

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 3:
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM
NÍVEL DE ENTIDADE

JUNHO, 2012

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Gerência de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Planejamento e Projetos Educacionais

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTAS

Antonio Alves de Carvalho Neto

Bruno Medeiros Papariello

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Leonardo Pereira Garcia

PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel

Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho

Bianca Novais Queiroz

NORMALIZAÇÃO

Kélem Cristina Amaro dos Santos

Patrícia Paula Giovanna de Souza Ferreira

Denise Curcio dos Santos

DIAGRAMAÇÃO

Vanessa Vieira

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Curso de avaliação de controles internos / Tribunal de Contas da União;
Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Bruno Medeiros Papariello.
2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2012.

47 p.

Aula 3. Avaliação do controle interno em nível de entidade.

1. Controle interno, avaliação, estudo e ensino. I. Carvalho Neto, Antonio
Alves de. II. Papariello, Bruno Medeiros. III. Programa de aprimoramento
profissional em auditoria PROAUDI). IV. Título.

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

O que significa controle interno em nível de entidade?

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



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

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

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

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

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

Sumário

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

AULA 3 - AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO EM NÍVEL DE ENTIDADE (<i>ENTITY ASSESSMENT</i>)	3
LISTA DE SIGLAS	5
1. VISÃO GERAL DO PROCESSO DE AVALIAÇÃO	6
2. METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO	8
2.1. PLANEJAMENTO	8
2.1.1. LEVANTAMENTO PRÉVIO	8
2.1.2. DEFINIÇÃO OU REVISÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE	11
2.1.3. DESENVOLVIMENTO DOS INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO	13
2.2. EXECUÇÃO	32
2.2.1. TESTES DE CONTROLE	33
2.2.2. DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS	34
2.3. COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS	36
2.3.1. MEIO DE COMUNICAÇÃO	36
2.3.2. QUEM DEVE SER COMUNICADO	36
2.3.3. ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO	37
3. ACOMPANHAMENTO (<i>FOLLOW-UP</i>)	42
SÍNTESE	44
REFERÊNCIAS	45

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

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

Lista de Siglas

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

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

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

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

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

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

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

QACI – Questionário de Avaliação de Controle Interno

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

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

1. Visão geral do processo de avaliação

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

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

Vimos ainda que as avaliações de controles internos podem ser realizadas de duas maneiras ou por uma combinação de ambas:

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

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

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

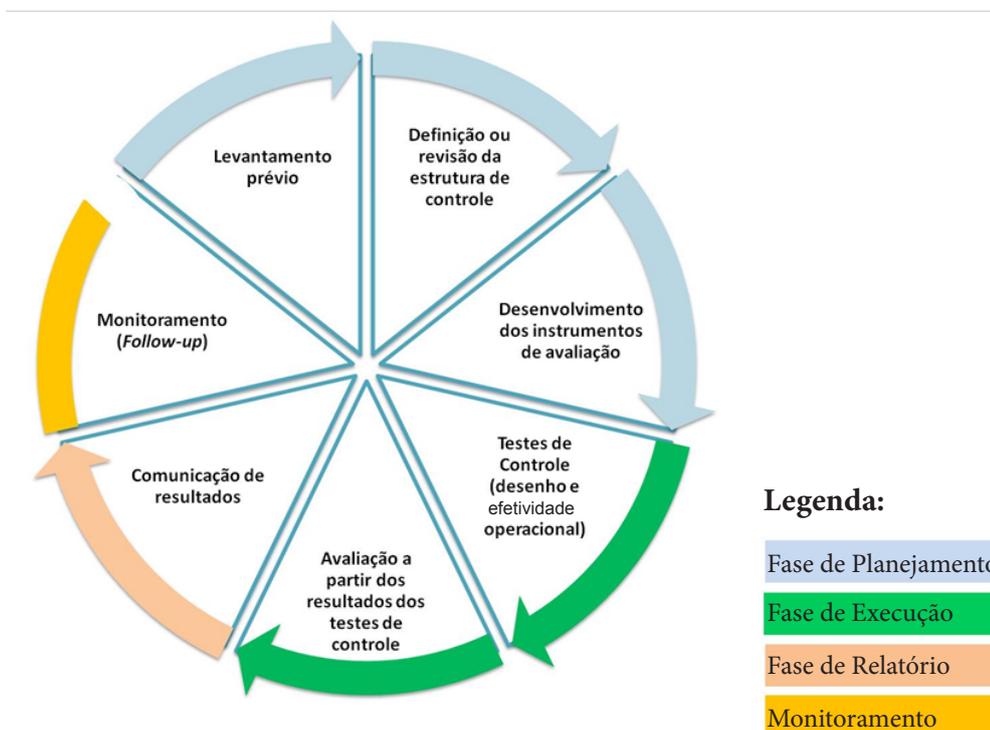
Em nível de atividades – internacionalmente denominada “*Transaction-Level Assessment*”, às vezes citada como avaliação de controle interno em nível operacional – quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação das atividades de controle que incidem sobre determinados processos ou operações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

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

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



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



2. Metodologia de avaliação

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

2.1. Planejamento



Planejamento

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

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

2.1.1. Levantamento prévio

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

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

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

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

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



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

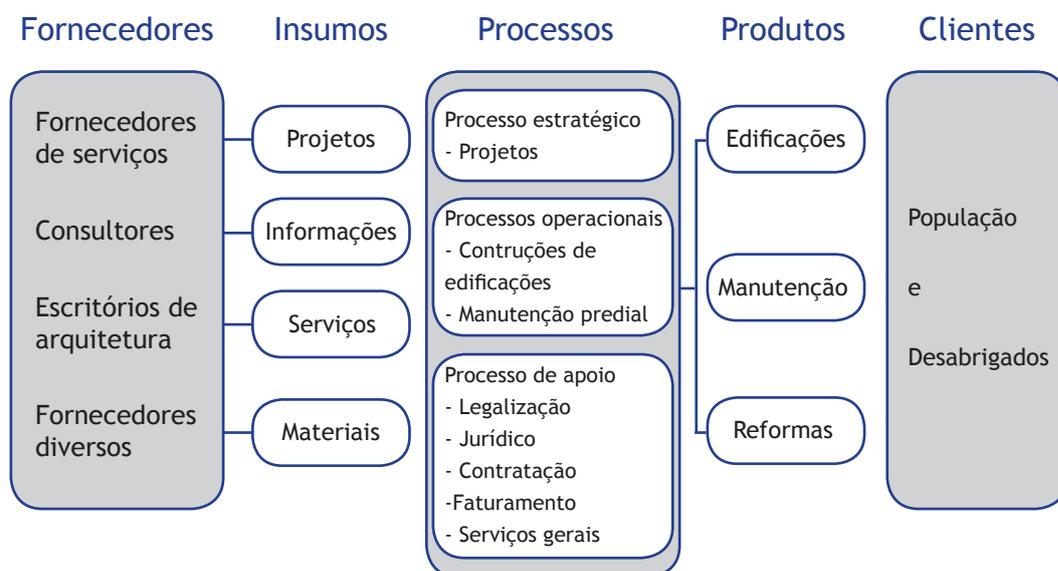
Em geral, o conhecimento necessário a ser obtido pela equipe envolve os seguintes aspectos:

Contexto operacional

A equipe precisa obter conhecimento sobre, por exemplo:

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

Contexto operacional



Estrutura organizacional e de governança

A equipe deve obter conhecimento sobre:

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

Referencial de conformidade

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

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

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

2.1.2. Definição ou revisão da estrutura de controle

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



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

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3. Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação

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

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

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: roteiros de entrevistas, questionários de pesquisa, roteiros de observação direta e procedimentos para exames documentais. Há ainda o instrumento denominado questionário de avaliação de controle interno (QACI), talvez o mais utilizado, que também será exemplificado mais adiante.

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

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

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

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

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



Testes de controle

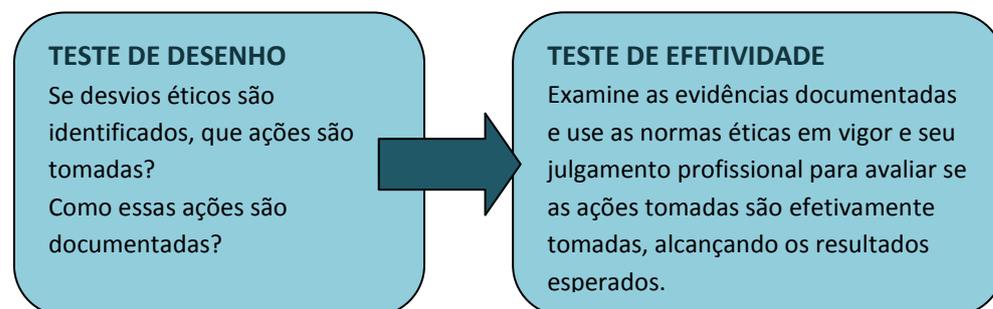
A norma INTOSAI GOV 9100 (p. 46) estabelece, dentre outros aspectos, que a avaliação do controle interno implica:

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

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

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

Observe a ilustração.



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

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

Escalas para pontuação de testes

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

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

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

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

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

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



Escala Likert

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

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

Escalas para pontuação de testes de controle

Escala 1

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

Escala 2

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

Escala 3

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

Tabela para interpretação de resultados

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

Exemplos de desenvolvimento de instrumentos de avaliação

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

REF: QP-1

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

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

Entidade:		Área organizacional:
Assinale o seu grau de concordância ou discordância com as afirmações abaixo, de acordo com a seguinte tabela:		
1. Discordo totalmente 2. Discordo		3. Nem concordo nem discordo 4. Concordo 5. Concordo totalmente
Nº	Afirmação	Sua avaliação
1	Considero que o tom ético estabelecido pelo alto escalão da nossa instituição é condizente com o nosso papel e a nossa missão perante à sociedade.	
2	Os dirigentes da minha instituição lideram pautados em integridade e posturas éticas na condução das atividades institucionais e na transmissão desses valores aos demais servidores.	
3	Considero que o tom do topo estabelecido pelo alto escalão da instituição é positivo e gera uma atmosfera de confiança mútua e de respeito às regras organizacionais.	
4	Considero que os valores e princípios éticos institucionais me foram claramente comunicados e são reforçados constantemente pelas políticas e práticas adotadas em nossa instituição.	
5	Tenho clara compreensão a respeito da visão, dos valores e princípios éticos estabelecidos para a nossa instituição e utilizo-os como balizas para pautar todas as minhas ações como servidor.	
6	Considero que todas as questões sensíveis, peculiares às nossas atividades, estão devidamente reguladas quanto ao comportamento ético e moral esperado.	
7	Faço questão de enfatizar aos meus subordinados ou às demais pessoas com quem me relaciono institucionalmente, interna ou externamente, a linha de tom ético com que devemos atuar.	
8	Para ser um bom servidor público, considero importante ter e praticar valores éticos, não sendo aceitável fazer nada que não possa ser contado em público.	

9	Quando considero que qualquer ato vai de encontro aos comportamentos aceitáveis em nossa instituição, deixo isso claro, comunico ou peço conselho às instâncias apropriadas.	
10	Em nossa instituição são muito raros os casos de transgressão à ética, como fraudes, corrupção, tráfico de influência ou uso do cargo, de informações ou bens públicos em benefício próprio.	
Elaborado por:		/ /
Revisado por:		/ /
Supervisionado por:		/ /

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

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

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

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



NAT, 159.1 - Generalização de resultados:

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

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

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

Fonte: COLOMBIA, 2004

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



Sequência Aleatória de Números - SAN

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

Aplicação

4. Atualmente, a aplicação de questionários de pesquisa é comumente realizada via internet. O TCU dispõe de um sistema específico para isso. Contudo, em certas situações, pode ser que essa forma de aplicação não seja viável, devendo o questionário ser enviado diretamente ao pesquisado. Em ambos os casos, os gestores das áreas organizacionais envolvidas devem ser informados a respeito da pesquisa e de seus objetivos. A aplicação da pesquisa (aviso aos pesquisados, envio de questionários, reenvio para não respondentes etc.) exige cuidados no acompanhamento por um membro designado. Mais orientações a respeito podem ser obtidas no documento Técnica de Pesquisa para Auditorias, do TCU.

Compilação dos resultados

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

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

Afirmação 1 - Considero que o tom ético estabelecido pelo alto escalão...						
Avaliação	1	2	3	4	5	Total / Pontuação
Quantidade	16	2	10	7	3	38
% Participação	42%	5%	26%	18%	8%	100%
Pontuação	0,4	0,1	0,8	0,7	0,4	2,4

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

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

REF: QP-1-R

Compilação de Resultados

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

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

Entidade:		Área organizacional:					
Nº Afirmação / Avaliação		1	2	3	4	5	Total / Pontuação
1	Quantidade	16	2	10	7	3	38
	% de participação	42	5	26	18	8	100%
	Pontuação	0,4	0,1	0,8	0,7	0,4	2,4
2	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
3	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
4	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
...	...						
8	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
9	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
10	Quantidade						
	% de participação						
	Pontuação						
Pontuação geral do critério (somar pontuação de todas as afirmações/ avaliações e dividir pelo nº total delas)							
Resultado da avaliação do critério (interpretação):							
Elaborado por:							/ /
Revisado por:							/ /
Supervisionado por:							/ /

Interpretação dos resultados

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

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

8. Porém, em algumas situações, Wpode ser necessário que as avaliações sejam realizadas de maneira segmentada, por áreas organizacionais (divisões, unidades de negócio, secretarias, superintendências, departamentos etc., lembra-se da face lateral do cubo Coso?). Nestes casos, é necessário consolidar os resultados da entidade, da seguinte maneira (utilizar papel de trabalho QP-2-R, que consta da página seguinte:
 - a. relacionar nas linhas da coluna Área organizacional do papel de trabalho a seguir, de consolidação de resultados, o nome de cada área avaliada; na coluna seguinte, informar o número de servidores da área (total de servidores, e não da amostra); na seguinte, calcular o percentual de participação dos servidores da área em relação ao total da entidade e na

- próxima, o Resultado da avaliação do critério na respectiva área;
- b. obter as pontuações Parciais das áreas, multiplicando o valor o Resultado da avaliação do critério de cada área pelo seu respectivo percentual de participação em relação ao total de servidores da entidade.
 - c. somar os valores da coluna Parciais para obter as avaliações em nível da entidade.

QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

REF: QP-2-R

Consolidação de Resultados

Componente: 1. Ambiente de controle

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

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

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

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

Análise dos resultados



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

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

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Componente: 1. Ambiente de controle

REF: PA-1

Elemento: 1.1. Integridade e valores éticos

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

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

Exemplos de QACI

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

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

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

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

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

numa coluna do tipo SIM/NÃO, cuja resposta SIM indica boa prática e NÃO a deficiência. Uma terceira coluna de observações/comentários é utilizada para o auditor relativizar o SIM ou o NÃO da sua avaliação, graduando a significância da deficiência ou da boa prática, bem como para acrescentar dados, detalhes e referências relacionados aos testes, que subsidiarão a revisão do trabalho e a elaboração do relatório. O modelo subsequente, ao invés da coluna SIM/NÃO, combina uma escala de pontuação para auxiliar os julgamentos do auditor. A vantagem do segundo modelo em relação ao primeiro é a evidenciação da significância da deficiência e a compatibilidade do método de pontuação com os demais instrumentos anteriores, estudados até aqui.

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO - QACI

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

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO - QACI

COMPONENTE: AMBIENTE INTERNO

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

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

2.2. Execução

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

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

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

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

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

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

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



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

2.2.1. Testes de Controle

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

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

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

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

2.2.2. Desenvolvimento dos Achados

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



Comentários de gestores

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

2.3 Comunicação de resultados

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

2.3.1. Meio de comunicação

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

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

2.3.2. Quem deve ser comunicado

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

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

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

2.3.3. Estrutura e conteúdo do relatório

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



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

ESTRUTURA

FOLHA DE ROSTO

RESUMO

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS E TABELAS (SE HOUVER)

I. APRESENTAÇÃO

II. INTRODUÇÃO

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

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

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

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

II.5. Benefícios estimados da fiscalização.

III. DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

IV. BOAS PRÁTICAS

V. CONCLUSÃO

VI. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

VII. ANEXOS

APRESENTAÇÃO

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

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

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

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

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

INTRODUÇÃO

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

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

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

DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

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

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

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

A1. Deficiências no elemento “Integridade e valores éticos”

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

Destaques dos principais problemas abordados na situação encontrada.

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

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

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

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

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

BOAS PRÁTICAS

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

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

CONCLUSÃO

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

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

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

PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

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

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

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

3. Acompanhamento (*Follow-up*)

A efetividade das auditorias de avaliação de controle interno dependem do acompanhamento (*follow-up*) da implementação das ações de melhoria propostas. No TCU, esse acompanhamento se chama monitoramento e consiste na verificação do cumprimento de determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal e dos resultados delas advindos, portanto, não deve ser confundido com o componente do Coso, que tem essa mesma denominação.

As entidades ou as unidades técnicas de auditoria e controle governamental devem manter controle de suas próprias recomendações, bem como das determinações e recomendações expedidas pelos órgãos de controle externo, incluindo-as nos planos de auditoria futuras, até que tenham sido completamente implementadas, de maneira eficaz.

Uma maneira efetiva de se verificar a implementação das ações necessárias é por meio de planos de ação, que devem ser elaborados pelos próprios gestores do órgão, da entidade ou da área avaliada, explicitando as medidas que serão tomadas para solucionar os problemas apontados.

Embora os planos de ação devam ser elaborados pelos gestores, a seu critério, as entidades ou as unidades técnicas de auditoria e controle governamental podem sugerir modelos que melhor se apliquem para a verificação do cumprimento das implementação das ações necessárias, levando em conta que um bom plano de ação deve conter pelo menos os elementos resumidos no acrônimo **5W1H**:

What – o que será feito: descrever claramente a ação que será realizada.

Why – porque será feito: indicar o objetivo da ação e justificar a necessidade de sua realização.

Who – quem fará: nominar e individualizar responsabilidades para cada ação do plano.

When – quando fará: precisar as datas previstas de início e fim da execução de cada ação.

Where – onde fará: local, unidade, atividade, processo, sistema, programa, ação etc.

How – como fará: maneira, método ou solução adotada.

Em algumas situações é recomendável, ainda, que o plano de ação contemple alguns elementos de medida, como indicadores e metas.

O Anexo I do documento Padrões de Monitoramento do TCU (BRASIL, 2009b) traz alguns modelos úteis de planos de ação, contemplando todos esses elementos. O Anexo II traz um modelo de avaliação de implementação de planos de ação que pode ser remetido ao gestor para preenchimento. O Anexo VI apresenta uma maneira de reportar o grau de implementação de ações.



Síntese

Vimos nesta aula, que a avaliação de controles internos ocorre em dois níveis, a depender dos objetivos de auditoria: em nível de entidade (*entity level assessment*), quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno e em nível de atividades (*transaction-Level Assessment*), quando os objetivos de auditoria são voltados para a avaliação do controle interno em nível operacional, e que, em geral, as avaliações nesses dois níveis são executadas em um mesmo ou em trabalhos sequenciais, realizando-se, primeiro, a avaliação em nível de entidade e, em seguida, em nível de atividades, embora na prática o que mais se verifica é a realização isolada de controles em processos específicos.

Aprendemos que a avaliação de controles internos é feita por meio de testes de desenho e de efetividade operacional, os chamados testes de controle, que consistem em verificar se os controles estão adequadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos, e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração.

Especificamente, em relação à avaliação em nível de entidade, o trabalho procura verificar se estão presentes e em funcionamento, trabalhando conjuntamente, todos os componentes da estrutura conceitual de controle publicada pelo Coso e adotada pela Intosai.

Em seguida, estudamos todas as fases (planejamento, execução, comunicação de resultados e acompanhamento) da metodologia de avaliação de controle interno em nível de entidade, detalhando todas as suas etapas com exemplos práticos de elaboração de instrumentos de avaliação, tais como questionários de pesquisa, procedimentos para exames documentais e QACI, bem como de sua aplicação e compilação de resultados. Aprendemos, ainda, a desenvolver escalas para pontuação e interpretação dos resultados do trabalho de avaliação.

Finalmente, exploramos todos os aspectos importantes relativos à execução da avaliação, ao desenvolvimento das constatações e à comunicação dos resultados, abordando a elaboração, a estrutura e o conteúdo do relatório.

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

Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Critérios gerais de controle interno na Administração Pública: um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1250706.PDF>>. Acesso em 20 mar. 2010.

_____. _____. **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Revisão Outubro 2009. Anexo à Portaria-TCU nº 90, de 6 de março de 2003, alterado pela Portaria-Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009. Brasília, 2009a. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-02-de-03-02-2010%20Padr%C3%B5es%20de%20Auditoria%20de.pdf>. Acesso em 15 nov. 2011.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 27, de 19 de outubro de 2009**. Disciplina a verificação do cumprimento das determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal e dos resultados delas advindos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Monitoramento. Brasília, 2009b. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/BTCU-ESPECIAL-05-de-23-10-2009%20Padr%C3%B5es%20de%20Monitorament.pdf>. Acesso em 15 nov. 2011.

_____. _____. **Instrução Normativa n.º 63, de 1º de setembro de 2010**. Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.443, de 1992. Brasília, 2010.

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

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 11, de 7 de abril de 2010**. Aprova do documento Técnica de Entrevista para Auditorias. Brasília, 2010b.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 16, de 14 de maio de 2010**. Aprova do documento Técnica de Pesquisa para Auditorias. Brasília, 2010c.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 19, de 14 de junho de 2010d.** Aprova do documento Técnica de Observação Direta em Auditoria. Brasília, 2010.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 31, de 9 de dezembro de 2010e.** Aprova a nova versão do documento Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Riscos aplicados em Auditoria. Brasília, 2010.

_____. _____. **Portaria Segecex n.º 15, de 9 de maio de 2011.** Disciplina a realização de levantamentos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, 2011. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Padr%C3%B5es%20de%20Levantamento.pdf>. Acesso em 27 out. 2011.

COLOMBIA. **Modelo de Control Interno para Entidades del Estado – Versión I – Marco Conceptual.** USAID – Casal & Associates Inc.: 2004.

_____. **Modelo de Control Interno para Entidades del Estado – Versión I – Manual de Implementación.** USAID – Casal & Associates Inc.: 2004.

COSO – *Committe Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.)*. **Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary.** United States of America: COSO, 1992. Disponível em <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** Sumário Executivo: Estrutura. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006. Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf> Acesso em em 27 out. 2011.

_____. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** Técnicas de Aplicação. PriceWaterhouseCoopers – COSO - Audibra. Nov. 2006

INTOSAI. **Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI).** Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. GOV 9100 **Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector.** 2004. Disponível em: <<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>>. Acesso em 27 out. 2011.

_____. GOV 9130 *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management*. PSC Subcommittee on Internal Control Standards. 2007. Disponível em: < <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>>. Acesso em 27 out. 2011.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). *Auditing Standard No. 5 - An audit of Internal Control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*. Dispon. em <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx>. Acesso em 06 out. 2011.

U. S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO). **GAO-01-1008G** *Ferramenta de Gestão e Avaliação de controle Interno*. Government Accountability Office. 2001. Disponível na Biblioteca do curso.

_____. **GAO-01-1008G** *Internal Control Management and Evaluation Tool*. Aug. 2001. Disponível em <<http://www.gao.gov/new.items/d011008g.pdf>>. Acesso em 27 out. 2011.