu que a auditoria interna governamental deverá:

Art. 18 – A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, dos controles e da governança, por meio da:

- I – realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, segundo os padrões de auditoria e ética profissional reconhecidos internacionalmente;
- II – adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria; e
- III – promoção à prevenção, à detecção e à investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.”

Ademais, o TCU tem recomendado às Unidades que:

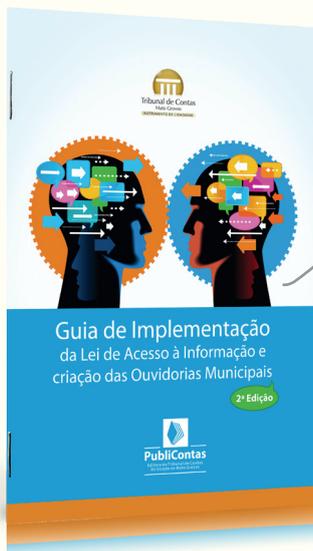
[...] avaliem conjuntamente aspectos de conveniência, mitigação de riscos, aprimoramento de controles internos e de monitoramento contínuo que podem ser viabilizados com a contratação de auditor interno ou implantação de *unidade de auditoria interna* (Acórdão nº 3922/2016 – 1ª Câmara).

3. Estruturação e Funcionamento da Ouvidoria Pública

Ouvidoria Pública é a:

[...] instância de controle e participação social responsável pelo tratamento das reclamações, solicitações, denúncias, sugestões, elogios relativos às políticas e aos serviços públicos, prestados sob qualquer forma ou regime, com vistas ao aprimoramento da gestão (Art. 2, V, Decreto nº 8.243/2014).

Os sistemas de ouvidoria preocupam-se com a qualidade dos serviços prestados pela entidade pública, servindo como canais de reclamações, solicitações, sugestões e elogios à organização. Centrais para fortalecer um ambiente pautado em integridade e valores éticos, esses instrumentos também possuem funções de manutenção dos padrões de integridade, além de conferir maior transparência ao relacionamento da organização com partes interessadas.



Por meio da Resolução Normativa nº 25/2012-TP, o TCE-MT aprovou o [“Guia para Implementação da Lei de Acesso à Informação e Criação das Ouvidorias dos Municípios”](#). Dentre os procedimentos previstos na RN, destaca-se:

- Elaboração de norma própria e específica no âmbito de cada entidade pública e poder;
- Implantar Sistema de Informação ao Cidadão (SIC);
- Elaborar fluxo interno de tramitação; e
- Fazer a gestão da informação.

Ainda nesse sentido, por meio da Resolução de Consulta nº 7/2014-TP, o TCE-MT decidiu que:

- 1 – a criação de canais de comunicação da Administração Pública com a sociedade deve ser viabilizada por meio do sistema de ouvidorias.
- 2 – a criação de canal de comunicação não implica, necessariamente, em aumento de despesas ou de infraestrutura ou na criação de cargo ou de unidade específica e isolada dentro do Poder ou órgão.

Além disso, deve-se garantir que a ouvidoria esteja preparada para o recebimento e tratamento de denúncias. Dessa forma, as entidades do setor público do estado de Mato Grosso devem implantar ouvidoria pública em sua estrutura organizacional. Cabe destacar que o Capítulo IV da Lei nº 13.460/2017 trata especificamente dos requisitos de organização e funcionamento das ouvidorias.

4. Atribuição de autoridade e responsabilidade

A alta administração de uma organização delega autoridade, define e atribui responsabilidade para toda a entidade e suas subunidades, definindo o quanto as pessoas e equipes são autorizadas a perseguir os objetivos ou a cuidar dos problemas à medida que eles surgem.

Nesse sentido, o art. 11 do Decreto-Lei nº 200/67 dispõe que:

[...] a delegação de competência será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com o objetivo de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, situando-as na proximidade dos fatos, pessoas ou problemas a atender.

Assim, a alta administração de uma entidade pública pode delegar autoridade e atribuir responsabilidade aos servidores da organização, tais como:

- autorizar e adjudicar processos licitatórios;
- aprovar prestação de contas;
- celebrar contratos;
- aplicar penalidades;
- assinar acordos de cooperação técnica;
- ordenar pagamentos; etc.

Ademais, o Tribunal de Contas da União emitiu a seguinte recomendação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT):

1.2 defina estrutura funcional, instituindo responsabilidades e competências para conduzir e dar suporte ao processo de gestão de riscos da empresa (Acórdão nº 1220/2015-Plenário).

Por fim, dentre as possíveis deficiências que podem ser identificadas no princípio relacionado à 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, corregedoria, comissão de ética, etc.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar organograma preciso, mostrando as áreas-chave da organização e que são acessíveis aos servidores.

II – Elaborar normativos dispendo sobre a estrutura administrativa (manual, regimento, resolução, portaria etc.), incluindo a forma de hierarquia criada (secretarias, setores, departamentos), suas atribuições e responsabilidades.

III – Descentralizar a estrutura organizacional, dada a natureza de suas operações;

IV – Elaborar uma estrutura organizacional apropriada para o porte e as atividades da organização e sua concepção deve favorecer o cumprimento dos objetivos e metas, de modo suficiente para dar cumprimento à sua missão e visão.

V – Atualizar o organograma e os normativos que dispõem sobre a estrutura organizacional.

VI – Criar, na estrutura organizacional, uma Auditoria Interna/Secretaria de Controle Interno; Ouvidoria e Corregedoria, com condições adequadas para sua atuação.

Princípio 3: A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.

É essencial que os empregados estejam preparados para enfrentar novos desafios na medida em que as questões e os riscos, por meio da organização, modificam-se e adquirem maior complexidade – em parte devido à rápida mudança de tecnologias e da intensificação da concorrência. Ensino e treinamento, sejam eles mediante instruções na sala de aula, no autoestudo ou treinamento na própria função devem contribuir para que o pessoal se mantenha atualizado e trabalhe com eficácia um ambiente em fase de transição (COSO, 2013).

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

Para avaliar se esse princípio está presente e em efetivo funcionamento em uma entidade pública, pode-se focar nos seguintes aspectos:

1. Formalização de Políticas e Procedimentos de Recursos Humanos

Políticas e procedimentos de recursos humanos são um guia de conduta no qual estão as regras de conduta ética, integridade e competência esperados dentro da organização. Envolvem desde contratações, treinamento, avaliações, promoções, tratamento de pessoas e situações, até demissões.

As políticas e procedimentos visam maximizar a contribuição de cada uma das funções para a consecução dos objetivos da área de gestão de pessoas, os quais devem estar alinhados com a estratégia organizacional. É de fundamental importância que seja desenvolvido um plano que não apenas preveja como serão alocados os recursos disponíveis no ano, mas que defina estratégias na área de pessoal para suportar os objetivos de longo prazo da organização dispostos em seu plano estratégico, conforme recomendações já prolatadas pelo TCU (Acórdão nº 3023/2013-Plenário, item 9.1.1.1; Acórdão nº 2212/2015-Plenário, itens 9.1.1, 9.2.1 e 9.3.1; entre outros).

As políticas e procedimentos de recursos humanos devem dispor sobre:

a. Seleção: a organização deve estabelecer requisitos adequados de conhecimento, experiência (habilidades) e atitudes (integridade) para as contratações de seu pessoal. Além disso, podem ser definidos objetivos, indicadores e metas de desempenho para a função de recrutamento e seleção.

Cabe destacar que gestores mal selecionados ou mal capacitados podem administrar a organização de forma ineficiente, alocando pessoas e recursos e tomando decisões estratégicas de maneira equivocada. Além disso, limitações no processo de seleção desses gestores, como indefinição dos critérios e falta de transparência, pode interferir negativamente na imagem e credibilidade da organização.

b. Compromisso com a competência: organizações com ambiente interno efetivo contratam e mantêm pessoas competentes para desempenhar suas tarefas e exercer suas responsabilidades de maneira eficaz.

c. Avaliação de desempenho: devem ser ligadas às metas e aos objetivos definidos no plano estratégico da organização e em seus desdobramentos. Os funcionários devem receber feedback, aconselhamento e sugestões de melhoria sobre seu desempenho. Recomenda-se, ainda, definir objetivos, indicadores e metas para a função de gestão de desempenho.

d. Promoções, recompensas e rotatividade: devem estar atreladas à avaliação de desempenho e ao nível de capacitação alcançado pelo servidor.

e. Sanção: medidas disciplinares devem ser adotadas, quando cabíveis, para transmitir rigorosamente a ideia de que desvios não são tolerados.

Podem ser citados como exemplos de políticas e procedimentos:

- i. Política de Formação Gerencial ou Plano de Desenvolvimento de Competências;
- ii. Programa Interno de Desenvolvimento de Lideranças e Futuros Líderes;
- iii. Plano de sucessão para as ocupações críticas (art. 5º, parágrafos 4º e 5º da Lei nº 11.416, no art. 17 da Lei nº 13.303/2016 e no art. 3º, inciso III do Decreto nº 5.707/2006 e Acórdão nº 2.212/2015-TCU-Plenário (itens 9.1.2, 9.2.2 e 9.3.2);
- iv. Programa de qualidade de vida no trabalho;

- v. Planejamento da força de trabalho (quantidade de pessoal por unidade organizacional ou por processo de trabalho);
- vi. Definição de competências e características para o exercício de cargos em comissão devidamente mapeadas e divulgadas;
- vii. Identificação das lacunas de competências da organização;
- viii. Pesquisa Anual de Clima Organizacional (Essa avaliação é fundamental, pois permite diagnósticos que servem de insumo para a melhoria da gestão);
- ix. Realização de pesquisa de antecedentes, quando da contratação de novos servidores;
- x. Definição de perfis profissionais desejados para cada ocupação ou grupo de ocupações de colaboradores (área finalística, gestão de contratações, gestão de pessoas, tecnologia da informação etc.); e
- xi. Existência de regras e controles formalmente definidos para a contratação de servidores, terceirizados, comissionados e estagiários etc.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar políticas e procedimentos, normas ou critérios para selecionar, desenvolver e reter colaboradores, com ênfase em nível educacional, experiência, habilidades e comportamento ético. São exemplos de políticas e procedimentos:

- i) Política de Formação Gerencial ou Plano de Desenvolvimento de Competências;
- ii) Programa Interno de Desenvolvimento de Lideranças e Futuros Líderes;
- iii) Plano de sucessão para as ocupações críticas;
- iv) Planejamento da força de trabalho (quantidade de pessoal por unidade organizacional ou por processo de trabalho);
- v) Definição de competências e características para o exercício de cargos em comissão devidamente mapeadas e divulgadas;
- vi) Identificação das lacunas de competências da organização;
- vii) Pesquisa Anual de Clima Organizacional;
- viii) Realização de pesquisa de antecedentes, quando da contratação de novos servidores;
- ix) Definição de perfis profissionais desejados para cada ocupação ou grupo de ocupações de colaboradores (área finalística, gestão de contratações, gestão de pessoas, tecnologia da informação etc.);
- x) Existência de regras e controles formalmente definidos para a contratação de servidores, terceirizados, comissionados e estagiários;
- xi) Programa de Qualidade de Vida no Trabalho etc.

2. Avaliação da competência dos colaboradores

A Organização deve dispor de uma política de avaliação de desempenho dos colaboradores (estabelecimento de metas de desempenho individuais e/ou de equipes alinhadas com as metas das unidades) e prestadores de serviços (acordo de nível de serviços).

O processo de gestão do desempenho é elemento integrador de diversas práticas de gestão de pessoas, pois oferece insumos para:

[...] a melhoria de programas de capacitação, o pagamento de gratificação de desempenho, a política de promoção e progressão no cargo ou carreira, e a identificação de falhas em equipes, gestores, processos, fluxos e condições de trabalho. Além disso, contribui para alinhar os processos de trabalho com a missão e com os objetivos estratégicos da organização, assim como para estabelecer um diálogo contínuo com os colaboradores a respeito dos resultados desejados pelas diversas partes interessadas (Relatório de Levantamento TC nº 017.245/2017-6, TCU).

Esse processo possui grande relevância nos processos de gestão organizacional e também no arcabouço legal que rege diversas carreiras federais. Salvo poucas exceções, os colaboradores da APF, por mandado legal, devem ser avaliados sistematicamente segundo o seu desempenho. Isso significa a avaliação segundo o desempenho individual das tarefas e atividades a eles atribuídas, conforme se observa, por exemplo, nas Leis nº 11.784/2008, nº 12.300/2010 e nº 10.356/2001.

É fortemente recomendado que as organizações estabeleçam metas de desempenho individuais ou de equipes vinculadas ao planejamento estratégico da unidade. Essa vinculação está prevista, por exemplo, no art. 149, inciso II, da Lei nº 11.784/2008, aplicável a diversas carreiras do Poder Executivo.

A organização deve realizar formalmente a avaliação de desempenho individual, com atribuição de nota ou conceito, tendo como critério de avaliação o alcance das metas previstas no plano da unidade.

Essa avaliação de desempenho deve ser adequada para o tamanho e porte da organização e deve estar ligada às metas e aos objetivos definidos no plano estratégicos da organização.

Recomenda-se, ainda, que as avaliações de desempenho sejam realizadas periodicamente para todos os níveis hierárquicos da entidade (no máximo a cada 2 dois anos) e deve vincular todas as promoções e progressões na carreira ao resultado da avaliação de desempenho, quando possível.

Cabe ressaltar que que a gestão de pessoas por competências é diretriz na Administração Pública Federal (APF), tanto no poder executivo (Decreto nº 5.707/2006, art. 1º, III e art. 5º, III) quanto no poder judiciário (ALei nº 11.416/2010, art. 10 c/c art. 1º do Anexo III da Portaria Conjunta STF/CNJ/STJ/CJF/TST/CSJT/STM/TJDFT nº 3/2007).

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I** – Elaborar uma política de avaliação de desempenho dos colaboradores (estabelecimento de metas de desempenho individuais e/ou de equipes alinhadas às metas das unidades) e prestadores de serviços (acordo de nível de serviços).
- II** – Estabelecer periodicidade da avaliação de desempenho de todos os níveis hierárquicos da entidade (no máximo a cada dois (2) anos).
- III** – Vincular todas as promoções e progressões na carreira ao resultado da avaliação de desempenho.
- IV** – Incluir na política o desempenho dos gestores da área finalística, gestão de contratações, pessoas e Tecnologia da Informação.
- V** – Estabelecer metas de desempenho individuais e/ou de equipes vinculadas ao plano da unidade.
- VI** – Realizar formalmente a avaliação de desempenho individual, com atribuição de nota ou conceito, tendo como critério de avaliação o alcance das metas previstas no plano da Unidade.
- VII** – Identificar e documentar as necessidades individuais de capacitação durante o processo de avaliação de desempenho dos seus subordinados.

3. Elaboração de um Plano de Capacitação

A **capacitação** é requisito fundamental para que a gestão de riscos e controles internos possam ser bem conduzidas pelos gestores. São pessoas que lidam com riscos e controles internos, sejam elas membros da alta administração, gestores ou demais servidores.

Segundo o GAO:

- a.** os conhecimentos, as competências e as habilidades necessários para gestão de risco devem ser identificados e levados ao conhecimento dos empregados; e

- b. a organização deve enfatizar a necessidade de capacitação contínua e dispor de mecanismo de controle para assegurar que todos os empregados recebam capacitação apropriada para gestão de riscos e controles internos.

A função de treinamento e desenvolvimento contribui decisivamente para que a organização execute suas estratégias e cumpra sua missão institucional. Possui também influência positiva no desempenho individual e, como consequência, no organizacional. A contribuição de ações educacionais para o desenvolvimento das potencialidades individuais as colocam em posição de destaque nas estratégias organizacionais.

Além disso, esses treinamentos devem contemplar colaboradores de **várias áreas da organização**, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes.

É importante que as capacitações ocorram em horários e locais que facilitem a **participação do público-alvo visado**. Além disso, é preciso que a organização disponha de **ferramentas para avaliar a efetividade dos treinamentos ministrados**, tais como testes antes e depois dos cursos, entrevistas com os servidores capacitados, avaliação da melhora na aplicação de políticas e procedimentos, etc.

Ademais, a entidade deve utilizar ferramentas para avaliar a efetividade dos treinamentos realizados (retenção e compreensão das informações) tais como:

- a aplicação de testes depois (ou antes e depois) das capacitações;
- pesquisas de satisfação após os treinamentos; ou
- a avaliação de possíveis melhoras na aplicação das políticas e procedimentos, após a realização dos treinamentos, e
- a avaliação da contribuição das ações educacionais realizadas para o resultado da organização, como, por exemplo, contribuição para redução dos custos, melhoria do clima organizacional, aumento de produtividade, satisfação dos clientes etc.

Cabe ressaltar que o TCU tem recomendado aos órgãos e entidades jurisdicionados que promovam a capacitação dos agentes envolvidos no processo de gerenciamento de riscos e na definição de seus controles internos, de forma que possam adotar e implementar com eficiência os modelos de gestão de riscos COSO I e COSO II (Acórdão nº 8.522/2016-2ª Câmara e Acórdão nº 8.071/2016-2ª Câmara).

Por meio do Acórdão nº 2.501/2016 – Plenário, o TCU recomendou às Unidades Jurisdicionadas que:

[...] adotem providências com vistas ao aperfeiçoamento de seu plano de capacitação e desenvolvimento, de modo que contemple, anualmente, a oferta de ações educativas necessárias ao pleno cumprimento das atribuições de cada setor e servidor, bem como que seja dotado de controles administrativos que permitam acompanhar e monitorar as capacitações realizadas.

Dentre as possíveis deficiências que podem ser encontradas no princípio relacionado ao comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos, 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 plano de capacitação dos servidores da organização etc.

Por fim, é importante destacar que o TCU tem realizado periodicamente levantamento com objetivo de avaliar o nível de maturidade em gestão de pessoas das organizações, de modo a produzir informações para estruturação e aperfeiçoamento da gestão de recursos humanos das entidades federais.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Criar um programa de capacitação que inclua orientações para novos servidores e treinamento contínuo para todos os servidores.

II – Contemplar, nos treinamentos, colaboradores de várias áreas da organização, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes.

III – Incluir que a participação nos treinamentos pode ser utilizada como critério em avaliações de desempenho; eventos de participação obrigatória; e capacitações em horários e locais que facilitem a participação do público visado.

Princípio 4: A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

CASO ENRON

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 vistas grossas, pressão por metas, realização de auditoria e consultoria pela mesma empresa, etc.)

A literatura especializada indica que o desempenho da entidade é altamente influenciado pelo grau em que as pessoas são responsabilizadas pelo que fazem e pela forma como são recompensadas, a exemplo do estabelecimento de **métricas, incentivos ou recompensas** de desempenho (aumentos salariais, promoção, bônus, visibilidade ou outras formas de recompensa não financeira para motivar o desempenho da administração e de outros colaboradores na entidade).

Métricas, incentivos e recompensas de desempenho sustentam um sistema de controle interno eficaz, na medida em que são ajustadas aos objetivos da entidade e evoluem dinamicamente, motivando o desempenho da administração e dos colaboradores.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar mecanismos (normativos, fluxos, rotinas, parâmetros) para exigir a prestação de contas dos servidores responsáveis pelo controle interno, por meio de estruturas, autoridades e responsabilidades.

II – Prever, nos normativos, que a alta direção deve justificar qualquer decisão tomada, parcial ou totalmente, em desacordo com estudos técnicos elaborados.

III – Estabelecer formalmente métricas, incentivos ou recompensas (aumentos salariais, promoção, bônus, aumento de responsabilidade, visibilidade, reconhecimento ou outras formas de recompensa não financeira) para motivar o desempenho da administração e de outros colaboradores.

IV – Criar métricas, incentivos ou recompensas adequadas para o tamanho e porte da organização e ligadas às metas e aos objetivos definidos e resultados esperados do plano estratégico da entidade.

2.2.3.2 Avaliação de Risco

Toda entidade, pública ou privada, independentemente do porte, natureza ou estrutura administrativa, enfrenta riscos em todos os níveis (estratégicos, táticos ou operacionais). A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico, sistemático e estruturado para identificar e avaliar o que ameaça a realização dos objetivos.

A avaliação de riscos abrange os seguintes **princípios**:

- 1.** A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos;
- 2.** 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;
- 3.** A organização identifica e avalia mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno;
- 4.** A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

Nesse contexto, as principais ações a serem adotadas pelos gestores públicos no sentido de **avaliar os riscos** da organização para propiciar a implantação e o efetivo funcionamento dos controles internos estão demonstrados nos princípios apresentados a seguir:

Princípio 5: A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

Fixação de Objetivos (onde se quer chegar)

Uma pré-condição para avaliar riscos é ter objetivos relacionados aos vários níveis da entidade. Esses objetivos se alinham à entidade e apoiam o cumprimento das diretrizes estratégicas. Embora a fixação de estratégias e objetivos não seja parte do processo de controle interno, os objetivos formam a base para implementar e conduzir as abordagens de avaliação de riscos e para estabelecer as atividades de controle subsequente (COSO 2013).

Estudamos com mais detalhes sobre definição de objetivos no capítulo um deste material didático. Por esse motivo, neste tópico, iremos enfatizar os desdobramentos do Planejamento Estratégico para a identificação e avaliação dos riscos.

Para o TCU,

[...] a organização, a partir de sua visão de futuro, da análise dos ambientes interno e externo e da sua missão institucional, deve formular suas estratégias, desdobrá-las em planos de ação e acompanhar sua implementação, oferecendo os meios necessários ao alcance dos objetivos institucionais e à maximização dos resultados (Brasil, 2013).

Não é possível falar em governança em organizações que não tenham estratégia definida, em especial, que não tenham estabelecido seus objetivos, pois a finalidade maior da governança é que a organização atinja seus propósitos.

Como exemplo, podemos destacar o Mapa Estratégico do Ministério da Justiça 2015 – 2019, **aprovado e publicado** em sua página na internet, que tem por missão **“trabalhar para a consolidação do Estado Democrático de Direito”** e apresenta, entre outros, os seguintes **objetivos estratégicos, indicadores e metas**:

OBJETIVO ESTRATÉGICO	INDICADOR ESTRATÉGICO	FINALIDADE DO INDICADOR	META ESTRATÉGICA
1. Reduzir Homicídios	Redução do número de homicídios	Identificar a redução do número de homicídios no país	5% ao ano por 3 anos ou 15% no final de 2018
2. Reduzir a violência no trânsito das rodovias federais	Taxa de acidentes graves	Apurar a eficácia e efetividade das ações da PRF na redução da gravidade dos acidentes	260/1 milhão de veículos da frota nacional
3. Fortalecer o enfrentamento da criminalidade com foco em organizações criminosas, tráfico, corrupção, lavagem de dinheiro e atuação na faixa de fronteira	Quantidade de operações especiais de polícia judiciária desencadeadas pelo Departamento de Polícia Federal (DPF)	Mensurar o esforço de atuação do DPF relativo à quantidade de Operações Especiais de Polícia Judiciária desencadeadas no período sob apuração	2016: 398 operações especiais 2017: 406 operações especiais 2018: 414 operações especiais 2019: 422 operações especiais
4. Aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna	Quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos	Monitorar o nível de atingimento das licitações consideradas prioritárias	80%

Fonte: Indicadores e Metas Estratégicos do Ministério da Justiça

É importante, ainda, que, no processo de elaboração do planejamento estratégico da organização, sejam identificadas e priorizadas as demandas das partes interessadas (*stakeholders*), com vistas a garantir que a estratégia definida contemple as demandas dos cidadãos.

Esse processo é importante para aumentar a capacidade do Estado em engajar a sociedade civil em seus processos de tomada de decisão, ampliando o conhecimento do governo sobre os problemas que mais preocupam a sociedade, fortalece a democratização das decisões sobre políticas públicas, e mitiga o risco de que a atuação do Estado não reflita os interesses das partes interessadas.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Elaborar Planejamento estratégico organizacional, aprovado e publicado contendo a visão, a missão e os objetivos organizacionais de longo prazo com seus indicadores, metas e resultados esperados.
- II – Contemplar no planejamento estratégico objetivos, indicadores e metas e resultados esperados para a organização.
- III – Elaborar planejamento com participação de representantes de diversos setores da organização e aprovado pela mais alta autoridade.
- IV – Divulgar interna e externamente o plano estratégico institucional (intranet, internet, videoconferência, workshops, portarias, emails etc.).
- V – Desdobrar os objetivos estratégicos em níveis táticos e operacionais, até chegar aos objetivos em nível de atividades (divisões, processos e operações).
- VI – Estabelecer padrões com participação de representantes de diversos setores da organização e aprovado pela mais alta autoridade.
- VII – Divulgar interna e externamente para conhecimento dos cidadãos, exceto nos aspectos formalmente declarados sigilosos ou restritos.
- VIII – Realizar acompanhamento periódico do alcance das metas estabelecidas, para correção de desvios.

Princípio 6: 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.

Identificação dos Riscos (o que pode dar errado)

Segundo preconiza o COSO 2013, toda entidade enfrenta vários riscos de fontes externas e internas. O risco é definido como a possibilidade de que um evento ocorra e afete adversamente a realização dos objetivos. A identificação e análise dos riscos é um processo contínuo e iterativo conduzido para aprimorar a capacidade da entidade de realizar seus objetivos.

A identificação de riscos deve reconhecer e descrever os riscos aos quais a organização está exposta e que, caso ocorram, afetarão negativamente os objetivos do processo e conseqüentemente os da entidade. Nesta etapa, devem ser definidos eventos, fontes, **causas, conseqüências** e responsáveis por cada risco.

De acordo com a ISO 31000/2009, na etapa de identificação de riscos, é recomendado que a organização:

[...] identifique as fontes de risco, áreas de impactos, eventos (incluindo mudanças nas circunstâncias) e suas causas e conseqüências potenciais. A finalidade desta etapa é gerar uma lista abrangente de riscos baseada nestes eventos que possam criar, aumentar, evitar, reduzir, acelerar ou atrasar a realização dos objetivos. É importante identificar os riscos associados com não perseguir uma oportunidade. A identificação abrangente é crítica, pois um risco que não é identificado nesta fase não será incluído em análises posteriores (ABNT, 2009).

Como auxílio na etapa de identificação de riscos, **para cada objetivo elencado**, o gestor responsável pelo levantamento poderá utilizar o seguinte questionário, anotando as respostas que apresentarem uma **ameaça possível**:

IDENTIFICAR OS RISCOS



1. O que pode dar errado?
2. Como e onde podemos falhar?
3. Onde somos vulneráveis?
4. Quais ativos devemos proteger?
5. Como podemos ser roubados ou furtados?
6. Como sabemos se nossos objetivos foram alcançados?
7. Onde gastamos mais dinheiro?
8. Quais atividades são mais complexas?
9. Quais são nossas maiores exposições aos riscos legais?
10. Quais decisões requerem mais análise?

Dessa forma, o ponto central da identificação de riscos é **gerar uma lista abrangente de riscos**. Para execução dessa etapa, é importante a **participação de pessoas** com **perspectivas distintas e que conhecem o negócio para a identificação de riscos**.

Para cada risco identificado, deve-se estabelecer suas causas e consequências. A **causa** do risco descreve a situação ou evento que origina o risco identificado. Um mesmo risco pode ter diversas causas/origens diferentes e, quanto mais completa for a listagem das origens de um risco, mais eficaz será a mitigação dele. Por sua vez, a **consequência** descreve o impacto que o risco em questão trará ao processo e/ou à organização.

Considerando o exemplo de objetivo estratégico de “**aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna**”, apresentado no tópico anterior, e seu indicador de “**quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos**”, podemos **identificar**, de **forma ilustrativa**, os seguintes **riscos**, **suas causas e consequências**:

Quadro 3: Riscos da Atividade de Compras e Contratações

Riscos Identificados			
ID	Riscos	Causas	Consequências
R#01	Estimativas inadequadas	Coleta insuficiente de preços ou falta de método para realizar a estimativa	Aceitação de preços acima da faixa de preços praticada no mercado (Sobrepreço; Superfaturamento; jogo de planilha); demora na realização da pesquisa de preços e por consequência, da licitação

Riscos Identificados			
ID	Riscos	Causas	Consequências
R#02	Multiplicidade de esforços para realizar licitações de objetos correlatos (e.g., aquisição de medicamentos, gêneros alimentícios, pneus, combustível, etc.)	Licitações com editais não padronizados, atas, contratos e Checklist padronizados	Esforço desnecessário para elaborar editais; repetição de erros; cláusulas restritivas; recursos e impugnações à licitação; retrabalho; demora na conclusão do certame
R#03	Exame inadequado dos documentos de habilitação e propostas de preços das licitantes	Não designação de equipe técnica para dar apoio à CPL ou pregoeiro nas licitações de objetos mais complexos (Obras, TI, medicamentos, etc.)	Contratação ineficiente ou ineficaz e consequente desperdício de recursos públicos; recursos e impugnações atrasando a licitação.
R#04	Conluio ou adoção de práticas anticompetitivas entre as empresas licitantes, fraudando ou frustrando o caráter competitivo da licitação.	Inexistência de rotinas de verificação de elementos que comprometem o caráter competitivo do certame; falta de capacitação dos servidores	Contratação com preços não compatíveis com o mercado; frustração do princípio da isonomia.

Fonte: Elaborado pelo autor

O instrumento que formaliza a identificação dos riscos na entidade é a **política corporativa de gestão de riscos**. Segundo a ISO 31000/2009, política de gestão de riscos é “**declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos**” (ABNT, 2009).

Por meio do Acórdão nº 240/2015 – Plenário, o TCU recomendou a diversas Agências Reguladoras que adotem “medidas com vistas a gerenciar seus riscos institucionais, por meio do desenvolvimento de uma **política de gestão de risco**”.

Para o TCU, a política de gestão de riscos **deve especificar**, por exemplo:

ITEM	DESCRIÇÃO
1.	Objetivos organizacionais com relação à gestão de riscos;
2.	Integração da gestão de riscos a processos e políticas organizacionais;
3.	Responsabilidade por gerenciar riscos;
4.	Diretrizes sobre como riscos devem ser identificados, avaliados, tratados e monitorados;
5.	Consultas e comunicação com partes internas e externas sobre assuntos relacionados a risco;
6.	Diretrizes para a medição do desempenho da gestão de riscos, e
7.	Compromisso de analisar criticamente e melhorar a política e a estrutura da gestão de risco em resposta a um evento ou mudança nas circunstâncias.

Fonte: Levantamento para Avaliação da Gestão de Riscos e Controles Internos na Administração Pública Federal Indireta, Tribunal de Contas da União, 2012.

Por oportuno, é importante lembrar que a ausência de uma política corporativa de gestão de riscos impede a formação de uma base para o desenvolvimento de estratégias para tratamento dos riscos identificados (resposta a risco), de maneira a diminuir a probabilidade de sua ocorrência e/ou a magnitude de suas consequências.

Ademais, a **adoção de instrumentos para documentar** a etapa de identificação dos riscos viabiliza o armazenamento e organização de cada risco em uma **planilha ou sistema informatizado** e facilita o processo de avaliação global dos riscos.

Nesse sentido, por meio do Acórdão nº 1220/2015 – Plenário, o Tribunal de Contas da União emitiu a seguinte recomendação à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT):

9.1.4 desenvolva ou adquira sistema informatizado que dê suporte às etapas de identificação, avaliação, tratamento e monitoramento do processo de gestão de riscos corporativos, subsidiando a tomada de decisão pela alta administração.

Nesse contexto, em maio de 2018, o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão lançou o sistema gratuito para ajudar órgãos públicos na gestão de riscos, chamado de Sistema Ágatha. Trata-se de uma ferramenta desenvolvida para documentar eventuais riscos nos processos internos da Administração Pública, oferecendo mecanismos de controle e de tratamento das inconformidades.

A ISO 31000/2009 preconiza, ainda, que os **riscos identificados e priorizados** para tratamento **devem ser atribuídos a pessoas que têm responsabilidade e autoridade** para gerenciá-los. A **designação dos proprietários dos riscos** é fundamental para que haja um gerenciamento de riscos efetivo.

Nesse mesmo sentido é a orientação prevista no art. 20 da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº 01/2016, ao dispor que “cada risco mapeado e avaliado deve estar associado a um agente responsável formalmente identificado”. Esse agente deve ser o gestor com alçada suficiente para orientar e acompanhar as ações de mapeamento, avaliação e mitigação do risco.

É relevante que novos **processos e projetos**, ao serem **iniciados**, devem ter seus **riscos identificados, respeitando-se a política e demais regras estabelecidas** para a gestão de riscos na organização.

Após a identificação dos riscos, é necessário avaliar quais deles possuem maiores chances de impactar na consecução dos objetivos dos processos e, por consequência, da entidade pública. É isso que veremos a seguir.

Avaliação de Riscos (qual o tamanho do problema)

De acordo com o **COSO ERM – Application Techniques**, os riscos identificados devem ser avaliados sob as perspectivas de **probabilidade de ocorrência** (frequência) e **impacto** (efeito que o risco pode trazer para a organização):

[...] a avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto os eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. Essa avaliação fundamenta-se em duas perspectivas – probabilidade e impacto – e geralmente utiliza uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos [...]

Neste momento, é que o gestor governamental terá o cálculo da magnitude do risco, identificando a **probabilidade e impacto** e, assim, gerar uma compreensão sobre os riscos.

A avaliação de riscos pode ser feita de **forma qualitativa, quantitativa, ou uma combinação destas**. Isso vai depender do grau de detalhe que a organização requer.

A administração geralmente utiliza técnicas de **avaliação qualitativa**, segundo as quais os riscos não se prestam à quantificação ou quando não existe disponibilidade prática de dados suficientemente críveis para avaliações quantitativas ou quando análise de dados é muito dispendiosa.

Tipicamente, **técnicas quantitativas** trazem maior precisão e são **mais utilizadas em atividades mais complexas e sofisticadas** para complementar as técnicas qualitativas (COSO, 2006).

Apresentamos, a seguir, **exemplos** de escalas quantitativas e qualitativas de probabilidade e impacto que podem ser utilizadas no setor público para avaliação dos riscos:

Tabela – Escala Quantitativa de Probabilidade

ESCALA DE PROBABILIDADE		
Descrição	Frequência	Peso
Muito Baixa	Menos de uma vez por ano	1
Baixa	Uma vez por ano	2
Média	Uma vez por semestre	3
Alta	Uma vez por mês	4
Muito Alta	Mais de uma vez por mês	5

Fonte: Plano de Gestão de Riscos do TST

Tabela – Escala Qualitativa de Probabilidade

Descrição	Escala Probabilidade	Peso
Muito Baixa	Evento extraordinário para os padrões conhecidos da gestão e operação do processo.	1
Baixa	Evento casual, inesperado. Muito embora raro, há histórico de ocorrência conhecido por parte de gestores e operadores do processo	2
Médio	Evento esperado, de frequência reduzida, e com histórico de ocorrência parcialmente conhecido.	3
Alta	Evento usual, corriqueiro. Devido à sua ocorrência habitual, seu histórico é amplamente conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	4
Muito Alta	Evento se reproduz muitas vezes, se repete seguidamente, de maneira assídua, numerosa e não raro de modo acelerado. Interfere de modo claro no ritmo das atividades, sendo evidentes mesmo para os que conhecem pouco o processo.	5

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela – Escala Qualitativa de Impacto

ESCALA DE IMPACTO		
Descrição	Impacto Qualitativo	Peso
Muito Baixa	Não afeta os objetivos	1
Baixa	Torna duvidoso seu atingimento	2
Média	Torna incerto	3
Alta	Torna improvável	4
Muito Alta	Capaz de impedir o alcance dos objetivos	5

Fonte: Elaborado pelo autor

A prática mostra que a utilização de **diversas dimensões na escala de impacto** pode proporcionar um **resultado mais fidedigno** da importância dos riscos para a entidade. Porém, a utilização de muitas escalas de dimensões tende a complexificar significativamente a análise, tornando-a mais difícil, demorada e, conseqüentemente, onerosa (Elogroup, 2007).

Assim, para definir o nível de impacto, a entidade poderia considerar as seguintes dimensões (custo, prazo, escopo e qualidade):

Impacto nas dimensões do objetivo				
Custo (aumento %)	Prazo (atraso %)	Escopo (afetação)	Qualidade (degradação)	Nível
Até 5	Até 5	Insignificante	Irrisória	1
>5 até 10	>5 até 10	Pouco	Pouco	2
> 10 até 15	> 10 até 15	Significante	Relevante	3
> 15 até 20	> 15 até 20	Muito signficante	Muito relevante	4
> 20	> 20	Ampla	Grave	5

Fonte: Plano de Gestão de Riscos do TST

Cabe destacar que, eventualmente, o nível de impacto não será exatamente o mesmo para todas as dimensões. Nesse caso, deverá ser considerado o **nível mais alto**.

A definição pelo tipo de escala a ser utilizada depende muito da estrutura de controle e dos objetivos da entidade. Como exemplo dessa diversidade, apresentamos, a seguir, as opções de escalas utilizadas por alguns órgãos e entidades da Administração Pública:

AVALIAR RISCOS

	Probabilidade	Impacto	Fundamento
	Qualitativa	Qualitativa	4000-NA-3-01-02
	Qualitativa	Qualitativa	Portaria nº 1674/2014 e Manual de Gestão de Riscos, 2015
	Quantitativa	Qualitativa	Manual de Gestão de Riscos, 2013
	Quantitativa	Quantitativa / Qualitativa	Ato nº 131/ASGE/2015
	Quantitativa	Quantitativa	Política de Gestão de Riscos, 2014
	Qualitativa	Qualitativa	Manual de Gestão de Integridade, Riscos e Controle, 2017
	Qualitativa	Qualitativa	Portaria nº 69/2017 (Proprevine)
	Qualitativa	Qualitativa	COE, na 7 RAE, 27/08/2015
	Quantitativa	Quantitativa / Qualitativa	Resolução nº 02/2014

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir do resultado da multiplicação do nível de probabilidade com o impacto de determinado risco, obtém-se o chamado **nível de risco**, que pode ser demonstrado conforme tabela apresentada a seguir:

NÍVEL DE RISCO: Extremo; Alto; Médio; Baixo.		Probabilidade				
		1 Muito Baixa	2 Baixa	3 Média	4 Alta	5 Muito Alta
Impacto	5 Muito Alta	5	10	15	20	25
	4 Alta	4	8	12	16	20
	3 Média	3	6	9	12	15
	2 Baixa	2	4	6	8	10
	1 Muito Baixa	1	2	3	4	5

Fonte: Plano de Gestão de Riscos do TST

Dessa forma, cada risco estará situado em um dos 4 quadrantes (extremo, alto, médio ou baixo), de acordo com as escalas de probabilidade e consequência utilizadas. A priorização acerca de quais riscos serão tratados dependerá do **apetite ao risco da organização**. O apetite ao risco é a quantidade de risco, em sentido mais abrangente, que a entidade se dispõe a **aceitar na busca por agregar valor aos serviços prestados para a sociedade** (COSO, 2013).

Para entender o conceito de apetite ao risco, imagine que você pretenda investir um recurso disponível em sua conta corrente. Para isso, você vai até o banco e informa essa intenção ao gerente de sua conta. O gerente, então, buscará identificar qual o seu perfil, qual o seu apetite ao risco, fazendo perguntas como qual o prazo máximo da aplicação; caso a aplicação tenha perda no curto prazo, qual o percentual aceitável; se a aplicação tiver uma perda de 10%, o que você faria; qual o principal objetivo com a aplicação financeira; qual a sua faixa de renda; quanto o investimento representa do seu patrimônio total etc.

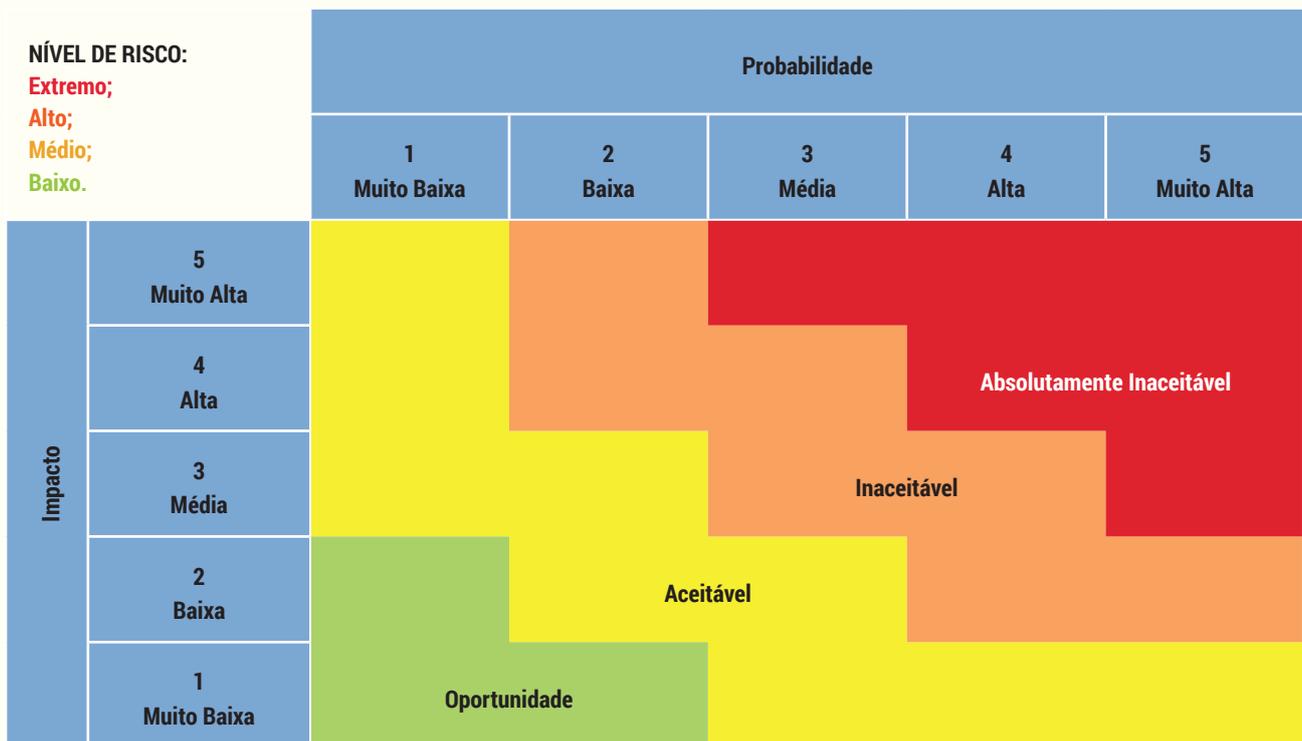
A partir das respostas apresentadas, o gerente definirá o seu perfil, se **conservador** (busca segurança nos investimentos e investe em produtos de baixo risco), **moderado** (busca segurança nos investimentos, mas também aceita investir em produtos com maior risco que podem proporcionar ganhos melhores no longo prazo) ou **arrojado** (busca maiores ganhos e para isso aceita correr mais riscos) e apresentará os tipos de investimentos mais adequados ao seu perfil (Fundos de Renda Fixa Curto ou Longo Prazo, Ações etc).

Essa é a mesma lógica aplicada ao setor público. O apetite ao risco está diretamente associado à estratégia da instituição e deve ser considerado no momento de definição dos objetivos, pois estes expõem a organização a diferentes riscos. Destacamos a seguir **exemplos de apetite a risco** (nível de risco que será aceito pela entidade) já adotado na em alguns órgãos e entidades da Administração Pública:

Instituição	Apetite ao Risco	Normativo
Receita Federal	Baixo e Médio	§ 1 do art. 11 da Portaria nº 1674/2014
TST	Baixo e Médio	Ato nº 131/ASGE/2015
TRE-RS	Baixo	Resolução nº 249/2014
Valec	Baixo	Resolução nº 02/2014

Fonte: Elaborado pelo autor

Para uma entidade que tenha definido que aceita os **riscos baixo e médio**, o apetite ao risco estaria assim demonstrado:



Fonte: Plano de Gestão de Riscos do TST

Essa representação gráfica da probabilidade e do impacto de um ou mais riscos é chamada de **Mapa de Riscos**.

Como último critério de riscos, encontram-se as **diretrizes para priorização do tratamento de riscos** cuja finalidade é auxiliar na avaliação da resposta mais adequada no tratamento dos riscos. A tabela, a seguir, contém as **diretrizes para priorização do tratamento de riscos** que podem ser adotadas por uma entidade pública.

Nível de Risco	Descrição	Diretriz para Resposta
Extremo	Indica um nível de risco absolutamente inaceitável, muito além do apetite a risco da Organização.	Qualquer risco encontrado nesta área deve ter uma resposta imediata. Admite-se postergar o tratamento somente mediante parecer do Secretário da Unidade, ou cargo equivalente.
Alto	Indica um nível de risco inaceitável, além do apetite a risco da Organização.	Qualquer risco encontrado nesta área deve ter uma resposta em um intervalo de tempo definida pelo Secretário da Unidade, ou cargo equivalente. Admite-se postergar o tratamento somente mediante parecer do Secretário da Unidade, ou cargo equivalente.
Médio	Indica um nível de risco aceitável, dentro do apetite a risco da Organização.	Não se faz necessário adotar medidas especiais de tratamento, exceto manter os controles já existentes.
Baixo	Indica um nível de risco muito baixo, onde há possíveis oportunidades de maior retorno que podem ser exploradas.	Explorar as oportunidades, se determinado pelo Secretário da Unidade ou cargo equivalente.

Fonte: Plano de Gestão de Riscos do TST

Dessa forma, os riscos identificados no tópico anterior relacionados com o **objetivo** estratégico de “**aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna**” e seu indicador de “**quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos**” poderiam ser **avaliados**, por exemplo, da seguinte maneira:

Avaliação do Risco Inerente						Controles Existentes			Risco Residual	Recomendação para tratamento do Risco	
ID	Riscos	Probabilidade	Impacto	Nível	Definição	Descrição	Eficácia			Diretriz	Resposta ao Risco
R#01	Coleta insuficiente de referências, estimativas sem embasamento, aceitação de preços acima do preços acima do preço de mercado.	5	5	25	Extremo	Não há	Inexistente	1	25	Extremo	Mitigar
R#02	Editais em padrão, levando a multiplicidade de esforços e repetição de erros.	4	5	20	Extremo	Não há	Inexistente	1	20	Extremo	Mitigar
R#03	Exame inadequado dos documentos de habilitação e propostas de preços.	3	5	15	Extremo	Check-list	Fraço	0,8	12	Alto	Mitigar
R#04	Existência de conluio ou adoção de práticas anticompetitivas entre as empresas licitantes, fraudando ou frustrando o caráter competitivo da licitação.	3	5	15	Extremo	Não há	Inexistente	1	15	Extremo	Mitigar

Fonte: Elaborado pelo autor

Os níveis de probabilidade e impacto foram obtidos, considerando escalas qualitativas e definidos hipoteticamente apenas para ilustrar a aplicação prática da metodologia.

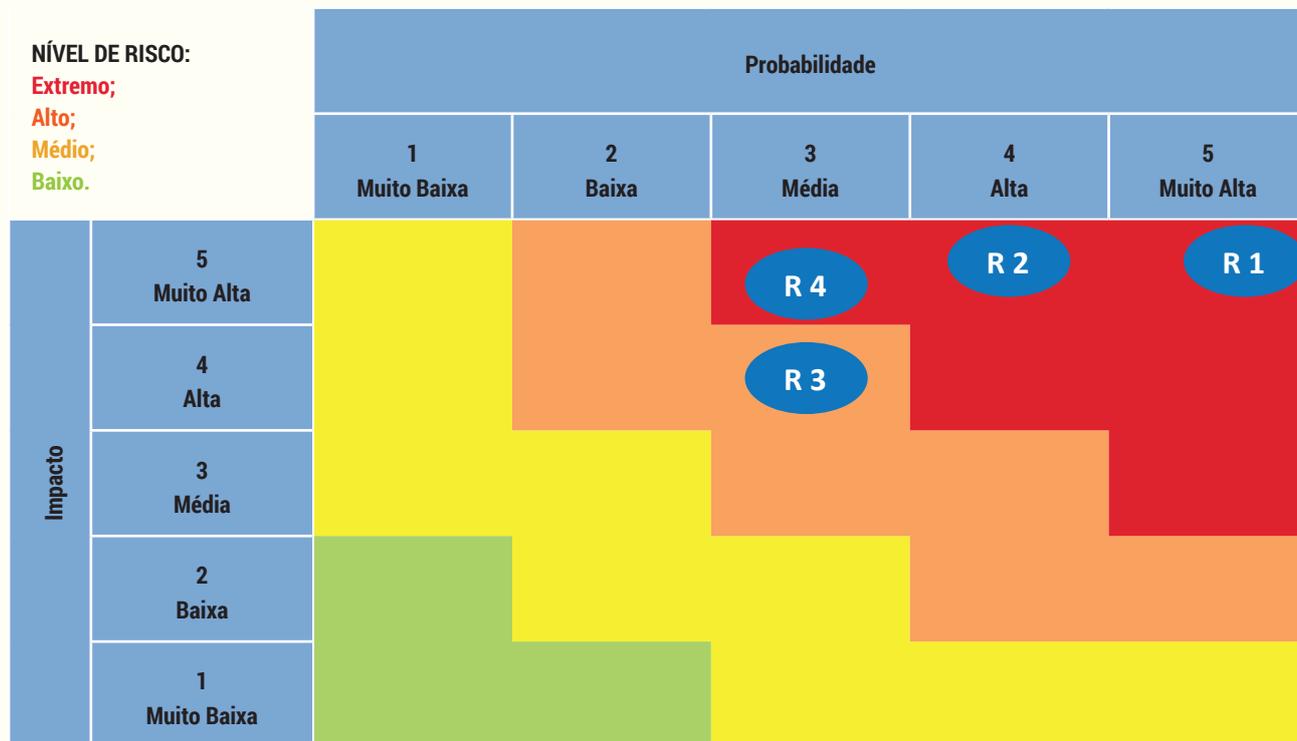
Para avaliar a eficácia do controle – capacidade de mitigar o risco – são realizados procedimentos de auditoria de avaliação de controles internos, geralmente realizados pela Unidade de Auditoria Interna, Controladoria ou equivalente da organização, com o objetivo de verificar a existência, adequação e efetividade dos controles internos. O nível de eficácia do controle é multiplicado pelo Risco Inerente, resultando no Risco Residual.

A seguir, uma escala sugerida para avaliação de eficácia do controle.

Eficácia do Controle	Situação do Controle Existente	Multiplicador do Risco Inerente
Inexistente	Ausência completa do controle	1
Fraço	Em desenvolvimento; informal; sem disseminação; sem aplicação efetiva; quase sempre falha	0,7
Mediano	Formalizado, conhecido e adotado na prática; funciona na maior parte das vezes; pode ser aprimorado	0,4
Forte	Mitiga o risco em todos os aspectos relevantes; sem falhas detectadas; pode ser enquadrado em um nível de “Melhor Prática”	0,1

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Dantas et al, 2010 e Avalos, 2009.

Com base nesse conceito e com essa escala, a representação gráfica dos riscos, para o nosso exemplo, ficaria da seguinte forma no **mapa de riscos residuais**:



Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, considerando as diretrizes para o tratamento dos riscos e o fato de eles estarem situados no quadrante extremo e alto, devem ser obrigatoriamente tratados, pois são considerados inaceitáveis. As opções de tratamento dos riscos serão abordadas no tópico a seguir.

Resposta a Riscos (decidindo o que fazer com os riscos)

A resposta a riscos representa qualquer ação adotada pela organização para lidar com risco, tendo por finalidade a seleção e a implementação de medidas para contrapor os riscos. Deve levar em consideração o nível de tolerância a riscos da organização e as prioridades no que tange à alocação de recursos.

A resposta a risco é assim comentada no COSO ERM – **Application Techniques** (COSO, 2006, p. 65):

[...] após avaliar os riscos importantes, a organização determina de que forma responderá a estes. As respostas incluem: evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos.

O quadro, a seguir, apresenta exemplos de respostas para evitar, reduzir/mitigar, compartilhar e aceitar o risco no setor público:

EVITAR

Abandonar uma determinada atividade, política pública, unidade de negócios, segmento geográfico.

Ex.: Deixar de realizar compras conjuntas com outros órgãos e entidades; encerrar um curso em determinada localidade por falta de demanda.

Decisão de não empreender novas iniciativas/atividades que possam originar os riscos. Ex.: Não implementar uma política pública por não ter controles que reduzam os riscos a níveis aceitáveis.

TRANSFERIR/COMPARTILHAR

Exigência de Garantia Contratual, que pode ser em seguro garantia ou fiança bancária, transferindo parte do risco de dano para a seguradora ou fiador.

Terceirização de atividades de apoio administrativo, compartilhando riscos trabalhistas na execução das atividades.

Contratação de uma empresa especializada para realização de pesquisa de preços de referência nas licitações públicas, em apoio à administração, transferindo parte dos riscos de estimativa de preços.

Contratar empresa para apoiar a fiscalização contratual, compartilhando riscos de inexecução ou execução irregular.

REDUZIR/MITIGAR

Implementação de controles internos, tais como políticas e procedimentos, normativos, sistemas, estrutura física, organizacional, tecnologia, contratação de pessoal, treinamentos-etc.

ACEITAR

Não adotar nenhuma providência, quando o risco é abaixo do apetite a risco da organização.

Custo do controle superior à perda decorrente da consumação do risco controlado. Ex.: Adotar apenas medidas administrativas, deixando de instaurar Tomada de Conta Especial quando o valor do débito atualizado for inferior a R\$ 75.000,00 (IN TCU nº 71/2012).

Qualquer opção de resposta a riscos definida pela organização gera custos (pessoas, processos, estrutura física ou organizacional, tecnologia, sistemas, etc), sejam eles diretos ou indiretos, os quais devem ser comparados com os benefícios que serão gerados em decorrência de sua implementação.

Essa avaliação dos custos versus os benefícios pode ser mais robusta e envolver sua quantificação ou implicar uma avaliação mais subjetiva. O importante é que os custos das medidas a serem adotadas (controles internos) em resposta aos riscos não sejam superiores aos benefícios que tais medidas possam proporcionar para o alcance dos objetivos correspondentes.

É nesse sentido a orientação contida no art. 14 do Decreto-Lei nº 200/67, ao dispor que:

[...] o trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Tanto o Modelo Coso II (ERM) quanto a ISO 31000, Seção 5.5.2 - Seleção das opções de tratamento de riscos (ABNT NBR ISO 31000/2009), ressaltam a importância da avaliação dos custos versus benefícios das possíveis opções de respostas a riscos.

Além disso, a organização pode documentar como as opções de tratamento escolhidas serão implementadas por meio de planos de tratamento de riscos (Seção 5.5.3, da ISO 31000). A utilização

de planos de tratamento é importante para o estabelecimento de prazos e responsáveis para implementar essas respostas.

Assim, segundo a ISO 31000, convém que as informações fornecidas nos planos de tratamento incluam, entre outras coisas:

- as razões para a seleção das opções de tratamento, incluindo os benefícios que se espera obter;
- os responsáveis pela implementação do plano;
- ações propostas; e
- cronograma para implementar as respostas (ABNT, 2009).

Dessa forma, os riscos identificados nos tópicos anteriores, relacionados ao **objetivo** estratégico de “**aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna**” e seu indicador de “**quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos**”, poderiam ser **tratados**, por exemplo, da seguinte maneira:

Avaliação do Risco Inerente		Opções de tratamento	Relação Custo-Benefício	Implementação			Monitoramento do Risco
ID	Riscos Prioritários			Responsável	Prazo	Data	
R#01	Coleta insuficiente de referências, estimativas sem embasamento, aceitação de preços acima do preço de mercado.	Mitigara. Implementar normativo estabelecendo critérios de pesquisa de preços.	Favorável. Não há custos financeiros na implantação do normativo.	José Tuiuiú	3 meses	30/11/17	Identificar percentual de recursos e impugnação/achados de auditoria com apontamento de sobrepreço e superfaturamento antes e depois do controle.
	R#02	Editais sem padrão, levando a multiplicidade de esforços e repetição.	Mitigar. Treinamento de servidores em relação ao novo método. Mitigar. Formular modelos de editais de licitação, <i>check-list</i> , atas de registro de preços e contratos de aquisição com elementos mínimos necessários ao cumprimento das normas aplicáveis ao processo de seleção e contratação das em presas.	Favorável. O treinamento será ministrado por servidores da organização. Favorável. Não há custos financeiros adicionais na elaboração e implantação de editais padronizados.	Maria Carcará	4 meses	
R#03		Exame inadequado dos documentos de habilitação e propostas de preços.	Mitigar. Designar equipe técnica de apoio nas licitações de maior complexibilidade, tais como Obras, TI, medicamentos, etc.	Favorável. Embora haja custos financeiros, o custo de designar equipe técnica de apoio nas licitações de maior complexibilidade, como TI e Obras é inferior ao benefício.	José Tuiuiú	4 meses	30/11/17

Avaliação do Risco Inerente		Opções de tratamento	Relação Custo-Benefício	Implementação			Monitoramento do Risco
ID	Riscos Prioritários			Responsável	Prazo	Data	
R#04	Existência de colúio ou adoção de práticas anticompetitivas entre as empresas licitantes, fraudando ou frustrando o caráter competitivo da licitação.	Mitigar. Criar check-list com rotinas para detecção de fraudes e colúio para uso por parte da CPL e Pregoeiro antes da adjudicação e homologação do certame.	Favorável. Não há custos financeiros na instituição do controle (check-list).	Joana Capivara	2 meses	30/11/17	Identificar ocorrências de fraudes e colúios nos certames antes e depois do controle.

Fonte: Elaborado pelo autor

Ademais, o TCU tem recomendado às organizações que:

[...] proceda à estruturação, sistematização e implementação de um processo de avaliação de riscos por meio da utilização de métodos, técnicas e ferramentas de apoio para identificação, avaliação e implementação de respostas a riscos, conforme as boas práticas dispostas no COSO – Estrutura Integrada de Controles Internos e ABNT NBR ISO 31.000:2009 (Acórdão TCU nº 7.573/2016 – Primeira Câmara).

Nesse mesmo sentido é o art. 17, do Decreto nº 9.203/2017, ao dispor que:

[...] a alta administração das organizações da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional deverá estabelecer, manter, monitorar e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Elaborar política corporativa de gestão de riscos aprovada pela alta administração e/ou algum estudo e/ou iniciativas da alta administração, pelo menos em relação às áreas mais relevantes (planejamento, gestão econômico-financeira e controle interno, com vistas a identificar os riscos, avaliá-los e tratá-los.
- II – Incluir na política corporativa de gestão de riscos os aspectos mínimos definidos pelo TCU.
- III – Divulgar a política de gestão de riscos e disponibilizar a todos na organização. (intranet, internet, videoconferências, *workshops*, portarias, emails etc.).
- IV – Detalhar a política corporativa de gestão de riscos em um plano de gestão de riscos ou outros instrumentos normativos, procedimentos operacionais etc., estabelecendo diretrizes claras para identificação, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos.
- V – Criar estrutura de governança para a gestão de riscos, tais como comitê de gestão de riscos, gerência/departamento de riscos, gerência/departamento de controles internos etc.

Princípio 7: A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

A avaliação dos riscos de fraudes inclui a identificação e avaliação, pela administração, dos riscos associados a fraudes e corrupção na organização. Isso inclui avaliar possíveis atos de corrupção na

entidade, os incentivos e as pressões sofridas pelos colaboradores. Adicionalmente, a administração pode considerar possíveis atos de corrupção (cometidos por servidores terceirizados ou contratados) que afetam diretamente a capacidade da entidade de realizar seus objetivos.

Como exemplo, podemos citar a possibilidade de recebimento de brindes, presentes e hospitalidades por servidores da área de licitações e contratos oferecidos por empresas licitantes ou contratadas, como forma de dissimular o pagamento de vantagens indevidas, para se obter vantagens impróprias ou influenciar de maneira indevida a ação de uma autoridade.

Em outra hipótese, o pagamento de uma viagem a um agente público que tem poder de decisão direto ou indireto sobre determinado projeto que a empresa deseja que seja aprovado, por exemplo, pode ser, na verdade, um suborno que alguém está oferecendo ou pagando para influenciar a decisão final do processo.

Como uma espécie do gênero “risco”, os “riscos de integridade” também impactam nos objetivos, atribuições ou missão da organização. Tais riscos caracterizam-se como vulnerabilidades organizacionais que podem favorecer ou facilitar situações de quebra de integridade – como a solicitação ou recebimento de quantias indevidas por agentes públicos, abuso de poder, uso de verbas públicas para fins privados, situações que configuram conflito de interesses e nepotismo, dentre outros.

Exemplos de risco de integridade que podemos citar:

ITEM	DESCRIÇÃO
1.	Acesso indevido e vazamento de informações sensíveis nos bancos de dados acerca de futuros projetos.
2.	Pressões indevidas de superiores para alterar posicionamentos técnicos de subordinados.
3.	Servidores solicitarem/receberem valores indevidos nas fiscalizações feitas pelo órgão.
4.	Nepotismo em nomeação ou designação de pessoa para cargo em comissão ou função de confiança.
5.	utilização de bens públicos (carros, terceirizados e material de expediente) em atividades privadas.

Fonte: Programa de Integridade da CGU

Esses riscos de fraudes e corrupção devem ser identificados pelas organizações. Com base na identificação e análise desses riscos, desenvolvem-se e aplicam mecanismos para reduzi-los. No programa de integridade da CGU, foram estabelecidos, por exemplo, as seguintes medidas de tratamento de riscos à integridade:

ITEM	DESCRIÇÃO
1.	Procedimentos e trilhas para identificação de casos de nepotismo na CGU.
2.	Exigência de declaração de parentesco no momento da posse para cargos em comissão, funções de confiança, terceirizados ou estagiários.
3.	Elaboração de normativo que trate sobre a omissão de irregularidades de forma intencional.
4.	Ações permanentes de monitoramento de acesso a sistemas e pastas de rede.
5.	Revisão do código de Conduta Profissional do servidor da CGU.
6.	Estudo sobre critérios para identificação e avaliação de líderes da CGU, para atualização da Política de Gestão de Pessoas.

Esses mecanismos podem estar materializados em um Programa de Integridade Pública. **Programa de Integridade** é um conjunto de medidas com o **objetivo de prevenir, detectar e remediar a ocorrência de fraude e corrupção** nas entidades, pensadas e implementadas de forma sistêmica, com aprovação da alta direção, e sob condenação de uma área ou pessoa responsável (Brasil, 2015).

O Programa de Integridade está previsto no art. 7º, inciso VIII, da Lei nº 12.846/13 (Lei Anticorrupção), nos arts. 41 e 42 do Decreto nº 8.420/15 e na Portaria CGU nº 909/2015, a qual trata integralmente desse assunto. Na esteira desse mandamento legal, o art. 41 do Decreto nº 8.420/2015 dispõe que:

Programa de integridade consiste, no âmbito de uma pessoa jurídica, no conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidade e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, política e **diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos** praticados contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira.

No âmbito do Poder Executivo Federal, os órgãos e entidades estão obrigados a instituir programa de integridade, com objetivo de promover a adoção de medidas e ações institucionais destinadas à prevenção, à detecção, à punição e à remediação de fraudes e atos de corrupção, cabendo à Controladoria-Geral da União estabelecer procedimento necessários à estruturação, à execução e ao monitoramento desses programas (art. 19 e 20, do Decreto nº 9.203/2017)

Dessa forma, a entidade deve contemplar, dentro do processo de identificação e avaliação de riscos, aqueles relacionados a fraudes e corrupção praticados pelos colaboradores e terceiros.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Incluir na política corporativa de gestão de riscos os riscos relacionados à fraude e corrupção (riscos de integridade) que podem afetar a realização de seus objetivos.
- II – Identificar se os riscos de fraudes e corrupção (integridade) foram mapeados, bem como identificadas suas causas e consequências potenciais.
- III – Estabelecer parâmetros para a escolha das ações de aceitar, transferir, evitar ou mitigar os riscos de fraude e corrupção analisados.
- IV – Implantar um programa de integridade na organização, estruturado nos eixos definidos no art. 19, do Decreto nº 9.203/2017.
- V – Criar sistema que gera automaticamente indicadores de situações de fraude e corrupção (*red flags*).
- VI – Avaliar e tratar as situações sinalizadas pelos indicadores do tipo *red flags*.
- VII – Indicar unidade formalmente responsável pelo acompanhamento e gestão do programa de integridade.
- VIII – Divulgar para o público interno e externo.
- IX – Estabelecer medidas de tratamento dos riscos para a integridade e implementar medidas de monitoramento contínuo do programa de integridade.

Princípio 8: A organização identifica e avalia mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

Como parte da avaliação de riscos da organização pública, a administração deve identificar as mudanças que podem afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno da entidade e tomar as ações necessárias. Assim, cada entidade precisa de um processo para identificar e avaliar fatores

internos e externos que podem afetar significativamente a capacidade de realizar objetivos.

Nesse sentido, podemos elencar os seguintes fatores que têm potencial de afetar significativamente as organizações governamentais:

1. mudança nas regras de contabilidade pública;
2. edição de novas regulamentações, tais como a Lei Anticorrupção (nº 12.846/13); Lei de Acesso à Informação (nº 12.527/11) e a Lei de Conflito de Interesses (nº 12.813/13);
3. crise financeira;
4. mudanças no ambiente regulatório, econômico, físico e na alta administração da organização;
5. desastres naturais, como o de “Mariana”, em Minas Gerais etc.

O processo de identificação e avaliação de mudanças significativas poderá ser executado em paralelo ao processo de avaliação de riscos ou fazer parte dele. Parte desse processo deve contemplar a revisão periódica (a cada ano, por exemplo) dos riscos identificados, avaliados e priorizados e da eficácia dos controles internos implementados para mitigar esses riscos.

Esse foco em mudanças significativas é fundamentado na premissa de que certas condições, devido seu impacto potencial, devem estar sujeitas a uma avaliação especial. O nível de atenção exigido da administração para essas condições depende, naturalmente, do efeito que podem ter em circunstâncias específicas.

Por fim, apresenta-se, a seguir, algumas possíveis deficiências relacionadas ao componente avaliação de risco:

- 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. inexistência de um comitê de gestão de riscos e política de gestão de riscos na organização; e
- d. inexistência de verificação se as regras de controles internos, quando existentes, estabelecidas estão sendo obedecidas.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar estratégia para assegurar que novas atividades decorrentes de mudanças significativas (ambiente regulatório, econômico, físico, mudanças no modelo de negócios, na alta administração da organização etc.) sejam avaliadas quanto ao risco e incorporadas ao processo de gestão de riscos.

II – Atualizar a avaliação de risco periodicamente (Entre 1 e 2 anos), considerando as mudanças de origem interna e externa.

III – Criar parâmetros definidos para a escolha das ações de aceitar, transferir, evitar ou mitigar os riscos decorrentes de mudanças significativas.

IV – Identificar e divulgar novos riscos decorrentes de mudanças significativas (intranet, internet, videoconferências, workshops, portarias, emails etc.).

2.2.3.3 Atividades de Controle (como reduzir os riscos de maneira eficiente)

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 oportuna.

Os princípios relacionados ao componente atividades de controle que serão avaliados são os seguintes:

1. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos; e
2. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

Princípio 9: A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

Segundo o Coso 2013, 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.

Dessa forma, a organização deve estabelecer controles internos com objetivo de mitigar/reduzir os riscos existentes em nível de entidade (estratégicos, operacionais, divulgação e conformidade).

Esses controles podem ser preventivos e detectivos, tais como segregação de funções, controle sobre ativos, autorizações e aprovações, reconciliações, controles de supervisão, controles preventivos de fraudes e conluio etc., **ainda que não estejam formalizados**.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Estabelecer políticas e procedimentos definidos em manuais, fluxogramas de processos relevantes das áreas de planejamento, gestão econômico-financeira e controle interno, por exemplo.

II – Assegurar nas políticas e procedimentos estabelecidos a separação entre funções e atividades consideradas incompatíveis, tais como autorização, execução, controle e registro (ex.: verificar a existência de segregação entre as funções de cadastro recebimento/ análise de documentação e registros nos sistemas e de elaboração da folha de pagamento; segregação de função entre pregoeiro e fiscal de contrato; segregação de função entre as atividades de compra, recebimento, guarda e controle de materiais etc.).

Princípio 10: A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

As organizações devem estabelecer políticas e procedimentos de controle interno. As políticas refletem o posicionamento da administração sobre o que deve ser feito para realizar o controle interno. Esses posicionamentos podem ser documentados, descritos explicitamente em outras comunicações da administração ou estar implícitos nas ações e decisões da administração. Os procedimentos consistem em ações que implementam uma política (COSO 2013).

Dentre as **políticas** que as entidades podem adotar **para atuar nos** riscos identificados nos tópicos anteriores relacionados ao **objetivo** estratégico de “**aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna**” e seu indicador de “**quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos**”, destacam-se as seguintes:

DESCRIÇÃO	OBJETIVO
1. Política de Compras	Estabelece diretrizes para direcionar aspectos como centralização ou descentralização das compras, o tipo e número de fornecedores que poderão vir a ser contratados, preferência por modelos de execução do objeto (equipamentos de TI, sempre que possível, devem ser adquiridos em conjunto com serviços de suporte de 3º nível), durabilidade esperada dos bens (copiadoras têm vida útil, na organização, de quatro anos) e diretrizes sobre padronização.
2. Política de Estoque	Estabelece diretrizes como o que deve ser estocado, se haverá ou não centralização dos estoques, qual nível de flutuação e rotatividade dos estoques são aceitáveis.
3. Política de Sustentabilidade	Contempla aspectos nos seus três eixos: sustentabilidade econômica, ambiental e social. Por exemplo, no eixo ambiental, podem ser estabelecidos os tipos de produtos ‘verdes’ que a organização irá adquirir.
4. Política de Compras Conjuntas	Formula diretrizes sobre o que comprar em conjunto e com quais organizações (por exemplo, para formação de atas de registro de preços ou contratações por meio de consórcios públicos).
5. Estratégia de Terceirização	Contempla a definição de diretrizes que antecedem as contratações de serviço como um todo, abrangendo, por exemplo, aspectos como o escopo das atividades a serem terceirizadas, o tipo e o número de prestadores de serviço que poderão vir a ser contratados e o modelo de execução do objeto que deve ser utilizado em cada tipo de contrato (e.g., com ou sem cessão de mão-de-obra).
6. Política de Delegação e Reserva de Competência	Estabelece diretrizes para autorização de todos os tipos de contratações (atividades de custeio ou de investimento), que deve ser elaborada após a avaliação das necessidades e riscos da organização, e acompanhada do estabelecimento de controles internos para monitorar os atos delegados.

Fonte: Acórdão TCU nº 2.622/2015 – Plenário

Percebe-se que se trata de conjunto de diretrizes estratégicas que orientam escolhas nos processos de aquisição, potencialmente fundamentando decisões na operacionalização dos procedimentos licitatórios das organizações, diminuindo o risco de tomada de decisão pautada em critérios individuais e ocorrências de irregularidades.

No que se refere aos **procedimentos** específicos **para mitigar os riscos** no âmbito de processos licitatórios, destacam-se os seguintes (Acórdão TCU nº 568/2014 - Plenário):

- 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. Controles legais: os controles legais são instrumentos de controle preventivo, que, devido a sua importância na prevenção de erros e falhas e desvios, foram inseridos na legislação. Trata-se de um conjunto de regras, descrito na lei ou em normativos infra legais, ou, ainda, em jurisprudência consolidada do TCU ou dos tribunais superiores. Essas regras são essenciais para o controle, sendo obrigatórias para toda a Administração Pública. A sua inobservância configura irregularidade, demandando correção imediata por parte da entidade.

c. Controles preventivos de fraudes e conluio: 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.

d. 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, a fim de evitar a alocação indevida de recursos.

e. 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 uma 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 membro de comissões constituídas para licitar, inclusive pregoeiro e equipe de apoio.

Além disso, é importante que exista, na organização, identificação das decisões críticas que demandam segregação de função. Como exemplo, podemos destacar um caso que aconteceu em um processo disciplinar, em que se descobriu que um servidor corrupto era o único responsável na unidade pela elaboração de pareceres técnicos com poder de excluir empresas dos certames licitatórios. Não havia procedimentos claros para análise da decisão pelos superiores.

- f. **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.
- g. **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.

A seguir, apresenta-se uma **relação de procedimentos**, sem caráter exaustivo, que pode ser utilizada para implantação em uma entidade governamental para mitigar os riscos identificados na atividade de licitação, relacionados com o **objetivo** estratégico de “**aprimorar a gestão da logística e a infraestrutura interna**” e seu indicador de “**quantidade de processos licitatórios prioritários concluídos**”.

1. FORMALIZAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS LEGAIS

1.1 - Atividade Relevante: Normatização de critérios para pesquisa de preços.

Objetivo da Atividade: Garantir que as pesquisas de preços reflitam os preços praticados no mercado.

Risco	Controle Interno Sugerido
R#01 – Coleta insuficiente de referências, estimativas sem embasamento, aceitação de preços injustos.	CT#01.01 – Elaboração de normativo estabelecendo procedimento consistente para elaboração de estimativas de preço, a fim de orientar as equipes de planejamento das contratações da Unidade, inclusive nos casos de contratações diretas e adesões a atas de registro de preço.

2. CONTROLES LEGAIS

2.1 - Atividade Relevante: Elaboração do edital e minuta do contrato

Objetivo da Atividade: Garantir que a elaboração do edital atenda a legislação

Risco	Controle Interno Sugerido
R#02 – Editais sem padrão, multiplicidade de esforços, esforço desnecessário e repetição de erros.	CT#02.01 – Formulação de modelos de editais de licitação, checklist, atas de registro de preços e contratos de aquisição com elementos mínimos necessários ao cumprimento das normas aplicáveis ao processo de seleção e contratação das empresas, podendo utilizar os editais-padrão da AGU como referência.

2.2 - Atividade Relevante: Habilitação e Julgamento das propostas

Objetivo da Atividade: Garantir que a análise e julgamento dos documentos de habilitação e proposta de preços das empresas sejam realizados de forma adequada.

Risco	Controle Interno Sugerido
R#03 – Exame inadequado dos documentos de habilitação e propostas de preços.	CT#03.01 – Designação formal de equipe técnica para auxiliar a CPL na análise da documentação de habilitação e propostas de preços nas licitações para contratação de objetos mais complexos (Obras e Tecnologia da Informação – TI, por exemplo)

3. PREVENÇÃO DE FRAUDES E CONLUIOS

3.1 - Atividade Relevante: Análise das licitantes a fim de identificar situações que comprometam o caráter competitivo e evitem a participação de empresas impedidas de licitar.

Objetivo da Atividade: Garantir que o processo licitatório seja realizado em obediência ao princípio constitucional da isonomia, sem ocorrência de fraudes e conluios.

Risco	Controle Interno Sugerido
R#04 – Existência de conluio ou adoção de práticas anticompetitivas entre as empresas licitantes, fraudando ou frustrando o caráter competitivo da licitação.	CT#04.01 – Rotinas para verificação de elementos que comprometem o caráter competitivo (vínculos, documentos falsos, incoerências e inconsistências), anexando os procedimentos aplicados no processo licitatório;
	CT#04.02 – Exigir dos licitantes a apresentação declaração formal informando que a proposta foi elaborada de forma independente (declaração de independência de propostas).

Fonte: Elaborado pelo autor

Cabe destacar que o TCU tem recomendado às Organizações que “estabeleçam políticas e procedimentos de controle para atuar sobre os riscos identificados, de maneira a contribuir para que os objetivos da organização sejam alcançados dentro dos padrões estabelecidos” (Acórdão nº 11.563/2016-Segunda Câmara).

Ademais, os Poderes e Órgãos do Estado de Mato Grosso devem normatizar todas as atividades dos sistemas administrativos (Sistema de Compras, Licitações e Contratos, Transportes, Educação, Saúde, convênios etc.) por força do art. 5º da Resolução Normativa TCE-MT nº 01/2007 (Aprova o

Guia para Implantação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública), ou seja, precisam estabelecer formalmente as políticas e procedimentos.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Estabelecer formalmente políticas e procedimentos (atividades de controle) com objetivo de mitigar/reduzir os riscos existentes em todos os níveis da entidade/organização (estratégicos, operacionais, divulgação e conformidade).

II – Incluir nos procedimentos as ações a serem adotadas, os itens a serem verificados, bem como os prazos e responsáveis para aplicar, revisar e supervisionar essas ações.

III – Aplicar as políticas e procedimentos a todos os servidores e alta administração da entidade.

2.2.3.4 Informação e Comunicação (como envolver a organização e terceiros)

Segundo expressão do COSO 2013, as características do componente informação e comunicação são “informações são necessárias para que a entidade cumpra as responsabilidades de controle interno para apoiar a realização de seus objetivos. As informações sobre os objetivos da entidade são reunidas com base nas atividades da estrutura de governança e da alta administração e resumidas de forma que a administração e outros públicos entendam os objetivos e o papel que exercem na realização deles”.

Os princípios relacionados a este componente são os seguintes:

- 1.** A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno;
- 2.** A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle; e
- 3.** A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

Princípio 11: A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

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 possibilitar 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 nº 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.

As fontes de informação podem ser comunicações por e-mail, atas ou anotações de reuniões da área operacional, relatórios operacionais, respostas a pesquisas com clientes, canais de denúncias, dados recebidos de prestadores terceirizados, órgãos reguladores, postagens em mídias sociais e blogs, mudanças organizacionais, reclamações de comportamento dos administradores, etc.

A qualidade da informação afeta a capacidade de a 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).

Como exemplo, podemos citar a realização de pesquisa anual para reunir informações sobre conduta pessoal em relação a código de ética ou conduta, auxiliando na seleção, desenvolvimento e implementação de atividades de controle, pesquisa para avaliar planos e/ou programas; um relatório emitido com as percepções dos participantes acerca do plano de capacitação praticado pela entidade, como forma de retroalimentar a iniciativa; etc.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Elaborar um plano de comunicação e consulta.

II – Estabelecer um processo na entidade de identificação de informações necessárias e previstas para apoiar o funcionamento dos outros componentes de controle interno.

Por exemplo, realização de pesquisa anual para reunir informações sobre conduta pessoal em relação ao código de ética ou conduta, auxiliando na seleção, desenvolvimento e implementação de atividades de controle, pesquisa para avaliar planos e/ou programas etc.

III – Disponibilizar à Unidade informações para tomada de decisão de forma apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível a todos do público-alvo.

IV – Criar um processo de tratamento das informações pelas áreas responsáveis de modo a subsidiar procedimentos de melhoria dos planos, programas, ações, processos etc. Como exemplo, podemos citar um relatório emitido com as percepções dos participantes acerca do plano de capacitação praticado pela entidade, como forma de retroalimentar a iniciativa.

Princípio 12: A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

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.

Conforme destacado na ISO 31000, Seção 4.3.6 - Estabelecimento de Mecanismos de Comunicação e Reporte Internos, as organizações devem estabelecer mecanismos de comunicação interna a fim de apoiar e incentivar a responsabilização e a propriedade dos riscos e controles internos.

Já a Seção 4.3.7 - Estabelecimento de Mecanismos de Comunicação e Reporte Externos, preconiza que as organizações implementem planos de comunicação com as partes interessadas externas, a fim de assegurar a troca eficaz de informações, de atender aos requisitos legais, de fornecer retroalimentação, de construir confiança na organização e de comunicar as partes interessadas em evento de crise e contingência (ABNT NBR ISO 31000/2009).

Destaca-se que a comunicação pode ser realizada por diversos meios, tais como manuais de políticas e procedimentos, memorandos, mensagens de correio eletrônico, quadro de avisos, videoconferências, vídeos e jornais institucionais, páginas na internet/intranet, blogs, canais de redes sociais, etc.

A verificação do atendimento desse princípio pode ser realizada analisando o sítio eletrônico ou intranet da entidade; observação direta (*in loco*) quanto à existência, nos espaços físicos, de instrumentos de comunicação; ou solicitadas informações quanto aos eventos realizados (fotos dos eventos, relatório de envio de e-mails, listas de recebimento, certificados, etc.).

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Transmitir a colaboradores informações necessárias e de qualidade para apoiar o funcionamento dos controles internos.**
- II – Realizar comunicação a todos os colaboradores, incluindo aqueles que não dispõem de computador ou internet no local de trabalho.**
- III – Criar área responsável pela comunicação e definir periodicidade para implementação dessa estratégica de comunicação.**

Princípio 13: A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

A promoção da transparência e do acesso à informação é considerada medida indispensável para o fortalecimento da democracia e para a melhoria da gestão pública. Não se trata de uma linha de ação governamental, mas sim de um princípio assegurado pela Constituição Federal, que permite aos cidadãos a participação na fiscalização da aplicação dos recursos públicos, exercendo concretamente o papel do controle social sobre as ações dos entes que gerem recursos advindos de tributos.

Com a aprovação da Lei nº 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 têm que divulgar informações à sociedade por iniciativa própria, de forma espontânea, independentemente de qualquer solicitação dos cidadãos, facilitando o processo de comunicação com os agentes externos a organização. A transparência é um princípio da Governança Pública (inciso V, art. 21, da IN CGU/MP 01/2016 e art. 3º do Decreto nº 9.203/2017)

É importante que a organização também disponibilize essas informações em dados abertos, elaborando um Plano de Dados Abertos (PDA). Para que um dado seja considerado aberto, ele precisa seguir oito princípios: dados completos, primários, atuais, acessíveis, processáveis por máquina, com acesso não discriminatório, não proprietários e livres de licença. Esses oito princípios visam tornar disponíveis e compreensíveis os dados do governo de forma que possam, sem qualquer identificação ou registro, serem fornecidos à sociedade.

O PDA é o documento orientador para as ações de implementação e promoção de abertura de dados, inclusive geoespecializados, obedecendo a padrões mínimos de qualidade, de forma a facilitar o entendimento e a reutilização das informações. É ele quem organiza o planejamento referente

à implantação e racionalização dos processos de publicação de dados abertos nas organizações públicas.

A elaboração do PDA vem ao encontro do disposto na Lei de Acesso à Informação (LAI), na Instrução Normativa SLTI nº 4, de 13 de abril de 2012 (que institui a Infraestrutura Nacional de Dados Abertos), o Decreto Presidencial nº 6.666, de 27 de novembro de 2008 (que institui a Infraestrutura Nacional de Dados Espaciais), bem como dos compromissos assumidos pelo Brasil, no âmbito do 2º Plano de Ação Nacional sobre Governo Aberto, entre outros normativos que abordam o tema de transparência.

Além da divulgação de informações na internet e atendimento dos pedidos de informação, em atendimento à Lei de Acesso à Informação, é importante que as entidades públicas instituem canais para recebimento de denúncias e mecanismos para que o denunciante acompanhe o andamento da denúncia, de modo a conferir maior transparência e credibilidade no canal e contribuir para a construção de confiança nesse importante mecanismo. A gestão e efetiva resolução das denúncias recebidas são importantes para que a ferramenta tenha efetividade e fortaleça o ambiente ético e de governança da entidade.

Ademais, deve-se estabelecer regras, formalmente definidas, de confidencialidade e proibição de retaliação, a exemplo de mecanismos para proteger aqueles que, apesar de se identificarem, não queiram se identificar publicamente (confidencialidade) e políticas que garantam a proteção ao denunciante de boa-fé contra possíveis retaliações, bem como um protocolo (procedimento operacional) que permita estabelecer um fluxo para que as denúncias sejam dirigidas às pessoas competentes para conhecimento e posterior apuração, com definição de metas e prazos para investigações internas.

A existência e o efetivo funcionamento dos canais de denúncias representa uma oportunidade de detecção e resolução antecipada de problemas, evitando a ocorrência de impactos negativos nos objetivos estabelecidos pela entidade.

A criação de canais de comunicação para os colaboradores e partes relacionadas mostra-se como uma forte ferramenta de controle interno e **Compliance**, sendo relevante tanto para possibilitar a denúncia de atos antiéticos quanto para retirada de possíveis dúvidas sobre dilemas éticos, colaborando para o desenvolvimento e o fortalecimento do ambiente ético e para uma boa governança corporativa.

Ademais, o TCU tem recomendado às organizações que:

[...] proceda ao aprimoramento dos itens referentes ao elemento “informação e comunicação”, no âmbito do sistema de controles internos, e proceda à elaboração de um plano de comunicação entre os níveis hierárquicos, bem como um plano de comunicação com outras partes interessadas (Acórdão TCU nº 7.573/2016-Primeira Câmara).

Para exemplificar um plano de comunicação, apresentamos, a seguir, parte do documento elaborado pela CGU no âmbito do Programa de Integridade:

	AÇÃO	OBJETIVO	MEIO	FREQÜÊNCIA	PARTICIPANTES	RESPONSÁVEIS	PRODUTO
PLANO DE COMUNICAÇÃO E CONSULTORIA	Avaliação sobre a execução das medidas de integridade	Avaliar a eficácia das medidas de integridade definidas durante os processos de gerenciamento de riscos à integridade ou definidas no âmbito das Instâncias de Integridade	SEI Reunião Presencial	Trimestral	Responsáveis pelos processos organizacionais Unidades responsáveis / corresponsáveis pelas medidas de tratamento Instâncias de Integridade Núcleo de Gestão de Riscos Comitê Gerencial Comitê de Gestão Estratégica	Núcleo de Gestão de Riscos	Boletim
	Avaliação anual do Programa de Integridade da CGU	Avaliar o andamento do Programa de Integridade da CGU na visão de seus colaboradores e das Instâncias	Questionários em Processos SEI Questionários disponíveis na IntraCGU Reunião Presencial	Anual	Colaboradores da CGU Agentes / Instâncias de Integridade Comitê Gerencial Comitê de Gestão Estratégica	Núcleo de Gestão de Riscos	Relatório
	Divulgação de eventos e capacitação no âmbito do Programa de Integridade	Divulgar as ações de capacitação promovidas no âmbito do Programa de Integridade	Banner Intra-CGU E-mail	Acasa evento	Colaboradores da CGU ASCOM Núcleo de Gestão de Riscos	Instância de Integridade	Atualização do Plano de Capacitação do Programa de Integridade

Fonte: Plano de Integridade, 2018.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

- I – Divulgar em seu sítio da internet, redes sociais ou qualquer outro meio que garanta ampla divulgação e acesso ao público externo, informações de interesse geral ou coletivo, em cumprimento à LAI.
- II – Elaborar, divulgar e atualizar a Carta de Serviços ao Usuário (ou documento similar no caso de instituição que não pertença ao Poder Executivo Federal).
- III – Realizar pesquisa de satisfação dos usuários dos serviços públicos e utilizar o resultado dessas pesquisas como subsídio para promover melhorias na prestação dos serviços.
- IV – Definir metas de simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos.
- V – Elaborar um Plano de Dados Abertos da organização com conteúdo mínimo previsto no §1º do artigo 8º da LAI e está devidamente publicado.
- VI – Divulgar a agenda dos membros de conselho ou colegiado superior, em especial quanto a seu registro e publicidade.
- VII – Divulgar a agenda de compromissos públicos dos seguintes agentes:
 - i) Ministro de Estado;
 - ii) Cargos de Natureza Especial ou Equivalente;
 - iii) Presidente, vice-presidente e diretor ou equivalentes, de autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedade de economia pública;
 - iv) Cargos de Grupo de Direção e Assessoramento Superiores, níveis 6 e 5 ou equivalentes (A Lei nº 12.813/2013, art. 11).

2.2.3.5 Monitoramento (como se manter no caminho certo)

Com o passar do tempo, os objetivos organizacionais podem mudar, novos riscos surgir, controles que se mostravam eficazes tornar-se obsoletos e políticas e procedimentos podem perder a eficácia

ou deixar de ser executados da forma como foram desenvolvidos, colocando em risco a efetividade do sistema de controle interno. Por isso, os controles devem ser constantemente monitorados para verificar se os instrumentos, processos e estruturas permanecem eficazes.

Os princípios relacionados a este componente são os seguintes:

1. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno; e
2. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a alta administração.

Princípio 14: A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

De acordo com o COSO 2013,:

[...] avaliações contínuas, independentes ou alguma combinação das duas são utilizadas para garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, estão presentes e funcionando.

As atividades de monitoramento avaliam como cada um dos componentes do controle interno está funcionando dentro da organização governamental, fornecendo informações valiosas para avaliar sua efetividade. Em razão disso, os componentes devem ser continuamente monitorados para verificar se os princípios permanecem presentes e em efetivo funcionamento.

O monitoramento pode ser conduzido de duas maneiras, ou pela combinação de ambas, quais sejam:

- a. **monitoramento contínuo**, realizado durante o processo, no curso das operações normais. Consiste na análise de variância, comparações de informações providas 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 da área de aquisições públicas

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

2. Indicadores da área de Suprimento de Fundos/Adiantamentos

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

3. Indicadores da área de Terceirização

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

4. Indicadores da área de Diárias e Passagens

- a. Média de gasto do órgão pago por trecho na aquisição de passagens aéreas em comparação com outros órgãos/entidades;
- b. Reserva de passagens sem planejamento prévio (mínimo 10 dias);
- c. Excesso de diárias pagas por servidor; e
- d. 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 ou Controladoria da própria organização (Plano Anual da Auditoria Interna – PAAI). As avaliações realizadas por auditores externos (Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, por exemplo) na organização e por outros órgãos de controle (Controladoria-Geral da União, Tribunal de Contas da União, etc.) também contribuem para a aplicação do componente de monitoramento do COSO.

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Realizar avaliação continuamente pelo próprio corpo gerencial da organização (monitoramento contínuo), para verificar a validade e qualidade dos controles ao longo do tempo.

II – Organizar os documentos que comprovem o funcionamento dos controles internos, tais como documentos oficiais, correios eletrônicos, cartas, declarações, correspondências, memorandos, atas de reunião, relatórios, manuais ou outros documentos em meio digital.

III – Atualizar periodicamente as políticas, manuais utilizados, os fluxogramas adotados e os procedimentos em geral.

IV – Realizar avaliação dos Controles Internos pela Auditoria Interna.

Princípio 15: A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a alta administração.

Por mais consistentes e adequados que sejam os controles internos de uma organização governamental, não é possível eliminar completamente a ocorrência de erros e irregularidades, ainda que praticadas de forma isolada por um colaborador ou terceiro em desacordo com as regras, princípios e orientações diretas da entidade.

Nesse sentido, se em decorrência das atividades de monitoramento constatar o não cumprimento das políticas e procedimentos de controle interno, deve-se comunicar tempestivamente os responsáveis pela tomada de ações corretivas na organização, inclusive órgãos de controle (TCE-MT, Polícia Civil ou Federal, Ministério Público, Procuradoria Municipal, etc), supervisão e regulamentação da entidade pública.

Além disso, a Auditoria Interna/Secretaria de Controle Interno deve elaborar um plano de monitoramento formalmente definido para verificar se as deficiências constatadas foram, de maneira efetiva, regularizadas em tempo hábil.

Ademais, a entidade pública deve dispor de estatutos, normas ou manuais (protocolos de investigação formalmente definidos) que descrevam todos os procedimentos, responsáveis, prazos e cronograma que devem ser adotados para interrupção das irregularidades e infrações observadas no monitoramento.

São exemplos de medidas de remediação a suspensão ou rescisão de contratos com terceiros envolvidos; aplicação penalidades e multas contratuais; afastamento do servidor das atividades; abertura de processo de tomada de contas especial; comunicação às autoridades competentes sobre as irregularidades detectadas etc.

Mas, sobretudo, o que se espera do monitoramento é a capacidade de melhorar o tratamento a riscos na organização. Mais do que corrigir uma falha ou apurar responsabilidades por situações indesejadas, a avaliação dos componentes da gestão de riscos, especialmente dos controles internos, deve fornecer subsídio para a tomada de decisão no sentido de aperfeiçoar os mecanismos de resposta a risco.

Pode ser necessário modificar as condições do ambiente, alterar a Política, as métricas, os parâmetros da gestão de riscos, melhorar a disseminação e uso dos métodos, artefatos e controles. É possível que tudo esteja bem, mas também é possível que sejam necessárias mudanças significativas.

Por fim, o TCU tem recomendado às organizações que:

[...] proceda ao aprimoramento dos itens referentes ao elemento "monitoramento", no âmbito do sistema de controles internos da unidade jurisdicionada, conforme as boas práticas dispostas no COSO – Estrutura Integrada de Controles Internos (Acórdão TCU nº 7.573/2016 – Primeira Câmara).

QUAIS CONTROLES VOCÊ PODE IMPLEMENTAR?

I – Encaminhar o produto do monitoramento do controle interno para a alta administração da entidade e outros agentes que tem poder de determinar ações corretivas, inclusive órgão de controle, supervisão, regulamentação etc.

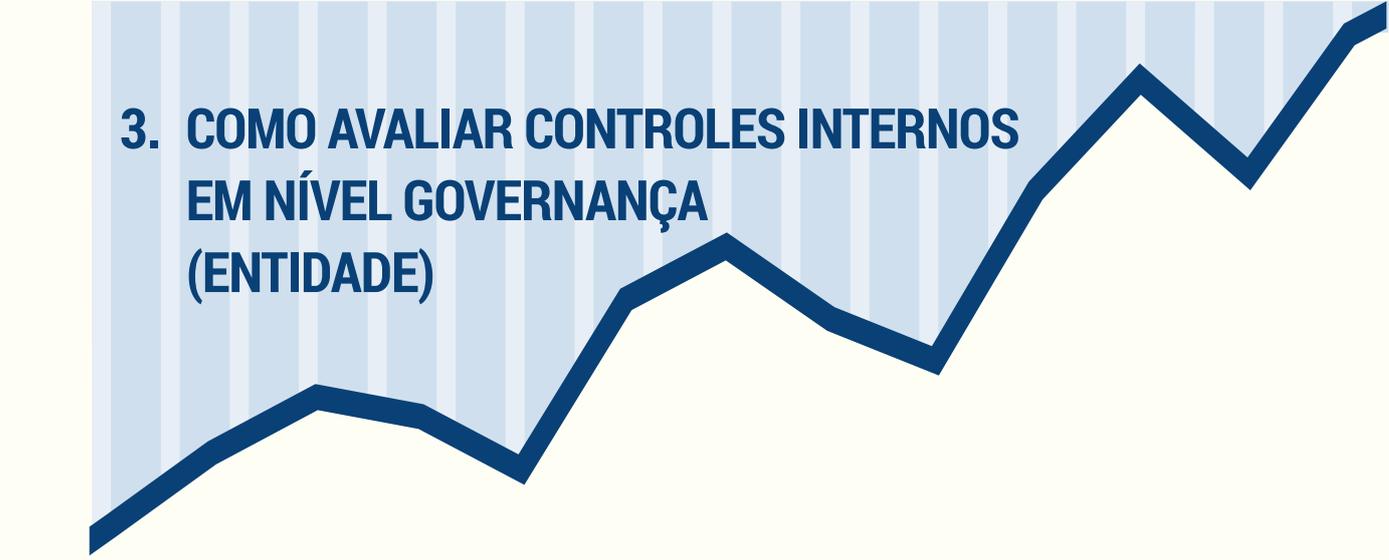
II – Elaborar estatutos, normas ou manuais (protocolos de investigação formalmente definidos) que descrevam todos os procedimentos, responsáveis, prazos e cronograma que devem ser adotados para interrupção das irregularidades infrações observadas. Exemplos de medidas de remediação incluem a suspensão ou rescisão de contratos com terceiros envolvidos, aplicação de multas contratuais, abertura de processo de reparação de danos, comunicação às autoridades competentes sobre as irregularidades detectadas etc.

III – Prever, nos normativos, medidas disciplinares aos colaboradores internos, a alta administração e contratados em caso de violação de normas de controle interno.

IV – Realizar acompanhamento pela alta administração das medidas eventualmente cumpridas ou não por parte dos responsáveis.

V – Adotar as providências necessárias à apuração de colaboradores infratores que não atendem às normas e procedimentos.

VI – Incluir nos contratos firmados pela entidade a previsão de aplicação de penalidades e/ou de rescisão contratual em caso de descumprimento, pelo contratado, das normas previstas relacionadas a ética e integridade da organização (Cláusula anticorrupção).



3. COMO AVALIAR CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL GOVERNANÇA (ENTIDADE)

Nos capítulos anteriores, aprendemos o que é controle interno e os principais modelos de referência que podem ser adotados para implantar, de modo eficaz, controles que irão auxiliar as organizações a atingirem seus objetivos.

Neste capítulo, vamos estudar sobre como a Unidade de Controle Interno (auditoria ou controladoria) pode fazer para avaliar se os controles implementados são adequados e estão em efetivo funcionamento.

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.

A responsabilidade por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos para assegurar os objetivos mencionados é da alta administração da organização, cabendo à auditoria interna ou ao órgão de controle interno da entidade avaliar a qualidade desses processos (Art. 12, da IN Conjunta CGU/MP nº 01/2016 e art. 17, do Decreto nº 9.203/2017).

Além disso, 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 americana Sarbanes-Oxley definiu, como metodologia para avaliação da certificação de controles internos de empresas que atuam no mercado de ações 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 2013 tem sido a mais adotada. Para suportar o último nível, ou seja, avaliação de controles internos de tecnologia da informação, o mercado vem utilizando o modelo de referência norte-americano ***Control Objectives for Information and related Technology – CobiT***.

De maneira similar, o TCU desenvolveu metodologia de avaliação de controles internos em suas auditorias aplicadas ao setor público brasileiro, 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 princípio e componente integrante da metodologia Coso: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controles, informação e comunicação e monitoramento –, busca-se concluir se os controles operacionais existentes são desenvolvidos, fato que contribui sobremaneira para minimizar os riscos nos processos de trabalhos relacionados à gestão dos recursos públicos (Acórdão TCU nº 568/2014 – Plenário).

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 específicas, 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).

O processo de avaliação de controles internos, com vistas a verificar a presença e efetivo funcionamento de todos os princípios e componentes de um sistema de controle interno, em termos de **existência, adequação e efetividade**, constitui um trabalho específico de auditoria. Nesse contexto, é desenvolvido nas fases de **planejamento, execução e relatório**, conforme apresentado a seguir:

3.1 Planejamento

Consiste em avaliar toda estrutura de controle interno da entidade que fornecerá os critérios de avaliação, assim como desenvolver instrumentos para verificar a extensão nas quais tais critérios serão atendidos. Além disso, o planejamento subsidia as fases da execução, relatório e monitoramento.

Para o TCU, 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:



Fonte: BRASIL (2012)

3.1.1 Levantamento prévio de informações

O levantamento prévio de informações tem como propósito ampliar a compreensão da organização, seus objetivos e contexto geral na qual ela atua, abrangendo, notadamente, os seguintes aspectos:

1. Contexto operacional

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

- a. Visão geral da Organização (finalidades e competências; ambiente de atuação; organograma; macroprocessos finalísticos etc.);
- b. Desempenho financeiro e informações contábeis;
- c. Desempenho Orçamentário e operacional;
- d. Planejamento Organizacional (Missão, visão, negócio, valores, metas, indicadores etc);
- e. Relacionamento com a sociedade (canais de acesso do cidadão; aferição de satisfação dos usuários; mecanismos de transparência das informações relevantes para atuação da unidade etc);
- f. Áreas especiais de gestão (Gestão de pessoas, patrimônio, TI e sustentabilidade ambiental); e
- g. Principais oportunidades e ameaças do ambiente externo (riscos, fragilidades externas), bem como as principais forças e fraquezas do ambiente interno (riscos, fragilidades internas).

2. 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 de governança 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.

3. Referencial de Conformidade

A equipe de auditoria precisa ter conhecimento do marco legal e regulatório da entidade, tais como (Brasil 2012):

- a. previsão constitucional, normas e regulamentos 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.

Para os órgãos e entidades federais, as informações referentes ao contexto operacional, estrutura organizacional e de governança e referencial de conformidade (itens “a”, “b” e “c”) podem ser encontradas no *Relatório de Gestão* encaminhado anualmente ao TCU pelas unidades jurisdicionadas.

3.1.2 Definição ou revisão da estrutura de controle

O modelo de referência COSO 2013 estabelece ser de responsabilidade da alta administração das entidades elaborar e definir os controles necessários para se garantir a concretização dos objetivos previamente estabelecidos para a instituição.

Essa responsabilidade é reforçada pelo art. 17, do Decreto nº 9.203/2017, que assim dispõe:

A alta administração das organizações da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional deverá estabelecer, manter, monitorar e aprimorar sistema de gestão de riscos e controles internos com vistas à identificação, à avaliação, ao tratamento, ao monitoramento e à análise crítica de riscos que possam impactar a implementação da estratégia e a consecução dos objetivos da organização no cumprimento da sua missão institucional.

Apesar de caber à alta administração o correto desenho dos controles administrativos, a metodologia determina que compete a todos os integrantes da instituição garantir que esses controles elaborados e definidos estejam funcionando de forma adequada.

Para a 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 princípios e componentes da estrutura de referência COSO 2013.

Dessa forma, a estrutura servirá de base para a determinação das fontes de informação, técnicas de auditoria que serão utilizadas e do desenvolvimento dos instrumentos de avaliação dos controles em nível de entidade (Brasil 2012).

3.1.3 Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação

Para o TCU, uma vez definida a estrutura de controle interno que servirá de base para o direcionamento dos trabalhos, a equipe, orientando-se pelos critérios nela estabelecidos, determinará as fontes de informação e as técnicas de auditoria que serão necessárias para obtê-las e tratá-las. Assim, será possível desenvolver os instrumentos de avaliação adequados de acordo com o escopo definido para a avaliação.

As técnicas mais utilizadas em avaliações de controles internos são entrevista, pesquisa, observação direta e exame documental. Por conseguinte, os instrumentos para aplicá-las configurar-se-ão como extrato de entrevistas, questionários de pesquisa, roteiros de observação direta e procedimentos para exames documentais. Há, ainda, o instrumento para registro da avaliação denominado questionário de avaliação de controle interno (QACI).

Após definir os instrumentos de avaliação, que especificam **como avaliar**, o auditor, ainda na fase de elaboração dos instrumentos de avaliação, determina **o que será testado**, definindo a amostragem (código de ética, comissão de ética, treinamentos, auditoria interna, ouvidoria, comissão e comitês, política de gestão de riscos, políticas e práticas de recursos humanos, canais de denúncias, plano de comunicação e consulta etc).

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

1. Teste de Controle

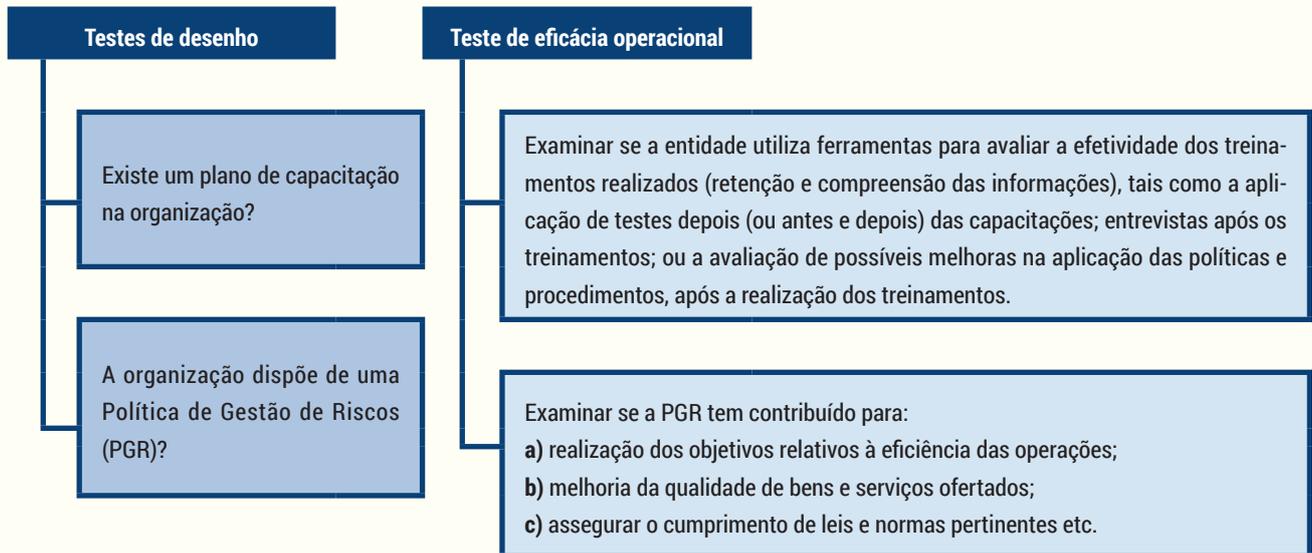
Conforme definição da INTOSAI GOV 9100, a avaliação do controle interno implica:

- avaliar a adequação do desenho do controle (existência e adequação);
- determinar, mediante teste, se os controles são eficazes (efetividade).

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 averiguar 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 COSO 2013.

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 a entrevista e, para o teste de eficácia operacional, o exame documental, além da aplicação de questionários. 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.

2. Exemplos de desenvolvimento de instrumentos de avaliação

Para o desenvolvimento de instrumentos de avaliação de controles internos, serão utilizados como referência os princípios e componentes presentes na estrutura conceitual do *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Coso I: Controle Interno – Estrutura Integrada* (2013).

Nesse sentido, foram considerados os seguintes **componentes e princípios** do sistema de controle interno: ambiente de controle, avaliação de risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

Para cada componente da estrutura conceitual, buscou-se desenvolver questões práticas para avaliar a presença e efetivo funcionamento, conforme demonstrado a seguir:

COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS AVALIADOS (COSO 2013)

Ambiente de Controle

Princípio 1 - A Organização demonstra ter comprometimento com integridade e valores éticos.

1. A alta administração estabeleceu um código de ética ou códigos formais de conduta e outras políticas que comunicam normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?

COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS AVALIADOS (COSO 2013)

2. Existem processos para avaliar o desempenho das pessoas e das equipes em relação às normas de conduta da organização?

3. A organização realiza periodicamente treinamentos focados em temas relacionados à integridade e valores éticos?

4. Foi criada comissão de ética na entidade para tratar os desvios em relação às normas de conduta da entidade?

Princípio 2 - A administração estabelece as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.

5. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma complementado por manual da organização (regimento interno e/ou estatuto) e outros instrumentos normativos (resoluções, portarias etc.)?

6. As competências são adequadamente atribuídas e responsabilidades são apropriadamente delegadas e comunicadas em todos os níveis da organização, juntamente com procedimentos efetivos para monitorar resultados (prestação de contas)?

7. A entidade dispõe de Auditoria Interna em sua estrutura organizacional?

8. A entidade dispõe de Ouvidoria em sua estrutura organizacional?

Princípio 03 - A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.

9. A organização formaliza políticas e procedimentos estabelecendo as práticas admitidas para selecionar, desenvolver e reter colaboradores?

10. A administração avalia as competências dos colaboradores na organização?

11. Um programa de capacitação e treinamento regular e sistemático é adotado pela organização?

Princípio 04 - A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.

12. Há mecanismos para comunicar as responsabilidades pelo controle interno a ser adotado pelos gestores e pela obrigatoriedade de prestar contas?

13. A administração estabelece métricas, incentivos e outras recompensas aos colaboradores em razão do desempenho da entidade aplicáveis às responsabilidades em todos os níveis da organização?

Avaliação de Riscos

Princípio 05 - A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.

14. A organização adota um processo formal e sistemático de planejamento e gestão estratégica para estabelecer e gerenciar os objetivos estratégicos, incluindo a missão, a visão, os valores e compromissos da organização?

15. A organização desdobra os objetivos estratégicos em planos tático e operacional até se chegar aos objetivos no nível de atividades (divisões, processos e operações)?

16. Juntamente com a definição de objetivos, são estabelecidos padrões (indicadores, metas, resultados esperados e afins) para medir o progresso, a qualidade e o desempenho desejado das ações da entidade?

Princípio 06 - 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.

COMPONENTES E PRINCÍPIOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS AVALIADOS (COSO 2013)

17. A organização dispõe de uma Política de Gestão Riscos?

Princípio 07 - A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.

18. Os riscos de fraudes e corrupção que afetam diretamente a capacidade da organização de realizar seus objetivos são formalmente identificados, avaliados e tratados pela organização?

Princípio 08 - A organização identifica e avalia mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.

19. A organização avalia formalmente a gestão de riscos estabelecida de modo a mantê-la atualizada em razão de mudanças significativas?

Atividade de Controle

Princípio 09 - A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.

20. As atividades de controle adotadas pela organização são abrangentes (em todos os níveis da organização) e razoáveis, relacionando-se diretamente com seus objetivos e riscos?

21. Atribuições ou responsabilidades por atividades-chave da organização (autorização, execução, atesto/aprovação, registro e revisão) são devidamente segregadas entre diferentes colaboradores?

Princípio 10 - A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

22. Há políticas e procedimentos estabelecidos e aplicados para atuar sobre os riscos em atividades relevantes para o alcance de objetivos-chave, relacionados ao cumprimento da missão e da visão da organização?

23. A alta administração revisa periodicamente as atividades de controle para determinar sua contínua relevância e as atualiza quando necessário?

Informação e Comunicação

Princípio 11 - A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.

24. Informações relevantes para que as pessoas cumpram suas responsabilidades são identificadas e coletadas, no formato e com o detalhamento suficiente, tornando possível a condução e o controle dos planos/programas/processos/ações de forma eficiente e eficaz?

Princípio 12 - A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.

25. Existe um processo definido para comunicar e disponibilizar tempestivamente as informações necessárias para que toda a equipe entenda e conduza suas responsabilidades quanto ao bom funcionamento do sistema de controle interno?

Princípio 13 - A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.

26. A organização divulga em seu sítio da internet informações de interesse geral ou coletivo, em atendimento à Lei de Acesso à Informação?

27. A organização disponibiliza canal de denúncias e de esclarecimento de dúvidas aos colaboradores, terceiros e público externo?

Monitoramento

Princípio 14 - A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.

28. O sistema de controle interno da organização é constantemente monitorado pelos gestores para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?

29. O sistema de controle interno da organização tem sido avaliado pela auditoria interna, TCE-MT, CGU e TCU, entre outros, para assegurar que as atividades de controle são apropriadas ao risco e funcionam conforme planejado, bem como determinar se estão presentes e em funcionamento todos os seus componentes e princípios?

Princípio 15 - A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a alta administração.

30. As avaliações de controle interno são adequadamente reportadas às pessoas que tem poder para determinar as ações corretivas e aos órgãos de controle, supervisão e regulamentação cabíveis?

Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO 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.

No que se refere ao critério 1, a fonte de informação se caracteriza como informação documental relacionada 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.

As informações requeridas em todos os 33 itens caracterizam-se, em regra, como informação documental, para dar maior celeridade nos trabalhos de auditoria, tendo em vista que a análise documental é a técnica mais empregada em um trabalho de auditoria de avaliação de controles internos.

Entretanto, é importante que essa técnica seja complementada com aplicação de entrevistas, questionário de pesquisa e outras técnicas para coletar a percepção da alta administração e dos servidores em relação aos critérios objeto de avaliação, notadamente com o propósito de avaliar a efetividade dos controles internos existentes (código de ética, treinamentos, canal de denúncia, etc.).

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 procedimentos para avaliação dos controles internos em nível de entidade, em termos de **existência, adequação e efetividade**:

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA (EXEMPLO)

ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS	
AMBIENTE DE CONTROLE	PROCEDIMENTOS
1. A alta administração estabeleceu um código de ética ou códigos formais de conduta e outras políticas que comunicam normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?	<p>1. Existência</p> <p>1.1 - Verificar junto aos gestores da área de Gestão de Pessoas se a entidade dispõe de iniciativas para a formalização de códigos formais de conduta e outras políticas relacionadas à ética, coerentes com as atividades específicas da instituição (minuta do código, atas de reunião e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).</p> <hr/> <p>2. Adequação</p> <p>2.1 - 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.</p> <p>2.2 - Analisar o Código de Ética/Conduta e verificar se o seu conteúdo contempla:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) valores e princípios relacionados com a ética e a integridade; b) condutas permitidas e proibidas; c) proibição de práticas de fraude e corrupção, inclusive transnacional, quando aplicável; d) orientações sobre a prevenção do conflito de interesses e vedações relacionadas ao tema; e) medidas disciplinares para o descumprimento de normas éticas; f) utilização do canal de denúncia. <p>2.3 - Verificar se o código de ética foi escrito em linguagem e idioma acessíveis aos diferentes públicos e está disponível na intranet/internet.</p> <hr/> <p>3. Efetividade</p> <p>3.1 - Examinar a política de gestão de ética e outros instrumentos de divulgação relacionados ao código (termo de conhecimento e adesão pelos colaboradores, campanhas, palestras, envio aos diferentes grupos de interesse, citações em documentos e normas internos etc.) para verificar se estão adequadamente comunicados.</p>

Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO 2013

AMBIENTE DE CONTROLE	PROCEDIMENTOS
5. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma complementado por manual da organização (regimento interno e/ou estatuto) e outros instrumentos normativos (resoluções, portarias, etc.)?	<p>1. Existência</p> <p>1.1 - Verificar se a entidade dispõe de organograma preciso, mostrando as áreas-chave da organização e são acessíveis aos servidores;</p> <p>1.2 - Examinar se existem normativos que dispõem sobre sua estrutura administrativa (manual, regimento, resolução, portaria etc.), incluindo a forma de hierarquia criada (secretarias, setores, departamentos), suas atribuições e responsabilidades;</p> <p>1.3 - Examinar se a estrutura organizacional está apropriadamente descentralizada, dada a natureza de suas operações, e se a alta administração articulou claramente as considerações e os fatores levados em conta para equilibrar o grau de centralização versus descentralização.</p> <hr/> <p>2. Adequação</p> <p>2.1 - Analisar se a estrutura organizacional é apropriada para o porte e as atividades da organização e sua concepção favorece a execução dos objetivos e metas, de modo suficiente para dar cumprimento à sua missão e visão;</p> <p>2.2 - Analisar se o organograma e os normativos que dispõem sobre a estrutura organizacional estão devidamente atualizados (no máximo há dois anos) e disponíveis a todos os interessados.</p> <hr/> <p>3. Efetividade</p> <p>3.1 - Verificar se a estrutura organizacional contribui efetivamente para o alcance dos objetivos fixados pela organização.</p>

Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO 2013

AMBIENTE DE CONTROLE	PROCEDIMENTOS
14. A organização adota um processo formal e sistemático de planejamento e gestão estratégica para estabelecer e gerenciar os objetivos estratégicos, incluindo a missão, a visão, os valores e compromissos da organização?	<p>1. Existência</p> <p>1.1 - Examinar se a entidade detém o planejamento estratégico organizacional, aprovado e publicado contendo a visão, a missão e os objetivos organizacionais de longo prazo com seus indicadores, metas e resultados esperados.</p> <p>1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à instituição de um planejamento estratégico organizacional (minuta do planejamento, iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-lo).</p>
	<p>2. Adequação</p> <p>2.1 - Avaliar se o planejamento estratégico contempla, ao menos, objetivos, indicadores e metas e resultados esperados para a organização;</p> <p>2.2 - Verificar se o planejamento foi elaborado com participação de representantes de diversos setores da organização e aprovado pela mais alta autoridade;</p> <p>2.3 - Analisar se houve divulgação interna e externa do plano estratégico institucional (intranet, internet, videoconferência, workshops, portarias, e-mails etc.).</p>
	<p>3. Efetividade</p> <p>3.1 - Examinar se os objetivos organizacionais são perseguidos de forma adequada e consistente, por meio do acompanhamento do cumprimento dos objetivos, dos indicadores, das metas e dos resultados alcançados, com medidas de aperfeiçoamento eventualmente estabelecidas para a melhoria dos resultados.</p>

Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO 2013

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA (EXEMPLO)

Princípio 01: A Organização demonstra ter comprometimento com integridade e valores éticos.

Assinale o seu grau de concordância ou discordância com as afirmações abaixo, de acordo com a seguinte tabela:

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

Nº	Afirmação	Sua Avaliação
1	Considero que o tom ético estabelecido pela Alta Administração da nossa instituição é condizente com o nosso papel e a nossa missão perante à sociedade.	
2	Os dirigentes da minha instituição lideram pautados em integridade e posturas éticas na condução das atividades institucionais e na transmissão desses valores aos demais servidores.	
3	Considero que o tom do topo estabelecido pela Alta Administração da instituição é positivo e gera uma atmosfera de confiança mútua e de respeito às regras organizacionais.	
4	Considero que os valores e princípios éticos institucionais me foram claramente comunicados e são reforçados constantemente pelas políticas e práticas adotadas em nossa instituição.	
Nº	Afirmação	Sua Avaliação
5	Tenho clara compreensão a respeito da visão, dos valores e princípios éticos estabelecidos para a nossa instituição e os utilizo como balizas para pautar todas as minhas ações como servidor.	
6	Quando considero que qualquer ato vai de encontro aos comportamentos aceitáveis em nossa instituição, deixo isso claro, comunico ou peço conselho às instâncias apropriadas.	
7	Em nossa instituição, são muito raros os casos de transgressão à ética, como fraudes, corrupção, tráfico de influência ou uso do cargo, de informações ou bens públicos em benefício próprio.	

Fonte: Elaboração própria com base nos conceitos do COSO 2013

CHECKLIST: ANÁLISE DA AUDITORIA INTERNA (ITEM 7)

Procedimentos	Critério: Jurisprudência do TCU	S	N	N/A
1. Posição, atribuições e independência da Unidade de Controle Interno na Estrutura Organizacional e de Governança corporativa do município				
1.1 - A Unidade de Controle Interno é independente das unidades controladas e reporta-se diretamente à autoridade máxima da organização?	Jurisprudência do TCU			
1.2 - As prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno estão previstas em lei ou ato normativo do município?				
1.3 - A estrutura da carreira da UCI são adequadas para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.4 - A quantidade de pessoal da UCI são adequadas para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.5 - A competência técnica do pessoal da UCI são adequadas para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.6 - Há a designação de servidores por unidade ou por sistema administrativo do município responsáveis pela execução de procedimentos de controle específicos em apoio aos trabalhos da UCI?				
1.7 - A Administração proporciona os meios e condições necessários à participação dos controladores internos nos eventos de capacitação ofertados pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso e por outras instituições públicas ou privadas que contemplam os controladores internos no seu público-alvo?				
1.8 - A auditoria interna dispõe de adequada estrutura de recursos materiais, humanos e tecnológicos necessários ao desempenho de suas atribuições funcionais (julgamento profissional)?				
1.9 - Os controladores internos tem acesso aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atribuições?				
1.10 - A UCI desenvolve exclusivamente atividades próprias de controle e auditoria interna, em fiel observância ao princípio da segregação de funções, não executando atos de gestão ou de elaboração das normas de rotina de outras unidades?				
1.11 - A UCI avalia periodicamente as rotinas e os procedimentos de controle interno dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho do Poder Executivo				
1.12 - A UCI atua com base em planejamento anual das atividades de auditoria interna aprovadas pela autoridade máxima da organização, sem interferências e limitações na sua execução				
1.13 - Os trabalhos de auditoria interna são realizados com base em normas e manuais que regulamentam o processo de auditoria				
1.14 - A autoridade máxima da organização adotada as medidas cabíveis para a implementação das recomendações propostas pela UCI				

Fonte: Elaboração própria com base na jurisprudência do TCU

AMBIENTE DE CONTROLE

01. A alta administração estabeleceu um Código de Ética definindo normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?

- () 0 - Inexistente
- () 1 - Fraco
- () 2 - Mediano
- () 3 - Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3).

02. Foi criada uma comissão de ética na entidade para tratar os desvios em relação às normas de conduta da entidade?

- () 0 - Inexistente
- () 1 - Fraco
- () 2 - Mediano
- () 3 - Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3).

03. Há normativos que dispõem sobre sua estrutura organizacional (manual, regimento, resolução, portaria etc.) na Entidade?

- () 0 - Inexistente

- () 1 - Fraco
- () 2 - Mediano
- () 3 - Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3).

04. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma?

- () 0 - Inexistente
- () 1 - Fraco
- () 2 - Mediano
- () 3 - Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3).

05. A entidade dispõe de Auditoria Interna em sua estrutura organizacional?

- () 0 - Inexistente
- () 1 - Fraco
- () 2 - Mediano
- () 3 - Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3).

3.2 Execução

Planejada a auditoria, aplicam-se os instrumentos de avaliação, coletando evidências dos achados, desenvolvendo as constatações e documentando todo o trabalho realizado.

Para aplicar os procedimentos de auditoria e avaliar o grau de maturidade dos controles internos, a equipe de auditoria pode utilizar a seguinte **escala de eficácia dos controles internos**:

Eficácia	Situação encontrada
0 - Inexistente	Ausência completa do controle
1 - Fraco	Em desenvolvimento; informal; sem disseminação; sem aplicação; quase sempre falha
2 - Mediano	Formalizado, conhecido, aplicado, funciona; pode ser aprimorado
3 - Forte	Sem falhas detectadas; pode ser enquadrado num nível de “melhor prática”

Fonte: Elaborado pelo autor

Um controle classificado como “Forte” (3 pontos) mitiga todos os aspectos relevantes do risco. Tem um desenho adequado e funciona todas as vezes que é necessário. Para entender esse conceito, pense numa catraca eletrônica na recepção de um edifício público. É um controle de entrada e saída de pessoas. Serve para mitigar o risco de segurança.

Essa catraca seria um controle “Forte” se todas as pessoas a utilizassem sempre; se o sistema, todas as vezes, contemplasse os dados mínimos de cadastramento de usuários. Ninguém entraria ou sairia do prédio sem efetivo registro.

Agora imagine que, às vezes, alguém deixa de usar a catraca. O crachá não é reconhecido ou o porteiro deixa algum conhecido entrar sem registro. Acontece com pouca frequência, mas acontece. Esse é um controle do tipo “Mediano” (2 pontos). Há falhas que podem ser melhoradas em sua efetividade. A tecnologia é boa, ela funciona, mas pode ser melhorado.

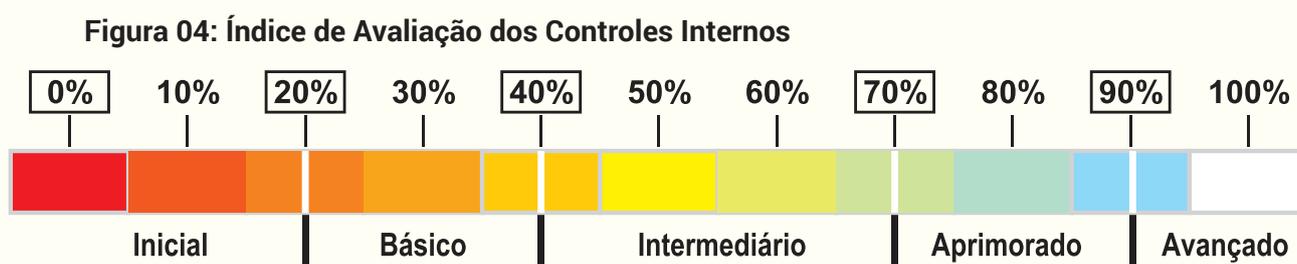
Por outro lado, a catraca poderia existir, mas ter uma tecnologia obsoleta, que torna lento o fluxo de pessoas, ou que fica inoperante com frequência, ou que as pessoas não respeitam. Muita gente entra e sai do edifício sem registro. Esse é um controle “Fraco”.

Mesmo a melhor catraca do mundo, se não for utilizada, será um controle “Fraco”. De pouco ou nada vale um controle que não mitiga riscos.

Com essa lógica, ao avaliar os controles internos, o auditor atribui uma nota ao controle.

Os instrumentos de avaliação aplicados durante a auditoria fornecem 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 dos controles internos da entidade**.

Adotamos, aqui, a escala proposta pelo TCU no Acórdão nº 568/2014–Plenário. A soma de pontos obtidos é dividida pelo total de pontos possíveis, o que resulta em um índice de Avaliação dos Controles Internos em nível de Entidade, conforme a figura:



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:

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS		
ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (COSO 2013)	AVALIAÇÃO	
	PONTOS	INTERPRETAÇÃO
Princípio 01 - A Organização demonstra ter comprometimento com integridade e valores éticos.		
1. A alta administração estabeleceu um código de ética ou códigos formais de conduta e outras políticas que comunicam normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?		
2. Existem processos para avaliar o desempenho das pessoas e das equipes em relação às normas de conduta da organização?		
3. A organização realiza periodicamente treinamentos focados em temas relacionados à integridade e valores éticos?		
4. Foi criada comissão de ética na entidade para tratar os desvios em relação às normas de conduta da entidade?		
Princípio 02 - A administração estabelece as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos.		
5. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma complementado por manual da organização (regimento interno e/ou estatuto) e outros instrumentos normativos (resoluções, portarias etc.)?		
6. As competências são adequadamente atribuídas e as responsabilidades são apropriadamente delegadas e comunicadas em todos os níveis da organização, juntamente com procedimentos efetivos para monitorar resultados (prestação de contas)?		
7. A entidade dispõe de Auditoria Interna em sua estrutura organizacional?		
8. A entidade dispõe de Ouvidoria em sua estrutura organizacional?		
Princípio 03 - A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos.		
9. A organização formaliza políticas e procedimentos estabelecendo as práticas admitidas para selecionar, desenvolver e reter colaboradores?		
10. A administração avalia as competências dos colaboradores na organização?		
11. Um programa de capacitação e treinamento regular e sistemático é adotado pela organização?		
Princípio 04 - A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos.		
12. Há mecanismos para comunicar as responsabilidades pelo controle interno a ser adotado pelos gestores e pela obrigatoriedade de prestar contas?		
13. A administração estabelece métricas, incentivos e outras recompensas aos colaboradores em razão do desempenho da entidade aplicáveis às responsabilidades em todos os níveis da organização?		
Avaliação de Riscos		
Princípio 05 - A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos.		
14. A organização adota um processo formal e sistemático de planejamento e gestão estratégica para estabelecer e gerenciar os objetivos estratégicos, incluindo a missão, a visão, os valores e compromissos da organização?		
15. Os riscos de fraudes e corrupção que afetam diretamente a capacidade da organização de realizar seus objetivos são formalmente identificados, avaliados e tratados pela organização?		
16. A organização desdobra os objetivos estratégicos em planos tático e operacional até se chegar aos objetivos no nível de atividades (divisões, processos e operações)?		
17. Juntamente à definição de objetivos, são estabelecidos padrões (indicadores, metas, resultados esperados e afins) para medir o progresso, a qualidade e o desempenho desejado das ações da entidade?		

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS		
ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (COSO 2013)	AVALIAÇÃO	
	PONTOS	INTERPRETAÇÃO
Princípio 06 - 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.		
18. A organização dispõe de uma Política de Gestão Riscos?		
Princípio 07 - A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos.		
Princípio 08 - A organização identifica e avalia mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno.		
19. A organização avalia formalmente a gestão de riscos estabelecida de modo a mantê-la atualizada em razão de mudanças significativas?		
Atividade de Controle		
Princípio 09 - A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos.		
20. As atividades de controle adotadas pela organização são abrangentes (em todos os níveis da organização) e razoáveis, relacionando-se diretamente com seus objetivos e riscos?		
21. Atribuições ou responsabilidades por atividades-chave da organização (autorização, execução, atesto/aprovação, registro e revisão) são devidamente segregadas entre diferentes colaboradores?		
Princípio 10 - A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.		
23. Há políticas e procedimentos estabelecidos e aplicados para atuar sobre os riscos em atividades relevantes para o alcance de objetivos-chave, relacionados ao cumprimento da missão e da visão da organização?		
24. A alta administração revisa periodicamente as atividades de controle para determinar sua contínua relevância e as atualiza quando necessário?		
Informação e Comunicação		
Princípio 11 - A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno.		
24. Informações relevantes para que as pessoas cumpram suas responsabilidades são identificadas e coletadas, no formato e com o detalhamento suficiente, tornando possível a condução e o controle dos planos/programas/processos/ações de forma eficiente e eficaz?		
Princípio 12 - A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle.		
25. Existe um processo definido para comunicar e disponibilizar tempestivamente as informações necessárias para que toda a equipe entenda e conduza suas responsabilidades quanto ao bom funcionamento do sistema de controle interno?		
Princípio 13 - A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno.		
26. A organização divulga em seu sítio da internet informações de interesse geral ou coletivo, em atendimento à Lei de Acesso à Informação?		
27. A organização disponibiliza canal de denúncias e de esclarecimento de dúvidas aos colaboradores, terceiros e público externo?		
Monitoramento		

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS		
ELEMENTOS DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS (COSO 2013)	AVALIAÇÃO	
	PONTOS	INTERPRETAÇÃO
Princípio 14 - A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno.		
28. O sistema de controle interno da organização é constantemente monitorado pelos gestores para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo?		
29. O sistema de controle interno da organização tem sido avaliado pela auditoria interna, TCE-MT, CGU e TCU, entre outros, para assegurar que as atividades de controle são apropriadas ao risco e funcionam conforme planejado, bem como determinar se estão presentes e em funcionamento todos os seus componentes e princípios?		
Princípio 15 - A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a alta administração.		
30. As avaliações de controle interno são adequadamente reportadas às pessoas que têm poder para determinar as ações corretivas e aos órgãos de controle, supervisão e regulamentação cabíveis?		

Fonte: Elaboração própria com base nos preceitos do COSO 2013

3.3 Relatório

Devem ser relatadas todas as deficiências significativas classificadas como “inicial”, “básico” ou “intermediário”. Contudo, a equipe poderá desenvolver achados até mesmo para as situações classificadas como “aprimorada”, desde que pretenda elaborar propostas de recomendações para melhoria do processo organizacional.

Os achados positivos, também conhecidos como boas práticas, identificados durante a etapa de execução dos trabalhos de auditoria também devem ser catalogados, pois, em trabalhos dessa natureza, esses achados assumem uma importância maior do que normalmente recebem em outros trabalhos de auditoria regular.

Assim, a inclusão de boas práticas nos relatórios de avaliação, bem como o detalhamento e a catalogação delas, constitui uma importante fonte para o desenvolvimento profissional das equipes de auditoria e para servir de base para a elaboração de propostas de ações corretivas em futuros trabalhos.

Dessa forma, os achados de auditoria mais relevantes devem compor o relatório de auditoria de avaliação de controles internos, de modo a fundamentar as conclusões e recomendações para os responsáveis da organização, com vistas a implementar um plano de ação para o aperfeiçoamento dos controles internos em nível de entidade.

Afinal, o principal objetivo da auditoria é identificar as oportunidades de melhoria dos controles internos, de modo agregar valor aos processos organizacionais e aumentar a capacidade de mitigar os riscos e contribuir para o alcance dos objetivos da entidade avaliada.

4. ANEXOS



ESTADO DE MATO GROSSO PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

PROCEDIMENTO DE AUDITORIA NÍVEL DE GOVERNANÇA PÚBLICA

I – OBJETIVOS E QUESTÕES DE AUDITORIA

Este procedimento tem por objetivo avaliar a qualidade e suficiência dos controles internos administrativos instituídos com vistas a garantir que seus objetivos estratégicos sejam atingidos, considerando os seguintes componentes do sistema de controles internos (COSO 2013):

- a. Ambiente de controle;
- b. Avaliação de risco;
- c. Atividades de controle;
- d. Informação e Comunicação;
- e. Monitoramento.

A fim de avaliar em que medida os componentes e princípios do Sistema de Controle Interno estão presentes e em efetivo funcionamento, foi definida a seguinte questão de auditoria:

1. Os componentes e princípios de Controles Internos Administrativos **em Nível de Governança Pública (Entidade)** adotados pelo município estão presentes e em efetivo funcionamento, assegurando o atingimento dos seus objetivos?

II – CONCEITOS

- a. **Controle Interno:** conjunto de atividades, planos, métodos, indicadores e procedimentos interligados, utilizado com vistas a assegurar a conformidade dos atos de gestão e a con-

correr para que os objetivos e metas estabelecidos para as unidades jurisdicionadas sejam alcançados (IN TCU nº 63/2010).

- b. Risco:** possibilidade de ocorrência de um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade (IN Conjunta CGU/MP nº 01/2016).
- c. COSO: *The Comitê of Sponsoring Organizations*** (Comitê das Organizações Patrocinadoras). É uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. O COSO se concentra em analisar o que é e para que serve o controle interno, a saber, um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da entidade. Esse processo é constituído dos 5 componentes a seguir:
 - i. Ambiente de Controle:** abrange a cultura de uma organização e a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. Os fatores do ambiente de controle compreendem a integridade e os valores éticos da organização; a estrutura organizacional e a atribuição de autoridade e responsabilidade; o processo para atrair, desenvolver e reter talentos competentes; e o rigor envolvendo as medições, os incentivos e as recompensas de desempenho, a fim de estimular a prestação de contas em relação ao desempenho;
 - ii. Avaliação de Risco:** permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização de seus objetivos, definindo forma de mensurá-los, considerando a possibilidade de ocorrência destes eventos e o seu impacto no caso de ocorrência;
 - iii. Atividades de Controle:** são as ações desenvolvidas por políticas e as atividades que contribuem para assegurar que os riscos sejam geridos, seja por acontecerem em níveis aceitáveis, pela sua mitigação ou eliminação. Esses procedimentos ocorrem em toda a organização, em todas as dimensões da instituição: áreas, funções, processos, rotinas, procedimentos, projetos, pois compreendem uma série de atividades, tais como aprovação, autorização, verificação, reconciliação e revisão do desempenho operacional, da segurança dos bens e da segregação de responsabilidades;
 - iv. Informação e Comunicação:** identificação, coleta e comunicação de informações relacionadas a atividades e eventos internos e externos, necessárias ao alcance dos objetivos da organização, bem como à efetividade das atividades por ela desenvolvidas. Essas informações devem ser transmitidas às pessoas de forma oportuna e tempestiva, de modo a permitir que cumpram suas responsabilidades adequadamente;
 - v. Monitoramento:** acompanhamento das atividades de controle da Unidade, com a finalidade de garantir que cada um dos cinco componentes de controle interno, inclusive os controles para colocar em prática os princípios de cada componente, estejam presentes e funcionando.

III – BASE NORMATIVA

- a. **Constituição Federal** de 1988: Art. 37, XXI.
- b. **Resolução nº 1.135/2008**: do Conselho Federal de Contabilidade - Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno.
- c. **COSO**: Controle Interno – Estrutura e Integrada (Estrutura e Anexos) – 2013.
- d. **Jurisprudência** dos Tribunais de Contas.
- e. **IN Conjunta CGU/MP nº 01/2016**.

IV – OPERACIONALIZAÇÃO

A – LEVANTAMENTO DE DOCUMENTAÇÃO

Solicitar, formalmente, (por meio de Solicitação de Auditoria) os seguintes documentos e informações necessários para realização dos trabalhos.

1) SISTEMA DE CONTROLE INTERNO – NÍVEL DE ENTIDADE

(I) AMBIENTE DE CONTROLE

Integridade e Valores Éticos

- a. Código de Ética profissional devidamente formalizado e aprovado pela alta administração, acompanhado da política de gestão da ética;
- b. Instrumentos de divulgação relacionados ao código de ética (termo de conhecimento e adesão pelos colaboradores, campanhas, palestras, citações em normativos internos etc.);
- c. Portaria de designação da Comissão de Ética, documentação e registros que indicam o funcionamento da Comissão de Ética na instituição;
- d. Metas e indicadores, tais como índices de treinamentos concluídos, resultados das atividades de monitoramento, problemas e violações relatados, casos de assédio, denúncias reportadas à entidade, tendências nas reclamações de clientes, pesquisas etc.);
- e. Processos administrativos finalizados nos últimos 2 (dois) exercícios e que concluíram pela responsabilidade dos colaboradores em casos de violação de normas de ética e integridade;
- f. Listas de presença, certificados, fotos ou vídeos das aulas, materiais didáticos utilizados, relação de alunos que concluíram cursos em ambientes virtuais etc., comprovando treinamento em gestão da ética;
- g. Informar se existem sistema informatizado para tratamento de dúvidas éticas dos servidores, dúvidas sobre conflitos de interesses etc.

Estrutura Organizacional e de Governança

- h. Regulamento da entidade, regimento interno e organograma geral devidamente formalizados e aprovados pela alta administração;

- i. Relatórios de monitoramento e/ou acompanhamento do cumprimento das deliberações da Alta Administração do TRT.
- j. Informar se existe, na estrutura organizacional, uma Ouvidoria, Auditoria/Controle Interno e Corregedoria.

Políticas e Práticas de Recursos Humano

- k. Manuais na área de gestão de pessoas, normativos internos que estabeleçam requisitos adequados de conhecimento, experiência (habilidades) e atitudes (integridade) para as contratações de seu pessoal; registro de feedback, aconselhamento e sugestões de melhoria sobre o desempenho dos funcionários;
- l. Política de Formação Gerencial ou Plano de Desenvolvimento de Competências;
- m. Programa Interno de Desenvolvimento de Lideranças e Futuros Líderes;
- n. Pesquisa Anual de Clima Organizacional;
- o. Realização de pesquisa de antecedentes, quando da contratação de novos servidores etc.
- p. Plano Anual de Capacitação, folha de presença de capacitação, normativos internos de avaliação de desempenho, aplicação de testes depois (ou antes e depois) das capacitações; registros de entrevistas após os treinamentos; ou a avaliação de possíveis melhoras de desempenho (individual ou institucional) após a realização dos treinamentos;

(II) AVALIAÇÃO DE RISCO

- a. Planejamento estratégico organizacional formalmente instituído, acompanhado de seus anexos.
- b. Documentos comprobatórios de divulgação do planejamento: cartazes, informativos internos (intranet) e/ou externos (internet).
- c. Painel e/ou relatórios de acompanhamento, ou documento equivalente, que descreva o monitoramento do planejamento estratégico (objetivos, indicadores, metas e resultados alcançados, etc.). Documentos do planejamento estratégico institucional, planejamento tático e operacional, peças de divulgação do planejamento, cartazes, intranet, internet, painel de indicadores de acompanhamento dos objetivos, indicadores e metas, etc.
- d. Indicadores com fórmula de cálculo e respectivo departamento responsável pela medição, painel de indicadores operacionais, estudo do impacto desses indicadores no desempenho institucional, etc.
- e. política corporativa de gestão de riscos, acompanhada de seu detalhamento por meio de ato normativo (plano de gestão de riscos, metodologia de gestão de riscos, Instrução Normativa, etc); matriz de riscos implementada na organização (em níveis estratégico e operacional); estudos voltados à gestão de riscos;
- f. Ato de criação do comitê de gestão de riscos na organização ou outra estrutura criada para tal finalidade;

(III) ATIVIDADES DE CONTROLE

- a. Políticas e procedimentos de Controle Interno formalmente definidos (Manual de Rotinas Internas e Procedimentos de Controle) para os sistemas administrativos da Organização (Licitações, Contratos, Pessoal, Contabilidade, Frotas etc.);
- b. Informar se os controles internos implementados decorrem do processo de mapeamento dos riscos da organização.

(IV) INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

- a. Ato de regulamentação/Normalização da Lei de Acesso à Informação, se houver;
- b. Canais formalmente estabelecidos e divulgados para recebimento de denúncias, tanto para o público interno quanto externo, com a devida proteção à identidade do denunciante, a ser mantida sob reserva, se este assim o desejar, bem como relatórios de acompanhamento/monitoramento das atividades deste setor;
- c. Plano de Comunicação e Consulta do TRT, se houver.

(V) MONITORAMENTO

- a. Documentos/registros de monitoramento do controle interno realizado pelos gestores, se houver.

B – VERIFICAÇÃO DAS CONFORMIDADES

As técnicas mais utilizadas em avaliações de controles internos são entrevista, observação direta e exame documental. Por conseguinte, os instrumentos para aplicá-las configurar-se-ão como Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI), Roteiros de Entrevistas, Roteiros de Verificação e Procedimentos para Exames Documentais.

Sem prejuízo de outras técnicas de avaliação de controles internos, recomenda-se a utilização do QACI, *check-list* de análise da Controladoria, Ouvidoria e Lei de Acesso à Informação, questionário de pesquisa e extrato de entrevistas, produzidos para orientar o desenvolvimento dos trabalhos e servir de papéis de trabalho, os quais se encontram disponíveis à equipe de auditoria.

B.1 – APLICAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO

De posse dos documentos disponibilizados pelos gestores da prefeitura, em atendimento à Solicitação de Auditoria encaminhada previamente, e após entrevista com servidores responsáveis pelo processo (utilizando o QACI como roteiro), com objetivo de conhecer as rotinas e controles internos existentes em nível de entidade, a equipe deverá aplicar os teste de auditoria para avaliar a qualidade desses controles instituídos, especialmente quanto à sua **existência, adequação e eficácia** operacional.

Os procedimentos constantes da segunda coluna da tabela a seguir têm por objetivo auxiliar a equipe na análise dos controles, mas não possuem caráter exaustivo, ou seja, caso a equipe deseje realizar outras verificações, deve fazê-lo, atentando para o objetivo dos trabalhos.

Além disso, os itens serão confirmados por exame documental, *check-list*, questionário de pesquisa e entrevista de entrevista com os gestores, conforme procedimentos demonstrados a seguir:

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS – NÍVEL DE GOVERNANÇA	
<p>1. A alta administração estabeleceu um Código de Ética definindo normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0)</p> <p>1.1 - Verificar junto aos gestores da área de Gestão de Pessoas se a entidade dispõe de iniciativas para a formalização de códigos de ética ou de conduta e outras políticas relacionadas à ética coerentes com as atividades específicas da instituição (minuta do código, atas de reunião e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).</p> <p>2. Adequação (Subsídio para responder os itens 1 e 2)</p> <p>2.1 - 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;</p> <p>2.2 - Analisar o Código de Ética/Conduta e verificar se o seu conteúdo contempla:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) valores e princípios relacionados com a ética e a integridade; b) condutas permitidas e proibidas; c) proibição de práticas de fraude e corrupção, inclusive transnacional, quando aplicável; d) orientações sobre a prevenção do conflito de interesses e vedações relacionadas ao tema; e) medidas disciplinares para o descumprimento de normas éticas; f) utilização do canal de denúncias. <p>Obs.: O código de ética ou outras políticas de gestão da ética devem versar sobre os seguintes temas:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) recebimento e oferecimento de hospitalidade, brindes e presentes, contendo as proibições aplicáveis a seus colaboradores, de acordo com os preceitos da Lei nº12.813/2013 (política de prevenção de conflito de interesses); (ii) à prevenção da ocorrência de atos de corrupção (ativa ou passiva) ou fraudes; (iii) à prevenção do nepotismo na indicação de funções de confiança e cargos comissionados e na contratação de terceiros; (iv) à realização de patrocínios e doações filantrópicas; (v) à prevenção de conflitos de interesse no relacionamento com agentes de outras instituições públicas (política de prevenção de conflito de interesses); e (vi) à prevenção de conflitos de interesses entre os interesses privados de seus colaboradores e o interesse público (política de prevenção de conflito de interesses). <p>2.3 - Verificar se o código de ética foi escrito em linguagem e idioma acessíveis aos diferentes públicos e está disponível na intranet/internet;</p> <p>2.4 - Examinar as comunicações e outros instrumentos de divulgação relacionados aos códigos e à política de gestão de ética (termo de conhecimento e adesão pelos servidores, campanhas, palestras, envio aos diferentes grupos de interesse, citações em documentos e normas internos etc.) para verificar se estão adequadamente comunicados;</p> <p>2.5 - Verificar se existe sistema informatizado para tratamento de dúvidas éticas dos servidores, dúvidas sobre conflito de interesses, a exemplo do SECI, com indicação de instância responsável pelo acompanhamento e avaliação;</p> <p>2.6 - Avaliar se o código de ética e de conduta disciplina a participação em eventos externos por parte dos membros do conselho ou colegiado superior, e servidores em geral, quando tais eventos são promovidos pelo setor privado;</p> <p>2.7 - Estão estabelecidos controles para reduzir a ocorrência de desvios éticos e de conduta por parte da alta administração e servidores em geral?</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)</p> <p>3.1 - Verificar se os colaboradores e o público externo têm ciência de que a entidade adota um código de ética e são incentivados a conhecerem e utilizarem o documento.</p>

<p>2. Foi criada comissão de ética na entidade para tratar os desvios em relação às normas de conduta da entidade?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder os item 0) 1.1 - 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.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 1 e 2) 2.1 - Avaliar se a comissão de ética da entidade dispõe de condições humanas, materiais, financeiras e tecnológicas necessárias à sua atuação. Pode ser realizada entrevista com o responsável; observação in loco do espaço físico e equipamentos; comparação entre a quantidade de funcionários do setor, as atribuições da área (formalizadas ou não) e a quantidade total de funcionários da entidade; 2.2 - Verificar no organograma e/ou no regimento interno, ou documento equivalente, se a comissão de ética se reporta ao mais alto nível hierárquico da entidade (1º do art. 7º do Decreto nº 6.029/2007); 2.3 - Avaliar na política de gestão de ética, bem como nas competências definidas, se a atuação da comissão de ética abrange todas as suas unidades (regionais, unidades descentralizadas etc.); 2.4 - Analisar se a corregedoria instaurou, nos últimos dois anos, processos para apurar possíveis violações ao código de ética e de conduta por parte de membros da alta administração e servidores.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar a atuação da Comissão de Ética no exercício auditado, por meio de análise de documentação e registros que indicam o seu funcionamento na instituição, nos termos previstos nos Decretos 1.171/94, XVIII, XXII e demais disposições do Dec. 6.029/2007; 3.2 - Verificar se a comissão de ética consegue adotar/recomendar medidas necessárias à adequação à legislação e normas éticas, à mitigação dos riscos e à promoção da ética, ainda que estas medidas representem mudanças de rotinas, ou mesmo gerem impacto financeiro às demais áreas da entidade; 3.3 - Verificar, em relação aos processos administrativos finalizados nos últimos 2 (dois) exercício e que concluíram pela responsabilidade dos colaboradores, em casos de violação de normas de ética e integridade, se houve a aplicação das medidas disciplinares indicadas nos processos.</p>
<p>3. A organização realiza periodicamente treinamentos focados em temas relacionados à integridade e valores éticos?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Verificar se o plano de capacitação existente conta com treinamentos que inclui temas relacionados à ética e à integridade. Assuntos relacionados à ética e integridade incluem itens específicos do código de ética, conduta ética nos negócios e na realização e acompanhamento de contratações; prevenção da ocorrência de conflitos de interesse; relacionamento com os demais agentes públicos; corrupção ativa e passiva; gestão de riscos e de fraude; utilização do canal de denúncias, dentre outros.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Avaliar se esses treinamentos contemplaram colaboradores de várias áreas da organização, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes, a partir da existência de listas de presença, certificados, fotos ou vídeos das aulas, materiais didáticos utilizados, relação de alunos que concluíram cursos em ambientes virtuais etc; 2.2 - Analisar se a entidade prevê que a participação nos treinamentos pode ser utilizada como critério em avaliações de desempenho; se são eventos de participação obrigatória; e se as capacitações ocorrem em horários e locais que facilitem a participação do público visado, inclusive na modalidade à distância; 2.3 - Verificar se foram realizados, nos últimos dois exercícios, treinamentos em temas relacionados à ética e integridade para terceiros, tais como consultores, contratados, intermediários etc.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se a entidade utiliza ferramentas para avaliar a efetividade dos treinamentos relacionados à ética e integridade (retenção e compreensão das informações) tais como a aplicação de testes depois (ou antes e depois) das capacitações; entrevistas após os treinamentos; ou a avaliação de possíveis melhoras na aplicação das políticas e procedimentos, após a realização dos treinamentos.</p>

AValiação DE CONTROLES INTERNOS – NÍVEL DE GOVERNANÇA

<p>4. Existe processo definido para avaliar o desempenho dos colaboradores e das equipes em relação às normas de conduta da entidade?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Verificar se existe um conjunto de indicadores (por exemplo índices de treinamentos concluídos, resultados das atividades de monitoramento, casos de assédio, denúncias reportadas à entidade, tendências nas reclamações de clientes, pesquisas etc) para identificar problemas e tendências relacionadas às normas de conduta da organização, inclusive prestadores de serviços terceirizados.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Avaliar se esses indicadores são adequados para atividade da organização avaliada; 2.2 - Verificar se foram estabelecidos mecanismos de monitoramento e avaliação do cumprimento do código de ética.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se as informações originadas dos indicadores estabelecidos têm sido utilizadas para aprimoramento das normas de ética e integridade da entidade.</p>
<p>5. A alta administração está adequadamente constituída, estruturada, atuante e desenvolvendo suas missões, competências e atribuições?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Verificar se existe um Comitê de Governança, Riscos e Controles na estrutura organizacional; 1.2 - Verificar se todos os cargos da alta administração (titulares e substitutos) da entidade estão formalmente preenchidos de acordo com as regras e critérios dispostos em seu regulamento. Obs.: Conforme disposto no Acórdão do TCU nº 2.622/2015 – Plenário, entende-se por alta administração o grupo de pessoas que dirige a organização em nível estratégico, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none">• nos ministérios, o ministro de estado e secretários diretamente subordinados;• nas autarquias e agências, os diretores-presidentes e os diretores (ou equivalentes);• nas universidades, os reitores e pró-reitores;• nas empresas públicas e sociedade de economia mista, o presidente e diretores. <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Examinar as atas, relatórios e outros documentos para avaliar se alta administração, de fato, supervisiona e avalia a gestão, por meio dos seguintes atos, por exemplo:</p> <ul style="list-style-type: none">a) supervisiona a definição e a aplicação das normas de conduta da organização (integridade e valores éticos da alta administração e dos colaboradores com funções equivalentes);b) acompanha o desempenho a partir dos objetivos definidos, riscos inerentes e resultados alcançados em confronto com as metas definidas;c) analisa e discute as informações relacionadas à realização dos objetivos da entidade;d) incentiva a gestão baseada em riscos, garantindo que sejam mapeados e mitigados os riscos relevantes da entidade, por meio de atividades de controle em áreas de risco significativo;e) expede orientações à média gerência com vistas a contribuir com o alcance dos objetivos, bem como direcionar os rumos da entidade com a correção das fragilidades, se for o caso;f) demais funções previstas no art. 23, da IN CGU/MP 01/2016). <p>2.2 - Verificar se a alta administração instituiu mecanismos, instâncias e práticas de governança, a exemplo de:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) formas de acompanhamento de resultados;(ii) soluções para melhoria do desempenho da organização;(iii) instrumentos de promoção do processo decisório fundamentado em evidências (Decreto nº 9.203/2017). <p>2.3 - Avaliar se foi implantado Comitê interno de governança ou atribuído as competências desse comitê a colegiado já existente;</p> <p>2.4 - Verificar se existe publicação das atas e resoluções do Comitê de Governança no sítio eletrônico, ressalvado o conteúdo sujeito a sigilo.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento ou documento equivalente, examinar se a alta administração monitora as deliberações expedidas em ata, contribuindo, assim, para:</p> <ul style="list-style-type: none">a) a realização dos objetivos referentes à eficiência das operações;b) a melhoria da qualidade de bens e serviços ofertados;c) assegurar o cumprimento das leis e normas pertinentes;d) assegurar o cumprimento das orientações expedidas.

6. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma complementado por manual da organização (regimento interno) ou instrumentos normativos (resoluções, portarias, etc.) estabelecendo competências, atribuições e responsabilidades das unidades organizacionais e dos cargos que a compõem?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

- 1.1 - Verificar se a entidade dispõe de organograma preciso, mostrando as áreas-chave da organização e são acessíveis aos servidores;
- 1.2 - Examinar se existem normativos que dispõem sobre sua estrutura administrativa (manual, regimento, resolução, portaria etc.), incluindo a forma de hierarquia criada (secretarias, setores, departamentos), suas atribuições e responsabilidades;
- 1.3 - Examinar se a estrutura organizacional está apropriadamente descentralizada, dada a natureza de suas operações, e se a alta administração articulou claramente as considerações, além dos fatores levados em conta para equilibrar o grau de centralização versus descentralização.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

- 2.1 - Analisar se a estrutura organizacional é apropriada para o porte e as atividades da organização e se sua concepção favorece a execução dos objetivos e metas, de modo suficiente para dar cumprimento à sua missão e visão;
- 2.2 - Analisar se o organograma e os normativos que dispõem sobre a estrutura organizacional estão devidamente atualizados (no máximo há dois anos) e disponíveis a todos os interessados;
- 2.3 - Avaliar se existe na estrutura organizacional uma Auditoria Interna/Secretaria de Controle Interno; Ouvidoria e Corregedoria, aplicando checklist para avaliar sua efetividade.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

- 3.1 - Verificar se a estrutura organizacional contribui efetivamente para o alcance dos objetivos fixados pela organização.

7. As competências são adequadamente atribuídas e as responsabilidades são apropriadamente delegadas e comunicadas em todos os níveis da organização, juntamente com procedimentos efetivos para monitorar resultados (prestação de contas)?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

- 1.1 - Verificar se as delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades. Para isso, solicitar as portarias de delegação de competências (ou política de delegação e reserva de competência, se houver) e examinar se elas definem claramente as responsabilidades dos agentes que receberam delegação. Se houver portaria de delegação de competências, verificar se houve estabelecimento de limite de alçada (por exemplo limite de valor para homologação de processo licitatório, autorização de pagamento, etc.).

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

- 2.1 - Avaliar se a delegação ocorreu somente no grau necessário para realização dos objetivos da entidade e se foram estabelecidos controles internos para monitorar os atos delegados.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

- 3.1 - Examinar se a delegação de autoridade e competência permitem que a administração e outros funcionários tomem decisões de acordo com as diretrizes da organização para realizar os objetivos da entidade.

8. A Organização dispõe de uma Unidade de Controle Interno em sua estrutura organizacional?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

- 1.1 - Verificar se a entidade dispõe de auditoria interna formalmente instituída.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

- 2.1 - Aplicar checklist de avaliação da auditoria interna.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

- 3.1 - Examinar se os controles internos da entidade já foram alterados ou aperfeiçoados em decorrência das atividades de avaliação de controles internos realizadas pela Auditoria Interna.

9. A Organização dispõe de uma Ouvidoria em sua estrutura organizacional?

- 1. Existência (Subsídio para responder o item 0)**
1.1 - Verificar se a entidade dispõe de auditoria interna formalmente instituída.
- 2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)**
2.1 - Aplicar checklist de avaliação da Ouvidoria.
- 3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)**
3.1 - Examinar se a relação da Administração Pública com a sociedade está acontecendo e se tem contribuído para o fortalecimento do controle social.

10. A organização formaliza políticas e procedimentos estabelecendo as práticas admitidas para selecionar, desenvolver e reter colaboradores?

- 1. Existência (Subsídio para responder o item 0)**
1.1 - Examinar se a organização dispõe políticas e procedimentos, normas ou critérios para selecionar, desenvolver e reter colaboradores, com ênfase em nível educacional, experiência, habilidades e comportamento ético;
1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da área de Gestão de Pessoas se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à instituição de políticas de gestão de pessoas nos moldes descritos acima (minuta da política e/ou documento equivalente que demonstre a intenção de institucionalizá-las).
- 2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)**
2.1 - Verificar se são realizados procedimentos de revisão de antecedentes dos servidores antes da assunção de tais funções;
2.2 - Avaliar se as políticas e procedimentos dispõe sobre:
 - a) Seleção:** a organização deve estabelecer requisitos adequados de conhecimento, experiência (habilidades) e atitudes (integridade) para as contratações de seu pessoal;
 - b) Promoções, recompensas e rotatividade:** devem estar atreladas à avaliação de desempenho e ao nível de capacitação alcançado pelo servidor;
 - c) Sanção:** medidas disciplinares devem ser adotadas, quando cabíveis, para transmitir rigorosamente a ideia de que desvios não são tolerados.
- Exemplos de políticas e procedimentos:**
 - i) Política de Formação Gerencial ou Plano de Desenvolvimento de Competências;
 - ii) Programa Interno de Desenvolvimento de Lideranças e Futuros Líderes;
 - iii) Plano de sucessão para as ocupações críticas;
 - iv) Planejamento da força de trabalho (quantidade de pessoal por unidade organizacional ou por processo de trabalho);
 - v) Definição de competências e características para o exercício de cargos em comissão devidamente mapeadas e divulgadas;
 - vi) Identificação das lacunas de competências da organização;
 - vii) Pesquisa Anual de Clima Organizacional;
 - viii) Realização de pesquisa de antecedentes, quando da contratação de novos servidores;
 - ix) Definição de perfis profissionais desejados para cada ocupação ou grupo de ocupações de colaboradores (área finalística, gestão de contratações, gestão de pessoas, tecnologia da informação, etc.);
 - x) Existência de regras e controles formalmente definidos para a contratação de servidores, terceirizados, comissionados e estagiários;
 - xi) Programa de Qualidade de Vida no Trabalho etc.
- 3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)**
3.1 - Examinar se, na prática, as políticas e procedimentos instituídos, descritos acima, têm sido aplicados e contribuído para a efetividade nas atividades da organização;
3.2 - Avaliar o nível de maturidade da Organização no IGOV - Pessoas do TCU para verificar a efetividade na gestão de recursos humanos.

11. A administração avalia as competências dos colaboradores na organização?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

1.1 - Verificar junto aos gestores da área de Gestão de Pessoas se a organização dispõe de uma política de avaliação de desempenho dos colaboradores (estabelecimento de metas de desempenho individuais e/ou de equipes alinhadas com as metas das unidades) e prestadores de serviços (acordo de nível de serviços). A Avaliação de desempenho deve ser ligada às metas e aos objetivos definidos no plano estratégico da organização e em seus desdobramentos. Os funcionários devem receber feedback, aconselhamento e sugestões de melhoria sobre seu desempenho.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

2.1 - Avaliar se a política estabelecida é adequada para o tamanho e porte da organização e se as avaliações de desempenho estão ligadas às metas e aos objetivos definidos no plano estratégico do órgão;

2.2 - Avaliar a periodicidade da avaliação de desempenho de todos os níveis hierárquicos da entidade (no máximo a cada 2 dois anos);

2.3 - Avaliar se a entidade vincula todas as promoções e progressões na carreira ao resultado da avaliação de desempenho;

2.4 - Verificar se a avaliação abrange o desempenho dos gestores da área finalística, gestão de contratações, pessoas e Tecnologia da Informação;

2.5 - Verificar se a organização estabelece metas de desempenho individuais e/ou de equipes vinculadas ao plano da unidade;

2.6 - Analisar se a organização realiza formalmente a avaliação de desempenho individual, com atribuição de nota ou conceito, tendo como critério de avaliação o alcance das metas previstas no plano da Unidade;

2.7 - Verificar se os avaliadores identificam e documentam as necessidades individuais de capacitação durante o processo de avaliação de desempenho dos seus subordinados.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - Examinar se são adotadas medidas corretivas para os casos de baixo desempenho detectado no processo de avaliação de desempenho e se a entidade executa programa de premiação (reconhecimento por alto desempenho) alinhado às metas organizacionais e com os interesses dos colaboradores;

3.2 - Avaliar o nível de maturidade da Organização no IGOV - Pessoas do TCU para verificar a efetividade na gestão de recursos humanos.

12. Um programa de capacitação e treinamento regular e sistemático é adotado pela organização, atrelado à realização dos objetivos estratégicos e planos estabelecidos?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

1.1 - Verificar se foi criado um programa de capacitação que inclui orientações para novos servidores e treinamento contínuo para todos os servidores;

1.2 - Diante da inexistência, verificar, junto aos gestores da área de Gestão de Pessoas, se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à instituição de programa de capacitação e treinamento (minuta da programa e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-las).

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

2.1 - Avaliar se esses treinamentos contemplam colaboradores de várias áreas da organização, tais como novos servidores, pessoal da área operacional e administrativa, dirigentes e alta administração e gerentes;

2.2 - Analisar se a entidade prevê que a participação nos treinamentos pode ser utilizada como critério em avaliações de desempenho; se são eventos de participação obrigatória; e se as capacitações ocorrem em horários e locais que facilitem a participação do público visado;

2.3 - Verificar se a organização identifica e documenta as necessidade individuais de capacitação.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - Examinar se a entidade utiliza ferramentas para avaliar a efetividade dos treinamentos realizados (retenção e compreensão das informações) tais como a aplicação de testes depois (ou antes e depois) das capacitações; pesquisas de satisfação após os treinamentos; ou a avaliação de possíveis melhoras na aplicação das políticas e procedimentos, após a realização dos treinamentos, e a avaliação da contribuição das ações educacionais realizadas para o resultado da organização, como contribuição para redução dos custos, melhoria do clima organizacional, aumento de produtividade, satisfação dos clientes, etc;

3.2 - Avaliar o nível de maturidade da Organização no IGOV - Pessoas do TCU para verificar a efetividade na gestão de recursos humanos.

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS – NÍVEL DE GOVERNANÇA

<p>13. A organização adota um processo formal e sistemático de planejamento e gestão estratégica para estabelecer e gerenciar os objetivos estratégicos, incluindo a missão, a visão, os valores e compromissos da organização?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Examinar se a entidade detém o planejamento estratégico organizacional, aprovado e publicado contendo a visão, a missão e os objetivos organizacionais de longo prazo com seus indicadores, metas e resultados esperados; 1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à instituição de um planejamento estratégico organizacional (minuta do planejamento, iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção de institucionalizá-lo).</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Avaliar se o planejamento estratégico contempla, ao menos, objetivos, indicadores e metas e resultados esperados para a organização; 2.2 - Verificar se o planejamento foi elaborado com participação de representantes de diversos setores da organização e aprovado pela mais alta autoridade; 2.3 - Analisar se houve divulgação interna e externa do plano estratégico institucional (intranet, internet, videoconferência, workshops, portarias, emails etc); 2.4 - Verificar se a estratégia da organização está atualizada.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se os objetivos organizacionais são perseguidos de forma adequada e consistente, por meio do acompanhamento do cumprimento dos objetivos, dos indicadores, das metas e dos resultados alcançados, com medidas de aperfeiçoamento eventualmente estabelecidas para a melhoria dos resultados.</p>
<p>14. A organização desdobra os objetivos estratégicos em planos tático e operacional até se chegar aos objetivos no nível de atividades (divisões, processos e operações)?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Examinar se a entidade detém os planos tático e operacional, aprovado e publicado contendo os desdobramentos do planejamento estratégico até as ações propriamente ditas; 1.2 - Diante da inexistência, verificar, junto aos gestores da alta administração, se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à instituição dos planos tático e operacional (minutas dos planos, iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção de institucionalizá-lo).</p> <p>2. Adequação (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Verificar se os objetivos estratégicos são desdobrados em níveis táticos e operacionais, até chegar aos objetivos em nível de atividades (divisões, processos e operações); 2.2 - Avaliar se a organização estabeleceu objetivos, indicadores e metas para a gestão de contratações, gestão de pessoas e gestão de Tecnologia da Informação; 2.3 - Verificar se as ações da entidade estão amarradas aos objetivos institucionais, indicadores, metas e resultados esperados estabelecidos no planejamento estratégico; 2.4 - Analisar se a organização divulga os objetivos, indicadores e metas para a gestão de contratações, gestão de pessoas e gestão de tecnologia da informação.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se os objetivos organizacionais são perseguidos de forma adequada e consistente, por meio do acompanhamento do cumprimento dos objetivos, dos indicadores, das metas e dos resultados alcançados, com medidas de aperfeiçoamento eventualmente estabelecidas para a melhoria dos resultados.</p>
<p>15. Juntamente com a definição de objetivos, são estabelecidos padrões (indicadores, metas, resultados esperados e afins) para medir o progresso, a qualidade e o desempenho desejado das ações da entidade?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Verificar se a entidade estabeleceu padrões para medir o desempenho desejado, tais como indicadores de desempenho; 1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à definição de padrões de desempenho e indicadores (iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção de institucionalizá-los).</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Verificar se os padrões estabelecidos foram elaborados com participação de representantes de diversos setores da organização e aprovado pela mais alta autoridade; 2.2 - Verificar se é divulgado interna e externamente para conhecimento dos cidadãos, exceto nos aspectos formalmente declarados sigilosos ou restritos; 2.3 - Avaliar se há acompanhamento periódico do alcance das metas estabelecidas, para correção de desvios 2.4 - Analisar se existe divulgação interna e externa do alcance das metas, ou dos motivos de não as ter alcançado.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se os padrões e indicadores são perseguidos de forma adequada e consistente, por meio de um acompanhamento por parte da alta administração (relatórios, exposição de motivos dos gestores diretos).</p>

<p>16. A organização dispõe de uma Política de Gestão Riscos?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1) 1.1 - Examinar se existe uma política corporativa de gestão de riscos aprovada pela alta administração e/ou algum estudo e/ou iniciativas da alta administração, pelo menos em relação às áreas mais relevantes (planejamento, gestão econômico-financeira e controle interno), com vistas a identificar os riscos, avaliá-los e tratá-los; 1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à gestão de riscos (iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2) 2.1 - Avaliar se a política corporativa de gestão de riscos aborda os seguintes aspectos: a) Objetivos organizacionais com relação à gestão de riscos; b) Integração da gestão de riscos a processos e políticas organizacionais; c) Responsabilidades para gerenciar riscos; d) Diretrizes sobre como riscos devem ser identificados, avaliados, tratados e monitorados; e) Consultas e comunicação com partes interessadas internas e externas sobre assuntos relacionados a risco; f) Diretrizes para a medição do desempenho da gestão de riscos; g) Compromisso de analisar criticamente e melhorar a política e a estrutura da gestão de riscos em resposta a um evento ou mudança nas circunstâncias. 2.2 - Analisar se política de gestão de riscos é comunicada e está disponível a todos na organização (intranet, internet, videoconferências, workshops, portarias, e-mails, etc.); 2.3 - Verificar se existe uma estratégia para assegurar compreensão uniforme, na organização, dos conceitos e da terminologia utilizadas em questões de risco; 2.4 - Avaliar se a política corporativa de gestão de riscos foi desdobrada em um plano de gestão de riscos ou outros instrumentos normativos, procedimentos operacionais, etc., estabelecendo diretrizes claras para identificação, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos; e 2.5 - Analisar se houve criação de estrutura de governança para a gestão de riscos, tais como comitê de gestão de riscos, gerência/departamento de riscos, gerência/departamento de controles internos, etc.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - A partir dos relatórios e/ou documentos equivalentes, examinar se a política de gestão de riscos tem contribuído para: a) a realização dos objetivos relativos ao gerenciamento de projetos; b) a realização dos objetivos referentes à eficiência das operações; c) a realização dos objetivos referentes à melhoria da governança; d) a realização dos objetivos relativos à reputação da organização; e) a melhoria da qualidade de bens e serviços ofertados; e f) assegurar o cumprimento das leis e normas pertinentes.</p>
<p>17. A organização avalia continuamente a gestão de riscos estabelecida de modo a mantê-la atualizada em razão de mudanças significativas?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Examinar se existe uma estratégia para assegurar que novas atividades decorrentes de mudanças significativas (ambiente regulatório, econômico, físico, mudanças no modelo de negócios, na alta administração da organização, etc.) sejam avaliadas quanto a risco e incorporadas ao processo de gestão de riscos. Essa estratégia pode estar presente em políticas e procedimentos, matriz de risco, relatório, normativo interno etc; 1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à gestão de riscos (iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Verificar se a avaliação de risco é atualizada periodicamente (entre 1 e 2 anos), considerando as mudanças de origem interna e externa. Observar se existe algum normativo que estabeleça o escopo e a periodicidade das atualizações; 2.2 - Analisar se existem parâmetros definidos para a escolha das ações de aceitar, transferir, evitar ou mitigar os riscos decorrentes de mudanças significativas; 2.3 - Verificar se a os novos riscos decorrentes de mudanças significativas são comunicados e estão disponíveis a todos na organização (intranet, internet, videoconferências, workshops, portarias, e-mails, etc.).</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documentos equivalentes encaminhados, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as respostas a riscos adotadas foram ou não efetivas.</p>

<p>18. Os riscos de fraudes e corrupção que afetam diretamente a capacidade da organização de realizar seus objetivos são identificados, avaliados e tratados pela organização?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1) 1.1 - Examinar se a política corporativa de gestão de riscos contempla os riscos relacionados à fraude e corrupção (riscos de integridade) que podem afetar a realização de seus objetivos; 1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas ao combate à fraude e à corrupção, por meio de documentos.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2) 2.1 - Verificar se os riscos de fraudes e corrupção (integridade) foram identificados, bem como suas causas e consequências potenciais. 2.2 - Analisar se existem parâmetros definidos para a escolha das ações de aceitar, transferir, evitar ou mitigar os riscos de fraude e corrupção analisados. 2.3 - Caso a Unidade tenha aderido ao PROFIP, avaliar se as ações propostas no termo de adesão foram adotadas. 2.4 - Avaliar se houve a implantação de um programa de integridade na organização, estruturado nos eixos definidos no art. 19, do Decreto nº 9.203/2017. 2.5 - Verificar se a organização possui sistema que gera automaticamente indicadores de situações de fraude e corrupção (red flags) 2.6 - Analisar se as situações sinalizadas pelos indicadores do tipo red flags são avaliadas e tratadas automaticamente 2.7 - Verificar se há indicação de unidade formalmente responsável pelo acompanhamento e gestão do programa de integridade. 2.8 - Analisar se há divulgação para o público interno e externo 2.9 - Checar se os riscos de integridade são identificados e mapeados, se estão estabelecidas medidas de tratamento dos riscos para a integridade e se estão implementadas medidas de monitoramento contínuo do programa de integridade.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documento equivalente, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as respostas a riscos de fraudes e corrupção adotadas foram ou não efetivas (Programa de Integridade); 3.2 - Examinar se os gestores responsáveis pelos atos decorrentes de fraude e corrupção, eventualmente detectados, foram responsabilizados mediante sindicância e/ou procedimento administrativo disciplinar, bem como se outras medidas aplicáveis foram adotadas, a depender do caso.</p>
<p>19. Atribuições ou responsabilidades por atividades-chave da organização (autorização, execução, atesto/aprovação, registro e revisão) são devidamente segregadas entre diferentes colaboradores?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Examinar se existem políticas e procedimentos definidos em manuais, fluxogramas de processos relevantes das áreas de planejamento, gestão econômico-financeira e controle interno, por exemplo; 1.2 - Examinar se existem normativos (regulamento e/ou regimento) quem detalham com clareza as atribuições de todos os setores da entidade, bem como estabelecem atividades de controle, a partir da política corporativa de gestão de riscos, por exemplo; 1.3 - Examinar se a entidade adota fichas e/ou check-lists de atividades, principalmente em processos relevantes das áreas de planejamento, gestão econômico-financeira e controle interno, por exemplo.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Examinar as políticas e procedimentos estabelecidos asseguram a separação entre funções e atividades consideradas incompatíveis, tais como autorização, execução, controle e registro (ex.: verificar a existência de segregação entre as funções de cadastro recebimento/análise de documentação e registros nos sistemas e de elaboração da folha de pagamento; segregação de função entre pregoeiro e fiscal de contrato; segregação de função entre as atividades de compra, recebimento, guarda e controle de materiais, etc.); A segregação de funções ou atividades é um princípio básico de controle interno essencial para a sua efetividade. Consiste na separação de atribuições ou responsabilidades entre diferentes pessoas em funções ou atividades-chave de autorização, execução, registro, custódia e revisão/atesto/aprovação ou auditoria; 2.2 - Essa análise pode ser complementada por verificações processuais relativas à distinção entre os servidores que solicitam a aquisição/contratação e aqueles que conduzem o processo; além dos que atestam a execução do objeto e aqueles que efetuam o pagamento, por exemplo.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documentos equivalentes encaminhados, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as políticas e procedimentos adotados são ou não efetivas.</p>

20. Há políticas e procedimentos estabelecidos e aplicados para atuar sobre os riscos em atividades relevantes para o alcance de objetivos-chave, relacionados ao cumprimento da missão e da visão da organização?

1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1)

1.1 - Examinar se existem políticas e procedimentos (atividades de controle) formalmente estabelecidos com objetivo de mitigar/reduzir os riscos existentes em nível todos os níveis da entidade/organização (estratégicos, operacionais, divulgação e conformidade). Esses controles podem ser preventivos e detectivos, tais como formalização de procedimentos, controle sobre ativos, autorizações e aprovações, reconciliações, controles de supervisão, controles preventivos de fraudes e conluio etc., ainda que não estejam formalizados. Na área de aquisições, podemos destacar, por exemplo: política de compras; política de compras conjuntas; estratégia de terceirização; política de sustentabilidade; política de estoque; política de delegação e reserva de competência etc;

1.2 - Diante da inexistência, verificar, junto aos gestores da alta administração, se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à gestão de riscos (iniciativas de contratação de consultoria e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2)

2.1 - Avaliar se o conteúdo das atividades de controle abrange as ações a serem adotadas, os itens a serem verificados, bem como os prazos e responsáveis para aplicar, revisar e supervisionar essas ações;

2.2 - Verificar se as atividade de controle são aplicadas a estabelece aplicação a todos os servidores e alta administração da entidade.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documentos equivalentes, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as políticas e procedimentos adotados são ou não efetivas.

21. Informações relevantes para que as pessoas cumpram suas responsabilidades são identificadas e coletadas, no formato e com o detalhamento suficiente, tornando possível a condução e o controle dos planos/programas/processos/ações de forma eficiente e eficaz?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

1.1 - Examinar se existe um processo na entidade de identificação de informações necessárias e previstas para apoiar o funcionamento dos outros componentes de controle interno. Por exemplo, realização de pesquisa anual para reunir informações sobre conduta pessoal em relação a código de ética ou conduta, auxiliando na seleção, desenvolvimento e implementação de atividades de controle, pesquisa para avaliar planos e/ou programas etc.

1.2 - Diante da inexistência, verificar junto aos gestores da alta administração se a entidade dispõe de iniciativas voltadas à definição de meios para divulgação de informações relevantes (iniciativas e/ou documento equivalente que demonstre a intenção institucionalizá-los).

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

2.1 - Avaliar se a informação disponível à Unidade para tomada de decisão é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível a todos do público-alvo.

2.2 - Verificar se existe um tratamento das informações pelas áreas responsáveis de modo a subsidiar procedimentos de melhoria dos planos, programas, ações, processos, etc.

Como exemplo, podemos citar um relatório emitido com as percepções dos participantes acerca do plano de capacitação praticado pela entidade, como forma de retroalimentar a iniciativa.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documentos equivalentes colacionados pela entidade, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as políticas e procedimentos adotados são ou não efetivas.

3.2 - Utilizar a pesquisa de clima organizacional para avaliar a efetividade da qualidade das informações disponíveis.

22. Existe um processo definido para comunicar e disponibilizar tempestivamente as informações necessárias para que toda a equipe entenda e conduza suas responsabilidades quanto ao bom funcionamento do sistema de controle interno?

1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1)

1.1 - Verificar se a entidade transmite a colaboradores informações necessárias e de qualidade para apoiar o funcionamento dos controles internos. A comunicação pode ser feita por diversos meios, tais como manuais de políticas e procedimentos, memorandos, mensagens de correio eletrônico, quadro de avisos, videoconferências, vídeos e jornais institucionais, páginas na internet/intranet, blogs, canais de redes sociais etc. A verificação pode ser realizada analisando o sítio eletrônico ou intranet da entidade; observação direta (in loco) quanto à existência, nos espaços físicos, de instrumentos de comunicação; ou solicitadas informações quanto aos eventos realizados (fotos dos eventos, relatório de envio de e-mails, listas de recebimento, certificados etc.)

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2)

2.1 - Avaliar se a comunicação abrange todos os colaboradores, incluindo aqueles que não dispõem de computador ou internet no local de trabalho;

2.2 - Verificar se existe uma área responsável pela comunicação e se está definida periodicidade para implementação dessa estratégica de comunicação.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documentos equivalentes colacionados pela entidade, examinar se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se as políticas e procedimentos adotados são ou não efetivas.

23. A organização divulga em seu sítio da internet informações de interesse geral ou coletivo, em atendimento à Lei de Acesso à Informação?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

1.1 - Avaliar se a Entidade divulga em seu sítio da internet, redes sociais ou qualquer outro meio que garanta ampla divulgação e acesso ao público externo, informações de interesse geral ou coletivo.

1.2 - Verificar se as informações disponibilizadas para consulta nos sítios eletrônicos permitem a gravação, em sua integralidade, de relatórios e planilhas, em formatos eletrônicos abertos e não proprietários.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

2.1 - Aplicar checklist de avaliação do cumprimento da Lei de Acesso à Informação.

2.2 - Avaliar se a organização elabora, divulga e atualiza a Carta de Serviços ao Usuário (ou documento similar no caso de instituição que não pertença ao Poder Executivo Federal).

2.3 - Verificar se a organização realiza pesquisa de satisfação dos usuários dos serviços públicos e utiliza o resultado dessas pesquisas como subsídio para promover melhorias na prestação dos serviços.

2.4 - Analisar se a organização definiu metas de simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos.

2.5 - Verificar se existe um Plano de Dados Abertos da organização e se atende o conteúdo mínimo previsto no §1º do artigo 8º da LAI e está devidamente publicado.

2.6 - Avaliar se a organização divulga a agenda dos membros de conselho ou colegiado superior, em especial quanto a seu registro e publicidade.

2.7 - Analisar se a organização divulga a agenda de compromissos públicos dos seguintes agentes:

i) Ministro de Estado;

ii) Cargos de Natureza Especial ou Equivalente;

iii) Presidente, vice-presidente e diretor ou equivalentes, de autarquias, fundações, empresas públicas ou sociedade de economia pública;

iv) Cargos de Grupo de Direção e Assessoramento Superiores, níveis 6 e 5 ou equivalentes (ALei nº 12.813/2013, art. 11).

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - Examinar se o atendimento de pedido de informações tem ocorrido no prazo estabelecido na lei (20 (vinte) dias, prorrogáveis por mais 10 (dez)) e se foram estabelecidas medidas de desempenho que permitem avaliar se a disponibilização de informações são ou não efetivas.

24. A organização disponibiliza canal de denúncias, esclarecimento e/ou dúvidas aos colaboradores, terceiros e público externo?

1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1)

1.1 - Verificar se a entidade criou canais formalmente estabelecidos e divulgados para recebimento de denúncias, tanto para o público interno quanto externo, com a devida proteção à identidade do denunciante, a ser mantida sob reserva, se este assim o desejar, a exemplo do previsto no art. 10, do Decreto nº 6.029/2007. Pode ser utilizado o E-Ouv para essa função de canal de denúncia.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2)

2.1 - Avaliar se os canais informados estão adequados às características da entidade, levando em conta, dentre outros fatores pertinentes pela equipe de auditoria:

- a) se a entidade possui colaboradores que não têm acesso à internet no local de trabalho, verificar se há canais que não requeiram esse acesso;
- b) se a entidade possui colaboradores em diversas regiões do país e/ou no exterior, verificar se os canais são facilmente acessíveis de qualquer dessas localidades;
- c) se a entidade atua no exterior, verificar se os canais permitem a realização de denúncia em inglês e/ou outros idiomas;
- d) verificar se os canais são de fácil utilização, inclusive para o público com menor grau de instrução; e e) verificar se o acesso aos canais é gratuito (caso dos telefones).

2.2 - Verificar se existem comunicados, normas, boletins internos, ou quaisquer outros documentos que comprovem o incentivo a que os públicos internos e externos denunciem irregularidades de que tomem conhecimento;

2.3 - Verificar se as normas da entidade estabelecem medidas específicas para prevenir a retaliação aos denunciadores (por exemplo, mudança de lotação, caso o denunciado seja colega ou chefe da mesma área; afastamento temporário das atividades; previsão de adoção de medidas contra qualquer pessoa que retalie ou ameace denunciadores etc.);

2.4 - Verificar se as normas da Unidade estabelecem a possibilidade de realização de denúncia ou representação anônima;

2.5 - Analisar se as denúncias e representações contra a alta administração são destinadas a uma instância superior, a exemplo de conselhos de administração ou órgãos colegiados;

2.6 - Avaliar se houve alguma sanção nos últimos 2 anos originadas de denúncias recebidas pelo canal oficial.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - Examinar se foram estabelecidas normas definindo competências para apuração de denúncias e medidas de desempenho que permitem avaliar se o canal de denúncia é ou não efetivo.

25. O sistema de controle interno da organização é constantemente monitorado pelos gestores para avaliar sua adequação e qualidade ao longo do tempo?

1. Existência (Subsídio para responder o item 0)

1.1 - Verificar se os controles internos são avaliados continuamente pelo próprio corpo gerencial da organização (monitoramento contínuo), para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo e solicitar os documentos/relatórios que comprovem a sua realização;

1.2 - Verificar nos documentos/relatórios de monitoramento produzidos pelo próprio gestor qual a avaliação recebida pelos controles monitorados.

2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)

2.1 - Verificar se são sistematicamente organizados os documentos que comprovem o funcionamento dos controles internos, tais como documentos oficiais, correios eletrônicos, cartas, declarações, correspondências, memorandos, atas de reunião, relatórios, manuais ou outros documentos em meio digital;

2.2 - Verificar se as políticas instituídas, manuais utilizados, os fluxogramas adotados e os procedimentos em geral sofreram revisão/atualização nos últimos 2 anos.

3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)

3.1 - Examinar se o produto do monitoramento é analisado com o objetivo de aperfeiçoar os controles internos e qual a periodicidade da análise;

3.2 - Avaliar se os controles internos já foram alterados ou aperfeiçoados em decorrência das atividades de monitoramento contínuo desempenhado pelos gestores. Obs.: podem ser observadas alteração de políticas, procedimentos ou rotinas que a entidade entenda terem contribuído para a melhoria dos controles internos.

<p>26. O sistema de controle interno da organização tem sido avaliado pela auditoria interna, TCU, CNJ, entre outros, para assegurar que as atividades de controle são apropriadas ao risco e funcionam conforme planejado, bem como determinar se estão presentes e em funcionamento todos os seus componentes e princípios?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder os itens 0 e 1) 1.1 - Verificar se o Controle Interno é avaliado continuamente pela Auditoria Interna, se houver; ou por avaliação realizada por agentes externos à Organização, tais como TCU (avaliações separadas), para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo e solicitar os documentos/relatórios que comprovem a sua realização; 1.2 - Verificar nos documentos/relatórios de monitoramento produzidos pelo próprio gestor qual a avaliação recebida pelos controles monitorados.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder o item 2) 2.1 - Verificar se são sistematicamente organizados os documentos que comprovem o funcionamento dos controles internos, tais como documentos oficiais, correios eletrônicos, cartas, declarações, correspondências, memorandos, atas de reunião, relatórios, manuais, imagens capturadas da tela de computador, gravações audiovisuais e sonoras, fotografias, ordens de compra, notas fiscais, registros contábeis ou outros documentos em meio digital; 2.2 - Verificar se as avaliações separadas ocorrem em áreas-chave da organização (planejamento, gestão econômico-financeira, gestão de pessoas, por exemplo).</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Examinar se o produto do monitoramento é analisado pela alta administração com o objetivo de aperfeiçoar os controles internos e qual a periodicidade da análise; 3.2 - Avaliar se os controles internos já foram alterados ou aperfeiçoados em decorrência das atividades de monitoramento contínuo desempenhado pelos gestores. Obs.: podem ser observadas alteração de políticas, procedimentos ou rotinas que a entidade entenda terem contribuído para a melhoria dos controles internos.</p>
<p>27. As avaliações do sistema de controles internos realizadas são adequadamente reportadas às pessoas que tem poder para determinar as ações corretivas?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0) 1.1 - Analisar se o produto do monitoramento do controle interno é reportado para a alta administração da entidade e outros agentes que tem poder de determinar ações corretivas, inclusive órgão de controle, supervisão, regulamentação etc; 1.2 - Verificar se a entidade dispõe de estatutos, normas ou manuais (protocolos de investigação formalmente definidos) que descrevam todos os procedimentos, responsáveis, prazos e cronograma que devem ser adotados para interrupção das irregularidades infrações observadas. Exemplos de medidas de remediação incluem a suspensão ou rescisão de contratos com terceiros envolvidos, aplicação de multas contratuais, abertura de processo de reparação de danos, comunicação às autoridades competentes sobre as irregularidades detectadas etc; 1.3 - Verificar se as normas da entidade preveem medidas disciplinares aos colaboradores internos, a alta administração e contratados em caso de violação de normas de controle interno; 1.4 - Analisar se os contratos firmados pela entidade nos últimos dois exercícios apresentam claramente a previsão de aplicação de penalidades e/ou de rescisão contratual em caso de descumprimento, pelo contratado, das normas previstas relacionadas a ética e integridade da organização (Cláusula anticorrupção).</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2) 2.1 - Avaliar a adequação das ações em cada etapa do fluxo de reparação de dano, tais como: a) Detecção: verificar se as formas para detecção de irregularidades e infrações cometidas por colaboradores são adequadas e tempestivas. Observação: indicadores, sistemas informatizados, rotinas periódicas, auditorias internas e atuação da ouvidoria/corregedoria podem retratar a efetividade no monitoramento das irregularidades e infrações; b) Interrupção: verificar se as medidas adotadas para interrupção são céleres e efetivas. Deve ser analisado o custo-benefício das medidas de interrupção e se há uma análise prévia do impacto financeiro e operacional que a interrupção pode causar; c) Correção: avaliar se estão definidas ações para prevenir novas ocorrências, resolver a situação irregular, apurar a responsabilidade dos colaboradores envolvidos e reparar o dano causado; d) Aprimoramento: verificar se as irregularidades e infrações observadas, bem como as medidas de interrupção e correção adotadas, servem de insumo para atualização dos controles internos ou outros procedimentos no âmbito da entidade.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3) 3.1 - Avaliar se os controles internos já foram alterados ou aperfeiçoados em decorrência das atividades de avaliação de controles internos. Obs.: podem ser observadas alteração de políticas, procedimentos ou rotinas que a entidade entenda terem contribuído para a melhoria dos controles internos; 3.2 - Verificar se os casos comprovados de irregularidades resultam na aplicação de sanções em conformidade com as normas correccionais.</p>

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS – NÍVEL DE GOVERNANÇA

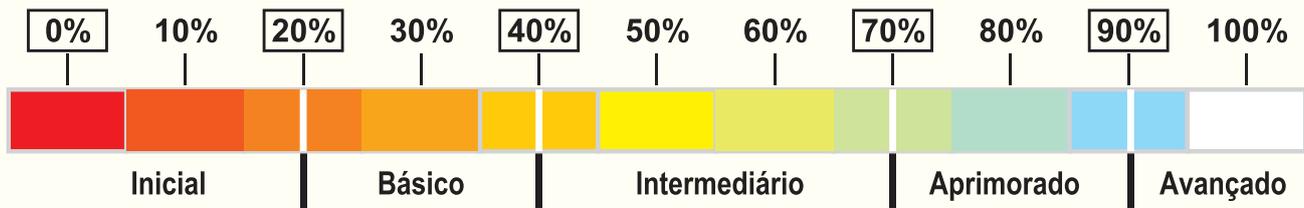
<p>28. A alta administração adota medidas para a observância e cumprimento, por parte dos responsáveis, das recomendações e/ou determinações resultantes de auditorias e/ou outras avaliações da Auditoria Interna, TCU, CNJ etc.?</p>	<p>1. Existência (Subsídio para responder o item 0)</p> <p>1.1 - Verificar se a entidade dispõe de estatutos, normas ou manuais (protocolos de investigação formalmente definidos) que descrevam todos os procedimentos, responsáveis, prazos e cronograma que devem ser adotados para o atendimento das recomendações e/ou determinações;</p> <p>1.2 - Verificar se as normas da entidade preveem medidas disciplinares aos colaboradores internos, a alta administração e contratados em caso de violação de normas de controle interno;</p> <p>3 Examinar se a entidade possui uma corregedoria seccional e/ou instância competente para a apuração de infrações administrativas disciplinares.</p> <p>2. Adequação/Qualidade (Subsídio para responder os itens 1 e 2)</p> <p>2.1 - Avaliar se a alta administração detém um acompanhamento das medidas eventualmente cumpridas ou não por parte dos responsáveis;</p> <p>2.2 - Avaliar se a alta administração se reporta à Auditoria Interna acerca do atendimento das recomendações e/ou determinações atendidas e não atendidas, desde que devidamente justificadas;</p> <p>2.3 - Avaliar se a alta administração adota as providências necessárias à apuração de colaboradores infratores que não atendem às normas e procedimentos.</p> <p>3. Efetividade (Subsídio para responder o item 3)</p> <p>3.1 - A partir dos relatórios de acompanhamento, ou documento equivalente, avaliar se a alta administração monitora o cumprimento por parte dos responsáveis dos mandamentos expedidos, contribuindo, assim, com a melhoria do funcionamento do sistema de controle interno;</p> <p>3.2 - Verificar se os casos comprovados de irregularidades resultam na aplicação de sanções em conformidade com as normas correccionais.</p>
---	--

Com base nas informações levantadas conforme os itens supracitados, e considerando as conclusões obtidas após aplicação dos testes de auditoria, a equipe deve avaliar se as atividades de controle (controle sugerido) adotadas pela prefeitura são suficientes para garantir um bom controle interno em nível de entidade.

De acordo com o percentual de pontos obtidos frente ao total de pontos possíveis, deverá ser atribuído, para fins de definição do nível de maturidade dos sistemas controles internos em nível de entidade, o conceito da escala constante da imagem a seguir, que será exposto nos índices de avaliação entidade:

TABELA PARA INTERPRETAÇÃO DO RESULTADO		
Pontuação Média	Interpretação	Descrição
0 a 20%	Inicial	Baixo nível de formalização; documentação sobre controles internos não disponível; ausência de comunicação sobre controles internos.
20,1 a 40%	Básico	Controles internos tratados informalmente ou pouco formalizados; ainda não há treinamento sistemático e comunicação sobre controles internos; baixa efetividade dos controles internos.
40,1 a 70%	Intermediário	Há princípios e padrões documentados e treinamento básico sobre controles internos.
70,1 a 90%	Aprimorado	Controles Internos obedecem aos princípios estabelecidos; são supervisionados e regularmente aprimorados.
90,1 a 100%	Avançado	Controles Internos otimizados; princípios e processos de controles internos estão integrados aos processos de gestão da organização.

Fonte: Acórdãos - TCU Plenário 2467/2013, 568/2014 e 476/2015



Ressalta-se que para cada item examinado, a equipe deverá utilizar como referência os critérios presentes no **QACI** desenvolvidos para pontuação dos testes de controle, os quais deverão ser preenchidos **somente** no final dos trabalhos de avaliação.

V – RELATORIA (DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS)

O Relatório é a materialização do trabalho de auditoria, a forma pela qual os resultados obtidos são levados ao conhecimento das autoridades competentes, bem como de toda a sociedade. As Normas de Auditoria previstas na IN SFC 01/2001 (Seção IV, Item 2) estabelecem os requisitos de qualidade na redação do relatório: objetividade, convicção, clareza, integridade, oportunidade, coerência, apresentação e conclusivo. É imprescindível que o auditor conheça e entenda o detalhamento desses requisitos para que possa produzir um relatório em conformidade com eles.

Além desses requisitos legais, para que o Relatório de Auditoria produza a máxima efetividade, é conveniente que contenha as seguintes informações:

- a. indicar as normas que regulam a atividade auditada;
- b. identificar se há dados que conduzam à razoável constatação de que as não conformidades identificadas possam se fazer presentes em período ou em objeto diverso do auditado;
- c. incluir no próprio corpo do relatório imagens acerca dos eventos (fotos de vistorias, de visitas técnicas, imagens digitalizadas de documentos, trechos de depoimentos etc.);
- d. quantificar os valores objeto de irregularidades.

Data da Emissão: 30/10/2018



**ESTADO DE MATO GROSSO
PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO**

Ofício n°. <<001/GAB/CGM>>

Pantanal do Norte-MT, <<dd de mês de aaaa>>.

Assunto: Questionário de Avaliação de Controles Internos.

Senhores Secretários,

- 1.** Cumprimentando-os, e com vistas a subsidiar os trabalhos que estão sendo realizados na Prefeitura Municipal de Pantanal do Norte-MT referente à avaliação dos Controles Internos, e em consonância ao disposto no artigo 26 da ALei nº 3333, de 06/02/2014, solicitamos o obséquio de comunicar aos servidores dessa secretaria sobre a necessidade de responder ao questionário de pesquisa que será enviado via e-mail no dia <<dd/mm/aaaa>>, para aferir o grau de concordância ou discordância dos quesitos presentes no referido documento, acerca dos controles internos da Unidade.
- 2.** Nesse sentido, o objetivo maior do trabalho é contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos controles internos estabelecidos para o alcance dos objetivos da organização.
- 3.** Por oportuno, cabe destacar que esta é uma iniciativa realizada na Prefeitura Municipal de Pantanal do Norte/MT em função do volume de recursos geridos, sua importância no contexto social e pelas boas práticas identificadas nos trabalhos de avaliação da gestão dos últimos exercícios. Desse modo, contamos com a colaboração da alta administração nesse processo de avaliação dos controles internos.

Atenciosamente,

Capinam América

*Controlador-Geral do Município
Prefeitura de Pantanal do Norte-MT*



ESTADO DE MATO GROSSO
PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

Prezados (as) servidores (as)

Com vistas a subsidiar os trabalhos de Avaliação dos Controles Internos de Pantanal do Norte que estão sendo realizados, encaminhamos o questionário de pesquisa a seguir:

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - REF: QP-1
PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE/MT

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	O prefeito e secretários municipais lideram pautados em integridade e posturas éticas na condução das atividades institucionais e na transmissão desses valores aos demais servidores.	
2	O município dispõe de um Código de Ética/Conduta?	
3	Na sua opinião, as regras do Código de Ética são cobradas e aplicadas pela Alta Administração (Prefeito e Secretários) e pelos gestores ?	
4	O município divulga amplamente seu planejamento estratégico aos servidores da organização?	
5	Em minha área, identificamos barreiras e obstáculos e resolvemos problemas que poderiam impactar a realização dos objetivos?	
6	Você já participou de algum treinamento em gestão de riscos?	
7	Minha área implantou controles para lidar com quaisquer riscos significativos (incluindo fraude) que possam impactar adversamente as operações?	
8	Em minha área, identificamos quaisquer processos relevantes de negócio que exigem controles?	
9	Relatórios sobre o desempenho operacional e financeiro da minha área são tempestivos, precisos e confiáveis?	
10	Diversos métodos de comunicação (e-mail, reuniões de equipe, intranet, reuniões coletivas etc.) são aplicados internamente de forma adequada para dar suporte à entrega eficaz de informações relevantes?	

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS
QUESTIONÁRIO DE PESQUISA - REF: QP-1
PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE/MT

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
11	O município implantou canal para recebimento de denúncia?	
12	Caso tivesse conhecimento de possíveis violações às normas do município ligadas, você saberia quais canais utilizar para a realização da denúncia?	
13	O município estabelece medidas específicas para prevenir a retaliação aos denunciantes (por exemplo, mudança de lotação, caso o denunciado seja colega ou chefe da mesma área; afastamento temporário das atividades; previsão de adoção de medidas contra qualquer pessoa que retalie ou ameace denunciantes, etc.)?	
14	O município aplica medidas disciplinares aos servidores que não cumprem o disposto suas políticas e procedimentos de integridade?	
15	O descumprimento do disposto nas políticas e procedimentos da entidade sujeita os servidores a medidas disciplinares?	

Pantanal do Norte-MT, (dia) de (mês) de (ano).

Atenciosamente,

Capinam América

Controlador-Geral do Município
Prefeitura de Pantanal do Norte-MT



PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

AUDITORIA
INTERNA
Rev.
30/10/2018

CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO DE PANTANAL DO NORTE-MT

CHECKLIST – ANÁLISE DA ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DAS AUDITORIAS INTERNAS

Objetivo: Garantir que os trabalhos de avaliação das auditorias internas municipais sejam executados de forma objetiva, eficiente e padronizados.

OS nº _____

UNIDADE:

Resposta desejada = Sim em todos os quesitos.

Procedimentos	Base Legal: Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e Jurisprudência do TCU	S	N	N/A
1. Posição, atribuições e independência da Unidade de Controle Interno na Estrutura Organizacional e de Governança corporativa do município				
1.1 - A Unidade de Controle Interno é independente das unidades controladas e reporta-se diretamente à autoridade máxima da organização?	Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e jurisprudência do TCU			
1.2 - As prerrogativas, atribuições e responsabilidades dos profissionais do controle interno estão previstas em lei ou ato normativo do município?				
1.3 - A estrutura da carreira da UCI é adequada para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.4 - A quantidade de pessoal da UCI é adequada para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.5 - As competências técnicas do pessoal da UCI são adequadas para o exercício das atividades de controle interno de forma a garantir sua independência e objetividade?				
1.6 - Há a designação de servidores por unidade ou por sistema administrativo do município responsáveis pela execução de procedimentos de controle específicos em apoio aos trabalhos da UCI?				
1.7 - A Administração proporciona os meios e condições necessários à participação dos controladores internos nos eventos de capacitação ofertados pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso e por outras instituições públicas ou privadas que contemplam os controladores internos no seu público-alvo?				
1.8 - A auditoria interna dispõe de adequada estrutura de recursos materiais, humanos e tecnológicos necessários ao desempenho de suas atribuições funcionais (julgamento profissional)?				

Procedimentos	Base Legal: Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e Jurisprudência do TCU	S	N	N/A
1.9 - Os controladores internos tem acesso aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atribuições?	Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e jurisprudência do TCU			
1.10 - A UCI desenvolve exclusivamente atividades próprias de controle e auditoria interna, em fiel observância ao princípio da segregação de funções, não executando atos de gestão ou de elaboração das normas de rotina de outras unidades?				
1.11 - A UCI avalia periodicamente as rotinas e os procedimentos de controle interno dos sistemas administrativos e dos processos de trabalho do Poder Executivo				
1.12 - A UCI atua com base em planejamento anual das atividades de auditoria interna aprovadas pela autoridade máxima da organização, sem interferências e limitações na sua execução				
1.13 - Os trabalhos de auditoria interna são realizados com base em normas e manuais que regulamentam o processo de auditoria				
1.14 - A autoridade máxima da organização adotada as medidas cabíveis para a implementação das recomendações propostas pela UCI				
2. Aprovação, aderência e adequação das normas e rotinas e de procedimentos de controle dos sistemas administrativos da organização				
2.1 - Há normas de rotinas e de procedimentos de controle relativas aos sistemas administrativos e aos processos de trabalho previstos no Guia de Implantação do Sistema de Controle Interno do TCE?	Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e jurisprudência do TCU			
2.2 - As normas de rotinas e de procedimentos de controle são observadas pelas unidades administrativas executoras dos respectivos processos de trabalho ?				
2.3 - As normas de rotinas e de procedimentos de controle regulamentam de forma adequada e suficiente os respectivos processos de trabalho?				
<p>2.4 - As atividades de auditoria interna estão devidamente normatizadas, pelo menos quanto aos seguintes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) posicionamento na organização; b) autoridade da unidade de auditoria interna na organização, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> b.1) autorização para acesso irrestrito a registros, pessoal, informações e propriedades físicas relevantes para executar suas auditorias; b.2) obrigatoriedade de os departamentos da organização apresentarem as informações solicitadas, de forma tempestiva e completa; b.3) possibilidade de obter apoio necessário dos servidores das unidades submetidas a auditoria e de assistência de especialistas e profissionais, de dentro e de fora da organização, quando considerado necessário; c) âmbito de atuação das atividades de auditoria interna, inclusive quanto à realização de trabalhos de avaliação de sistemas de controles internos; d) natureza de eventuais trabalhos de consultoria interna prestados à organização; e) participação dos auditores internos em atividades que possam caracterizar gestão e, por isso, prejudicar a independência dos trabalhos de auditoria; f) estabelecimento e regras de objetividade e confidencialidade exigidas dos auditores internos no desempenho de suas funções. <p>Obs.: não é necessário que haja um regulamento específico para o órgão/unidade de controle interno, mas disposições normativas – que podem constar do próprio estatuto/regulamento da organização – que assegurem os requisitos de independência e qualidade da unidade.</p>				

Procedimentos	Base Legal: Resolução Normativa TCE-MT nº 26/2014 e Jurisprudência do TCU	S	N	N/A
3. Execução, Relatório e Monitoramento.				
3.1 - É adotado método de seleção amostral (estatístico ou não estatístico) na determinação da amostra a ser verificada nos trabalhos (Identificar o método adotado)?	IN/SFC nº 01/2001 e Normas de Auditoria do Tribunal			
3.2 - Os achados de auditoria elaborados pela CGM estão bem descritos e com informações necessárias para compreensão do fato, apresentando a fundamentação legal, norma ou regulamento infringido?	Acórdão TCU nº 692/2006-2ª Câmara, Acórdão TCU nº 1.229/2009-2ª Câmara, e Acórdão TCU nº 367/2010-2ª Câmara.			
3.3 - A Unidade de auditoria interna mantém acompanhamento sistemático do atendimento de suas recomendações, inclusive aquelas emanadas pelos órgãos de controle (TCE-MT, TCU e CGU), por parte das Unidades Gestoras que integram a Entidade?	Acórdão TCU nº 832/2009-2ª Câmara, Acórdão TCU nº 5.090/2012-2ª Câmara, e Acórdão TCU nº 3.534/2013-1ª Câmara.			
3.4 - A direção superior apoia e respalda os apontamentos da auditoria interna e dos demais órgãos de controle (TCE-MT, TCU e CGU), exigindo que os responsáveis tomem as medidas necessárias para o cumprimento das recomendações/determinações?	IN/SFC nº 01/2001 e Normas de Auditoria do Tribunal			
4. Organização de Papéis de Trabalho				
4.1 - Os trabalhos realizados pela Unidade de auditoria interna estão mantidos em ordem cronológica e em arquivos permanente, inclusive eletrônicos?	Acórdão TCU nº 5.668/2010-2ª Câmara.			

Pantanal do Norte - MT, <<dd/mm/aaaa>>

Audidores responsáveis pela análise



PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

OUVIDORIA
Rev.
30/10/2018

CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO DE PANTANAL DO NORTE-MT

CHECKLIST – ANÁLISE DA ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DAS OUVIDORIAS

Objetivo: Garantir que os trabalhos de avaliação das Ouvidorias Municipais sejam executados de forma objetiva, eficiente e padronizados.

OS nº 001/CGM/2017

UNIDADE: Prefeitura Municipal de Pantanal do Norte-MT

Resposta desejada = Sim em todos os quesitos.

Procedimentos	Base Legal: Resolução Normativa TCE-MT nº 25/2012 alterada pela RN nº 14/2014; Cartilha CGU: Orientações para implantação de uma Unidade de Ouvidoria	S	N	N/A
1. Posição, atribuições e independência da Unidade de Ouvidoria na Estrutura Organizacional e de Governança corporativa do município				
1.1 - Existe lei específica constituindo a Ouvidoria no município?	Resolução Normativa TCE-MT nº 25/2012m alterada pela RN nº 14/2014; Cartilha CGU: Orientações para implantação de uma Unidade de Ouvidoria			
1.2 - A Ouvidoria está vinculada ao dirigente máximo da Prefeitura?				
1.3 - A Ouvidoria dispõe de adequada estrutura de recursos materiais, humanos e tecnológicos necessários ao desempenho de suas atribuições funcionais (julgamento profissional)?				
1.4 - A Administração proporciona os meios e condições necessários à participação dos servidores da Ouvidoria nos eventos de capacitação ofertados pelo Tribunal de Contas de Mato Grosso e por outras instituições públicas ou privadas que contemplam os controladores internos no seu público-alvo?				
1.5 - Os Ouvidores têm acesso aos documentos e às informações necessárias à realização de suas atribuições?				
1.6 - A autoridade máxima da organização adotada as medidas cabíveis para a implementação das ações propostas pela Ouvidoria?				

Procedimentos	Base Legal: Resolução Normativa TCE-MT nº 25/2012 alterada pela RN nº 14/2014; Cartilha CGU: Orientações para implantação de uma Unidade de Ouvidoria	S	N	N/A
2. Aderência e adequação das normas e rotinas				
2.1 - Os trabalhos da Ouvidoria são realizados com base em normas e manuais, fluxos e procedimentos que regulamentam as atividades de Ouvidoria no município?	Resolução Normativa - RN TCE-MT nº 25/2012 alterada pela RN nº 14/2014; Cartilha CGU: orientações para implantação de uma Unidade de Ouvidoria			
2.2 - Foi elaborado um planejamento de ações a serem desenvolvidas ao longo do ano pela Ouvidoria, contendo, ao menos, a definição de objetivos, ações, projetos, metas e resultados?				
2.3 - Há elaboração de relatório anual com as atividades executadas pela Ouvidoria?				
2.4 - São elaborados relatórios em nível gerencial, tático e estratégico, assim como relatórios estatísticos com os tipos de manifestações mais frequentes, por local e período de tempo e avaliação qualitativa e quantitativa dos resultados?				

Pantanal do Norte-MT, <<dd/mm/aaaa>>

Audidores responsáveis pela análise



PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

INFORMAÇÃO E
COMUNICAÇÃO
Rev.
30/10/2018

CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO DE PANTANAL DO NORTE-MT

CHECKLIST – AVALIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DA LAI

Objetivo: Garantir que os trabalhos de avaliação do cumprimento da Lei de Acesso à Informação - LAI sejam executados de forma objetiva, eficiente e padronizada.

UNIDADE AUDITADA

GESTOR DA UNIDADE

Resposta desejada = Sim em todos os quesitos.

Procedimentos	Base Legal	S	N	N/A
1. Geral				
1.1. Existe regulamentação da LAI pelo Poder Executivo?	Art. 42, da Lei nº 12.527/11			
1.2. Na regulamentação existe a previsão de pelo menos uma instância recursal?	Art. 15, da Lei nº 12.527/11			
1.3. O ente possui informações sobre Transparência na internet?	Art. 48, II, da LC 101/00; Art. 8º, §2º, da Lei nº 12.527/11			
1.4. O Site contém ferramenta de pesquisa de conteúdo que permita o acesso à informação?	Art. 8º, §3º, I, da Lei nº 12.527/11. Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência.			
2. Receita				
2.1. Há informações sobre a receita nos últimos 6 meses, incluindo natureza, valor de previsão e valor arrecadado?	Art. 48-A, Inciso II, da LC 101/00; art. 7º, Inciso II, do Decreto nº 7.185/10			
3. Despesa				
3.1. As despesas apresentam dados dos últimos 6 meses contendo: a) Valor do empenho b) Valor da liquidação c) Valor do Pagamento d) Favorecido	Art. 7º, Inc. I, alíneas "a" e "d", do Decreto nº 7.185/2010			
4. Licitações e Contratos				
4.1. O site apresenta dados nos últimos 6 meses contendo: a) Íntegra dos editais de licitação b) Resultado dos editais de licitação (vencedor é suficiente) c) Contratos na íntegra	Art. 8º, §1º Inc. IV, da Lei nº 12.527/2011			

Procedimentos	Base Legal	S	N	N/A
<p>4.2. O ente divulga as seguintes informações concernentes a procedimentos licitatórios com dados dos últimos 6 meses?</p> <p>a) Modalidade b) Data c) Valor d) Número/ano do edital e) Objeto</p>	Art. 8º, §1º Inc. IV, da Lei nº 12.527/2011 e Art. 7º, Inc. I, alínea “e”, do Decreto nº 7.185/2010			
5. Relatórios				
<p>5.1. O site apresenta:</p> <p>a) As prestações de contas (relatório de gestão) do ano anterior b) Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) dos últimos 6 meses c) Relatório de Gestão Fiscal (RGF) dos últimos 6 meses d) Relatório estatístico contendo a quantidade de pedidos de informação recebidos, atendidos e indeferidos, bem como informações genéricas sobre os solicitantes</p>	Art. 8º, §3º, II, da Lei nº 12.527/11. Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência			
<p>5.2. O site possibilita a gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos, abertos e não proprietários, tais como planilhas e texto (CSV), de modo a facilitar a análise das informações?</p>	Art. 8º, §3º, II, da Lei nº 12.527/11. Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência			
6. Transparência Passiva – Serviço de Informações ao Cidadão				
<p>6.1. Há possibilidade de entrega de um pedido de acesso de forma presencial:</p> <p>a) Existe indicação precisa no site de funcionamento de um Serviço de informações ao Cidadão (SIC) físico? b) Há indicação do órgão? c) Há indicação de endereço? d) Há indicação de telefone? e) Há indicação dos horários de funcionamento?</p>	Art. 8º, §1º, I, c/c Art. 9º, I, da Lei nº 12.527/11			
<p>6.2. Há possibilidade de envio de pedidos de informação de forma eletrônica (e-SIC)?</p>	Art.10º, §2º, da Lei nº 12.527/11			
<p>6.3. Apresenta possibilidade de acompanhamento posterior da solicitação?</p>	Art. 9º, I, alínea “b” e Art. 10º, § 2º da Lei nº 12.527/2011			
<p>6.4. A solicitação por meio do e-SIC é simples, ou seja, sem a exigência de itens de identificação do requerente que dificultem ou impossibilitem o acesso à informação, tais como envio de documentos, assinatura reconhecida, declaração de responsabilidade, maioridade?</p>	Art.10º, §1º, da Lei nº 12.527/11			
<p>6.5. Os pedidos enviados foram respondidos no prazo?</p>	§§1º e 2º, Art.11º, da Lei nº 12.527/11			

Procedimentos	Base Legal	S	N	N/A
7. Divulgação da Estrutura e Forma de Contato				
7.1. No site está disponibilizado o registro das competências e estrutura organizacional do ente?	Art. 8º, §1º, inciso I, Lei nº 12.527/11. Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência			
7.2. O Portal disponibiliza endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público?	Art. 8º, §1º, inciso I, Lei nº 12.527/11. Para os municípios com menos de 10.000 habitantes esse item é considerado como uma boa prática de transparência			
8. Boas Práticas de Governança				
8.1. Há divulgação de remuneração individualizada por nome do agente público?	Esse item é considerado como uma boa prática de transparência a exemplo do Art. 7º, §2º, VI, do Decreto nº 7.724/2012 e Decisão STF no RE com Agravo ARE 652777			
8.2. Há divulgação de Diárias e passagens por nome de favorecido e constando, data, destino, cargo e motivo da viagem?	Esse item é considerado como uma boa prática de transparência.			

Pantanal do Norte-MT, <<dd/mm/aaaa>>

Audidores responsáveis pela análise



PREFEITURA MUNICIPAL DE PANTANAL DO NORTE-MT
CONTROLADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

ENTIDADE
Rev.
30/10/2018

CONTROLADORIA DO MUNICÍPIO DE PANTANAL DO NORTE-MT

**QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS (QACI)
– EM NÍVEL DE GOVERNANÇA PÚBLICA (ENTIDADE)**

Objetivo: Garantir que os trabalhos de avaliação dos controles internos em nível de governança pública sejam executados de forma objetiva, eficiente e padronizados.

Escala de Eficácia do Controle	Situação do Controle
0 - Inexistente	Ausência completa do controle
1 - Fraco	Informal; sem disseminação; sem aplicação efetiva; quase sempre falha
2 - Mediano	Formalizado, conhecido, adotado na prática, funciona na maior parte das vezes; pode ser aprimorado
3 - Forte	Mitiga o risco em todos os aspectos relevantes; sem falhas detectadas; pode ser enquadrado num nível de "melhor prática"

AMBIENTE DE CONTROLE

01. A alta administração estabeleceu um Código de Ética definindo normas apropriadas de comportamento moral e ético esperados dos seus colaboradores?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco
() 2 – Mediano
() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

02. Foi criada comissão de ética na entidade para tratar os desvios em relação às normas de conduta da entidade?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco
() 2 – Mediano
() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

03. A organização realiza periodicamente treinamentos focados em temas relacionados à integridade e valores éticos?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco
() 2 – Mediano
() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

04. Existe processo definido para avaliar o desempenho dos colaboradores e das equipes em relação às normas de conduta da entidade?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco
() 2 – Mediano
() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

05. A alta administração está adequadamente constituída, estruturada, atuante e desenvolvendo suas missões, competências e atribuições?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco
() 2 – Mediano
() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

06. A estrutura organizacional é formalizada por meio de organograma complementado por manual da organização (regimento interno) ou instrumentos normativos (resoluções, portarias, etc.) estabelecendo competências, atribuições e responsabilidades das unidades organizacionais e dos cargos que a compõem?

- () 0 – Inexistente
() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

07. As competências são adequadamente atribuídas e responsabilidades são apropriadamente delegadas e comunicadas em todos os níveis da organização, juntamente com procedimentos efetivos para monitorar resultados (prestação de contas)?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

08. A Organização dispõe de uma Unidade de Controle Interno em sua estrutura organizacional?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

09. A Organização dispõe de uma Ouvidoria em sua estrutura organizacional?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

10. A organização formaliza políticas e procedimentos estabelecendo as práticas admitidas para selecionar, desenvolver e reter colaboradores

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

11. A administração avalia as competências dos colaboradores na organização?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

12. Um programa de capacitação e treinamento regular e sistemático é adotado pela organização, atrelado à realização dos objetivos estratégicos e planos estabelecidos?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

AVALIAÇÃO DE RISCO

13. A organização adota um processo formal e sistemático de planejamento e gestão estratégica para estabelecer e gerenciar os objetivos estratégicos, incluindo a missão, a visão, os valores e compromissos da organização?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

14. A organização desdobra os objetivos estratégicos em planos tático e operacional até se chegar aos objetivos no nível de atividades (divisões, processos e operações)?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

15. Juntamente com a definição de objetivos, são estabelecidos padrões (indicadores, metas, resultados esperados e afins) para medir o progresso, a qualidade e o desempenho desejado das ações da entidade?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

16. A organização dispõe de uma Política de Gestão Riscos?

() 0 – Inexistente

() 1 – Fraco

() 2 – Mediano

() 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

17. A organização avalia continuamente a gestão de riscos estabelecida de modo a mantê-la atualizada em razão de mudanças significativas?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

18. Os riscos de fraudes e corrupção que afetam diretamente a capacidade da organização de realizar seus objetivos são identificados, avaliados e tratados pela organização?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

ATIVIDADES DE CONTROLE

19. Atribuições ou responsabilidades por atividades-chave da organização (autorização, execução, atesto/aprovação, registro e revisão) são devidamente segregadas entre diferentes colaboradores?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

20. Há políticas e procedimentos estabelecidos e aplicados para atuar sobre os riscos em atividades relevantes para o alcance de objetivos-chave, relacionados ao cumprimento da missão e da visão da organização?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

21. Informações relevantes para que as pessoas cumpram suas responsabilidades são identificadas e coletadas, no formato e com o detalhamento suficiente, tornando possível a condução e o controle dos planos/programas/processos/ações de forma eficiente e eficaz?

- () 0 – Inexistente

- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

22. Existe um processo definido para comunicar e disponibilizar tempestivamente as informações necessárias para que toda a equipe entenda e conduza suas responsabilidades quanto ao bom funcionamento do sistema de controle interno?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

23. A organização divulga em seu sítio da internet informações de interesse geral ou coletivo, em atendimento à Lei de Acesso à Informação?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

24. A organização disponibiliza canal de denúncias, esclarecimento e/ou dúvidas aos colaboradores, terceiros e público externo?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

MONITORAMENTO

25. O sistema de controle interno da organização é constantemente monitorado pelos gestores para avaliar sua adequação e qualidade ao longo do tempo?

- () 0 – Inexistente
- () 1 – Fraco
- () 2 – Mediano
- () 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

26. O sistema de controle interno da organização tem sido avaliado pela auditoria interna, TCU, CNJ, entre outros, para assegurar que as atividades de controle são apro-

priadas ao risco e funcionam conforme planejado, bem como determinar se estão presentes e em funcionamento todos os seus componentes e princípios?

- 0 – Inexistente
- 1 – Fraco
- 2 – Mediano
- 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

27. As avaliações do sistema de controles internos realizadas são adequadamente reportadas às pessoas que têm poder para determinar as ações corretivas?

- 0 – Inexistente
- 1 – Fraco
- 2 – Mediano
- 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

28. A alta administração adota medidas para a observância e cumprimento, por parte dos responsáveis, das recomendações e/ou determinações resultantes de auditorias e/ou outras avaliações da Auditoria Interna, TCU, CNJ, etc.?

- 0 – Inexistente
- 1 – Fraco
- 2 – Mediano
- 3 – Forte

Justificativa da resposta:

Evidências (quando a resposta for item 2 ou 3)

Pantanal do Norte-MT, <<dd/mm/aaaa>>

Servidor responsável pela análise (nome e assinatura)

Referências

ABNT a NBR ISO 31000:2009 - **Gestão de Riscos - Princípios e Diretrizes**. 1.ed. 2009. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/fdecicco/nbr-iso-31000-projeto-final-seg>> Acesso em: 09 jul. 2016.

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.

BERNSTEIN, Peter L. **DESAFIO AOS DEUSES: A FASCINANTE HISTÓRIA DO RISCO**. Rio de Janeiro. Editora: Campus, 1997

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>. Acesso em: 17 nov. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 07 jul. 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. Programa GESPÚBLICA. **Guia D Simplificação**. Brasília. MP. SEGES. 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. Programa GESPÚBLICA. **Modelo de Excelência em Gestão Pública**. Brasília. MP. SEGE. 2014. Versão 1/2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle. Brasília, 17 jul. 2009.

_____. _____. Acórdão nº 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>. Acesso em: 22 jul. 2014.

_____. _____. Referencial Básico de Governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Brasília. 2014.

_____. _____. 10 Passos para a boa governança. 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>. Acesso em 30 nov. 2016.

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). PricewaterhouseCoopers, 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 CICCIO, Francesco; FANTAZZINI, Mário Luiz. **Tecnologias consagradas de gestão de riscos**. 2ª 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>. Acesso em: 23 de dezembro de 2016.

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/download/IPPF2011/IPPF_Normas_01_11.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2016.

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 dez 2016.

_____. GOV 9100 Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>>. Acesso em: 21 dez 2016.

_____. 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 nov. 2016.

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>. Acesso em: 20 nov. 2016.

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.

SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberon Roberto de. **Como combater a corrupção em licitações**: detecção e prevenção de fraudes. Belo Horizonte: Fórum, 2016. 152p. ISBN 978-85-450-0165-2.

