

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

---

# AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

AULA 4:  
AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM  
NÍVEL DE ATIVIDADES

---

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.

38 p.

Aula 4. Avaliação do controle interno em nível de atividades.

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 4 - Avaliação de controles internos em nível de atividades

---

**O que são atividades e o que significam riscos e controles internos em nível de atividades?**

**O que são processos organizacionais e quais os tipos de atividades que eles contêm?**

**De que maneira é realizada a avaliação de controles internos em nível de atividades?**



Para responder a essas e a outras questões estudaremos, nesta aula, a avaliação de controles internos em nível de atividades, processos ou operações específicos, abordando os seus objetivos, as ferramentas e as atividades desenvolvidas em todas as etapas do processo de avaliação nesse nível.

Começaremos destacando a natureza e os objetivos desse tipo de avaliação e fazendo uma breve revisão sobre o que são atividades organizacionais e a forma como elas são representadas e estudadas: os processos organizacionais.

Em seguida, abordaremos as fases do processo de avaliação [planejamento, execução e relatório] destacando as principais atividades desenvolvidas em cada uma, incluindo o desenvolvimento e a aplicação de ferramentas e instrumentos de avaliação, a análise e comunicação de resultados obtidos.

Esta é a última aula do nosso curso.

## Sumário

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

AULA 4 - AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM NÍVEL DE ATIVIDADES.....	3
LISTA DE SIGLAS.....	5
1. INTRODUÇÃO .....	6
2. PROCESSOS ORGANIZACIONAIS .....	7
2.1. VISÃO SISTÊMICA DE UM PROCESSO.....	9
2.2. TIPOS DE ATIVIDADES CONTIDAS EM PROCESSOS .....	10
2.3. CATEGORIAS DE PROCESSOS .....	10
2.4. MODELOS DE REPRESENTAÇÃO DE PROCESSOS.....	13
3. METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO .....	13
3.1. PLANEJAMENTO .....	14
3.1.1. LEVANTAMENTO E DOCUMENTAÇÃO DO PROCESSO.....	15
3.1.2. VALIDAÇÃO DO PROCESSO.....	19
3.1.3. IDENTIFICAÇÃO DE OBJETIVOS, RISCOS E CONTROLES .....	20
3.1.4. PLANEJAMENTO DOS TESTES DE CONTROLE.....	26
3.2. EXECUÇÃO .....	30
3.2.1. TESTES DE CONTROLE.....	32
3.2.2. DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS .....	32
3.3. COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS .....	34
4. ACOMPANHAMENTO ( <i>FOLLOW-UP</i> ).....	35
SÍNTESE .....	36
REFERÊNCIAS.....	37

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

- Planejar, executar e relatar avaliações de controle interno em nível de atividades, processos ou operações específicos.

## Lista de Siglas

---

ACL – *Audit Command Language* (programa de computador que auxilia auditores na realização de testes em arquivos de dados).

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

MPL – Matriz de Planejamento

MRC - Matriz de Riscos e Controles

DN-TCU - Decisão Normativa TCU

EFS - Entidade de Fiscalização Superior

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

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

NAT - Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

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

QACI – Questionário de Avaliação de Controle Interno

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

UJ - Unidade Jurisdicionada do TCU

## 1. Introdução

No tópico “1. Visão geral do processo de avaliação”, da aula anterior, vimos que a avaliação de controles internos pode ocorrer em dois níveis. Lá estudamos a avaliação em nível de entidade, cujo objetivo, em síntese, é fazer uma avaliação global do sistema de controle interno da organização (ou de partes dela), para verificar se estão presentes e em funcionamento, trabalhando conjuntamente, todos os componentes da estrutura de controle interno.

Agora, estudaremos a avaliação de controles internos em nível de atividades específicas, às vezes também chamada avaliação do controle interno em nível operacional, cujo objetivo é avaliar se os controles internos, no nível operacional das atividades, estão apropriadamente concebidos, na proporção requerida pelos riscos e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração. Em síntese, consiste em revisar objetivos-chave de processos e atividades neles contidas, identificar e avaliar riscos relevantes relacionados a esses objetivos, bem como os controles que a gestão adota para administrá-los.



Reveja o que são controles internos em nível de entidade e em nível de atividades, relendo o tópico 1.5.4, da aula 1, classificação de controles internos quanto ao nível de abrangência.

As expressões “em nível de entidade” e “em nível de atividades” demarcam as fronteiras de abrangência da aplicação da metodologia de avaliação de controles internos. O primeiro nível foca o sistema de controle interno em termos globais, abrangendo os controles em nível de entidade (*Entity-Level Control* - ELC), aqueles que formam a estrutura, dão o escopo e evidenciam o tom do ambiente no qual as atividades da organização são executadas e executam o seu monitoramento em alto nível. O segundo nível foca os controles transacionais (*Transacion-Level Control* - TLC), isto é, os controles em nível operacional das atividades, aqueles que incidem direta ou indiretamente sobre os processos, as atividades, operações ou sistemas específicos.

Para melhor sedimentação do seu entendimento sobre os dois níveis de avaliação do controle interno, recomendamos uma rápida releitura do tópico 1, da aula anterior. Vale destacar que a avaliação de controles internos em nível de processos (ou atividades) não prescinde da avaliação do controle interno em nível de entidade, sendo possível, e até comum, avaliações de controle realizadas exclusivamente sobre determinados processos específicos da organização, contudo, é mais pertinente preceder essas avaliações, pelo menos, de uma avaliação do componente ambiente interno da estrutura de controle, com vistas a compreender o ambiente organizacional no qual os processos estão inseridos.

Antes de prosseguir, faremos uma breve revisão a respeito do significado de atividades organizacionais e sobre a forma como elas são representadas e estudadas, a chamada visão de processos, abordando aspectos mínimos para a obtenção de uma compreensão essencial à realização de trabalhos de avaliação de riscos e controles internos em nível de atividades (ou de processos) organizacionais.

## 2. Processos organizacionais

Toda organização pode ser vista como uma coleção de processos que, de forma integrada, promovem a consecução dos objetivos, diretamente relacionados à sua missão. Essa ideia pode ser vislumbrada na figura abaixo.

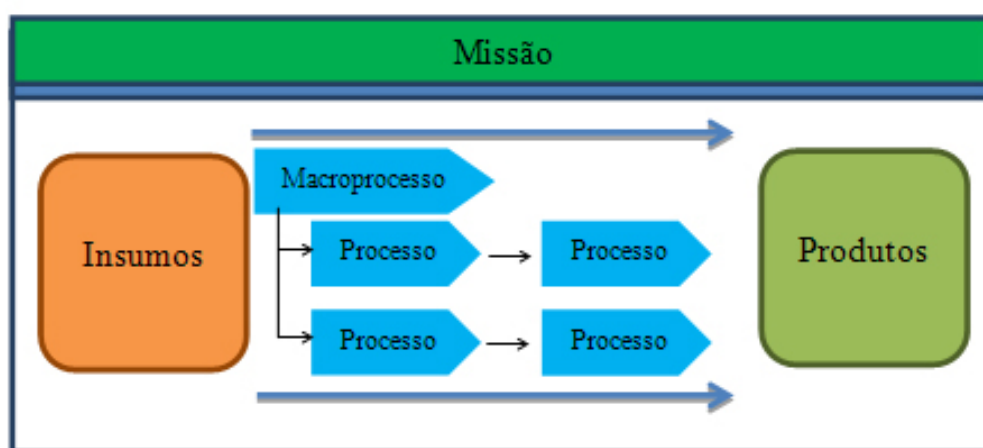


Figura 1: a organização vista como uma coleção de processos.

A figura ilustra a chamada visão de processos, que ajuda-nos a entender a organização como um todo. O desdobramento desta visão nas diversas atividades desenvolvidas pelos diferentes níveis da organização permite-nos visualizar a ação da entidade para cumprir a sua missão. Esse desdobramento é feito por meio de uma representação de processos.

Vejamos, então, o que significa processo, segundo algumas definições reconhecidas.

## Processo

Conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transforma insumos (entradas) em produtos (saídas).	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (2005, N.3.4.1)
Conjunto de atividades, funções ou tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e que produzem algum resultado.	Metodologia IDEF0 - Integration Definition for Modeling of Process (1970, apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004, p.61)
Sequência de passos, tarefas e atividades que convertem entradas de fornecedores em uma saída, adicionando valor às entradas, transformando-as ou usando-as para produzir alguma coisa.	Dianne Galloway, em <i>Mapping Work Process</i> (1994, apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004, p.13)

As atividades de uma organização podem ser vistas sob diversas dimensões, dependendo do nível de agregação conveniente para um determinado propósito. Assim, é comum ouvirmos alguém perguntar: qual é a atividade da sua empresa? A resposta a essa pergunta representa o macroprocesso finalístico da organização.

Contudo, este macroprocesso pode ainda ser desdobrado em outros grandes processos, que também podem ser denominados macroprocessos, e daí por diante em processos, subprocessos, atividades e tarefas, representando uma hierarquia de atividades. Portanto, essas denominações são adotadas meramente por convenção, para delimitar as diversas dimensões que as atividades da organização assumem, as quais, genericamente, denominam-se processos.

Veja, na figura abaixo, como essas dimensões podem ser representadas.

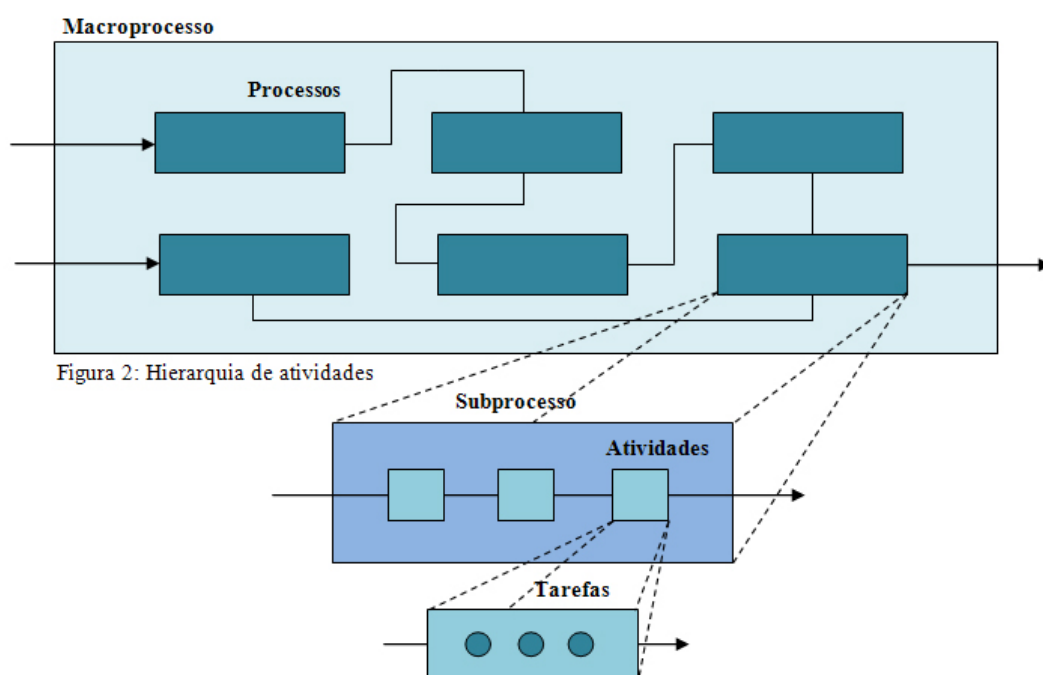


Figura 2: Hierarquia de atividades



A palavra ‘atividade’ é um termo genérico para expressar o trabalho que uma organização executa via processos organizacionais. Assim, processos, subprocessos e tarefas são tipos de atividade. Em sentido amplo, as atividades são representadas pelos processos organizacionais, que refletem os fluxos de trabalho cotidianos da organização. Porém, o termo atividade também é utilizado para se referir a desdobramentos menores de ações dentro dos processos, sendo a tarefa o menor desdobramento do trabalho executado em um processo.

Vejamos como poderíamos enxergar essa hierarquia num processo bastante conhecido no setor público, o Processo de Licitação:

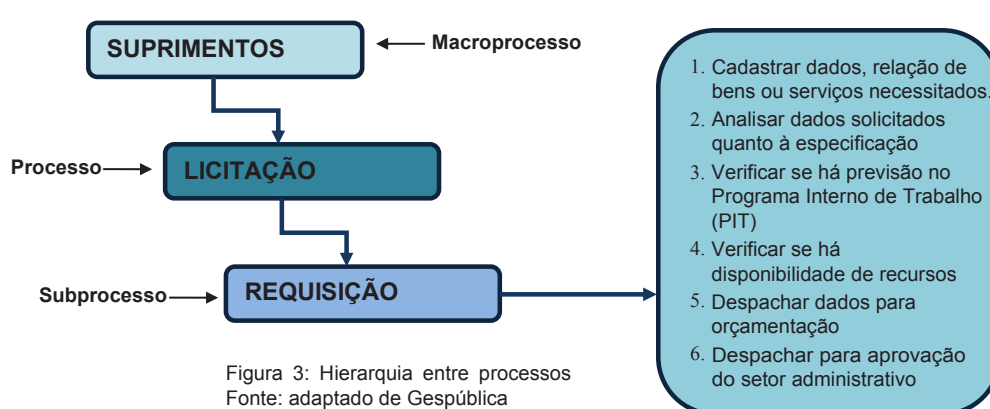


Figura 3: Hierarquia entre processos Fonte: adaptado de Gespública

## 2.1. Visão sistêmica de um processo

A figura abaixo apresenta a visão sistêmica de um processo genérico, na qual é possível perceber que são seis os seus elementos: fornecedores, insumos, requisitos, recursos de transformação, produtos e clientes.

Conhecer os elementos dos processos específicos que serão avaliados é um fator importante para o bom desenvolvimento dos trabalhos. O documento Padrões de Levantamento (BRASIL, 2011), em seu Anexo VI, traz um **formulário de identificação dos elementos do processo** que constitui uma boa ferramenta para a obtenção desse conhecimento.



Na biblioteca do curso, pasta Ferramentas para avaliação, disponibilizamos um arquivo contendo exemplos práticos de preenchimento dos anexos do documento Padrões de Levantamento.



Figura 4: Visão sistêmica de um processo

## 2.2. Tipos de atividades contidas em processos

Dentro de um processo coexistem dois tipos de atividades, cuja compreensão é de muita importância para os trabalhos de avaliação:

- **atividades de execução** (ou de consecução ou de transformação)
- **atividades de controle**

As atividades de execução integram diretamente o processo de transformação do insumo em produto. As atividades de controle, muito embora sejam parte do processo, não atuam sobre a transformação do insumo em produto, sendo executadas para garantir que as primeiras ocorram conforme os requisitos. Portanto, o foco das atividades de controle são as atividades de execução. Compreender essa diferenciação é importante para o adequado preenchimento da matriz de riscos e controles, que abordaremos mais adiante.

## 2.3. Categorias de processos

Os processos organizacionais recebem diversas classificações na literatura especializada. Para Porter (1947, p.36-37), as atividades de uma organização dividem-se em primárias e de apoio, sendo as primárias relacionadas diretamente ao cliente final, incluindo manuseio de insumos, processamento, promoção, entrega e sustentação do produto, e as de apoio todas aquelas que dão suporte às primárias: infraestrutura

da organização, administração de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e aquisições. Esta classificação foi proposta juntamente com a ideia de cadeia de valor, até hoje muito utilizada como uma forma sistemática para o exame de todas as atividades desenvolvidas por uma organização e do modo como elas interagem.

Um modelo proposto por Oliveira (2009, p.23-27) e muito utilizado no meio empresarial, classifica os processos em três classes: primários ou de negócios, de apoio e gerenciais. Os **processos primários** são todos os que impactam o cliente externo. Os **processos de apoio** ajudam ou facilitam a execução dos primários e os **processos gerenciais** facilitam a execução dos dois primeiros, alocando, dirigindo e coordenando recursos e meios necessários ao bom desempenho organizacional.

Segundo ainda o mesmo modelo, os processos primários se subclassificam, consecutivamente, em processos chave e críticos, sendo os **processos chave** aqueles processos primários que apresentam alto custo para organização e alto impacto para os clientes externos, e **processos críticos** os processos chave que têm uma relação direta com a estratégia de negócio da organização, ou seja, os processos que estão diretamente alinhados com os objetivos estratégicos da organização, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional.

Adotaremos neste curso as categorias indicadas pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, no seu **Guia “d” Simplificação**. (BRASIL, ?), segundo o qual, os processos organizacionais podem ser classificados em duas categorias:

### Processos Finalísticos

Ligados à essência do funcionamento da organização. São aqueles que caracterizam a atuação da organização e recebem apoio de outros processos internos, gerando o produto/serviço para o cliente ou usuário externo. Os processos organizacionais enquadrados nesta categoria estão diretamente relacionados aos objetivos da organização, dando suporte à sua missão. Em um Órgão Público, um típico processo finalístico poderia ser, por exemplo, ‘serviços ao cidadão’ (emissão de certidões, documentos, concessão de aposentadoria, benefícios e outros).

### Processos de Apoio

Geralmente, produzem resultados imperceptíveis ao cliente ou usuário externo, mas são essenciais para a gestão da organização, garantindo adequado suporte aos processos finalísticos. Estão diretamente

relacionados à gestão dos recursos necessários ao desenvolvimento de todos os processos da instituição. Seus produtos e serviços se caracterizam por terem como clientes, principalmente, elementos pertinentes ao sistema (ambiente) da organização (contratação de pessoas, aquisição de bens e materiais, serviços de tecnologia da informação, execução orçamentário-financeira).

Englobam também os **processos gerenciais ou de informação e decisão**, aqueles diretamente relacionados à formulação de políticas e diretrizes para o estabelecimento e consecução de metas, bem como ao estabelecimento de métricas (indicadores de desempenho) e formas de avaliação dos resultados alcançados interna e externamente à organização (planejamento estratégico, gestão por processos e gestão do conhecimento são exemplos de processos gerenciais).

### Processos críticos

Dentre os processos finalísticos e de apoio encontram-se processos denominados **processos críticos** que são aqueles de natureza estratégica para o sucesso institucional.

Observa-se, aqui, uma convergência parcial com os conceitos propostos por Oliveira (2009, p.23-27). Isto é, processos críticos têm uma relação direta com a estratégia de negócio da organização, alinhados com os objetivos estratégicos da organização, dando suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional. Porém, para o Gespública, tanto os processos finalísticos como os de apoio podem ser considerados críticos (e não somente os primários, como sugere Oliveira).

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

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

## 2.4. Modelos de representação de processos

Denominam-se modelos de representação de processos as formas de representar a realidade de um processo por meio de modelos abstratos, como desenhos, diagramas, fluxogramas ou mapas de processo. Portanto, esses termos são usados como sinônimos para descrever um processo.

Existem diferentes tipos de modelos, assim como diversas técnicas, métodos e ferramentas para mapeamento e modelagem de processos. Muitas ferramentas tecnológicas oferecem uma variedade de recursos para descrever processos. Contudo, você não precisa ser um especialista nesta área para realizar um bom trabalho de avaliação de controles internos, muito embora a representação gráfica dos processos seja um fator importante.

O nível de detalhamento dos processos por meio de modelos de representação depende da profundidade do escopo da avaliação, porém, em qualquer caso, deve ser apenas o suficiente para permitir à equipe revisar os objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, identificar riscos relevantes a eles relacionados e os controles internos que a gestão adota para administrá-los. A abordagem de descrição de processos adotada no documento Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011) é, na grande maioria dos casos, suficiente para esses propósitos.

## 3. Metodologia de avaliação

---

Do estudo desenvolvido no tópico anterior, foi possível deduzir que avaliar controles internos em nível de atividades significa avaliar controles no nível das operações, isto é, no nível dos processos organizacionais da instituição. A questão que se coloca inicialmente é: **quais processos devem ser avaliados?**

Na aula 2, vimos que a Intosai (2004, p.23) chama a atenção para os objetivos e riscos chave da organização como uma maneira de identificar as áreas/atividades mais relevantes para as quais se devem dirigir esforços de avaliação dos riscos, bem como atribuir responsabilidades em relação ao seu gerenciamento. **Então, essa é a dica!**

Para decidir quais processos devem ser avaliados, primeiro é preciso perguntar:

- **Quais os objetivos-chave da organização?**

- Quais os processos que dão suporte a esses objetivos?
- Quais os riscos-chave relacionados a esses processos?

Esse processo de determinar quais processos devem ser avaliados denomina-se **priorização de processos críticos**. Conforme vimos no tópico anterior, o Gespública considera como críticos aqueles processos que têm uma natureza estratégica para o sucesso institucional, sejam eles finalísticos ou de apoio.



Relatório, Voto e Acórdão  
1.838/2010-Plenário,  
disponível na biblioteca  
do curso, pasta Material  
complementar.

Em geral, o processo de priorização ocorre em fase anterior à de planejamento do trabalho de avaliação. Em auditorias internas, ele acontece normalmente durante a elaboração do planejamento anual de atividades. No TCU, tipicamente, essa decisão pode ocorrer em função de levantamentos anteriores (ver NAT, 71) ou de outros eventos que venham ao conhecimento do Tribunal por meio de outras ações de controle externo como, por exemplo, a que deu origem ao **Acórdão 1.838/2010-Plenário**. Neste caso, um processo de contas no qual se apontavam irregularidades recorrentes em determinados processos da unidade jurisdicionada. O relator, então, determinou que se fizesse uma avaliação dos controles internos dos referidos processos para identificar as deficiências que estavam dando causa às irregularidades. O Acórdão proferido fixou prazo para que a administração da entidade apresentasse planos de ação com vistas a sanar as deficiências constatadas na avaliação.

Conforme já estudamos na aula 1, a avaliação de controles internos também é utilizada para determinar a extensão e o alcance de auditorias, podendo ser realizada antes (NAT, 71) ou na fase de planejamento do trabalho de auditoria (NAT, 71.1). Porém, a avaliação que abordaremos nesta aula é aquela em que os controles internos constituem o próprio objetivo da auditoria.

### 3.1. Planejamento

A fase de planejamento de uma avaliação de controles internos em nível de atividades envolve a identificação dos objetivos-chave dos processos e das atividades neles contidas, dos riscos relevantes relacionados e dos respectivos controles que a gestão adota para gerenciar os riscos.

A partir desse conhecimento preliminar, a equipe decidirá quais controles serão avaliados, a extensão dos exames, e planejará os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de desenho e de efetividade operacional que, como já vimos anteriormente, consiste em verificar se os controles estão adequadamente concebidos



na proporção requerida pelos riscos, sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, alinhados com as respostas a riscos definidas pela administração.

Podemos, então, vislumbrar as seguintes etapas de atividades na fase de planejamento:



A seguir, o detalhamento e as orientações para cada uma dessas etapas.

### 3.1.1. Levantamento e documentação do processo

Consiste na obtenção e registro de informações sobre o processo cujos riscos e controles serão avaliados, com o objetivo de desenvolver um adequado conhecimento para solidificação da base de avaliação. Nessa etapa devem ser identificados e compreendidos os objetivos-chave do processo. Deve-se, ainda, entender as atividades nele contidas e a sequência em que são executadas, o volume de trabalho, a duração do ciclo de execução e a frequência de problemas.

Nesta fase, geralmente são empregadas as seguintes técnicas de coleta de informações:

- exame documental - leitura de manuais de procedimentos internos;
- entrevistas com funcionários e gestores;
- workshops;
- observação direta de operações.

Para entender a sequência, os eventos e as atividades de um processo, devem-se entrevistar tanto os gestores mais graduados como os responsáveis diretos pelo processo e, ainda, os próprios funcionários que executam as atividades rotineiramente e operam os controles respectivos, detentores de informações fidedignas de como o processo se desenvolve na prática.

Primeiramente, devem-se entrevistar os gestores, que melhor definem os objetivos dos processos, em seguida a pessoa que conhece

a execução de todo o processo, isto é, o responsável pelo processo. Caso isso não seja possível, o auditor deve entrevistar os executores das atividades relevantes de cada etapa do processo.

Salienta-se que não será em uma única entrevista que o auditor conseguirá mapear todo o processo e seus respectivos controles. Ao final da entrevista, portando, deve-se prevenir o entrevistado sobre a possibilidade de haver necessidade de esclarecimentos adicionais, pois é comum aparecerem dúvidas sobre determinados pontos quando da documentação do processo e o auditor não deve eximir-se de entrar em contato com o entrevistado para saná-las, pois esta fase é de extrema importância para o resultado final do trabalho. Se o auditor não detiver o conhecimento completo do processo, a qualidade do trabalho será prejudicada.

É possível que a entidade auditada possua fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados. Nesses casos, o auditor terá seu trabalho minimizado, já que deixará de executar, na íntegra, a etapa de levantamento e documentação, passando direto para a etapa de validação do processo.

No levantamento, é imprescindível que sejam obtidas as seguintes informações:

- visão do gestor máximo em relação aos objetivos-chave do processo e importância dele em relação à continuidade dos negócios e atividades e ao cumprimento de objetivos finalísticos, considerando impactos como danos à imagem institucional, perdas financeiras e afetação da qualidade dos produtos ou serviços prestados.
- riscos inerentes, mesmo que considerados satisfatoriamente mitigados por controles;
- indicadores, dados e números envolvidos (valores, quantidades, pessoas etc.);
- políticas, normas, procedimentos e regulamentação afetos ao processo;
- interfaces do processo com os demais processos da entidade.

As informações obtidas durante o levantamento do processo podem ser documentadas mediante uma ou mais de uma das três formas a seguir:



- fluxogramas ou mapas de processo;
- questionários de avaliação de controles internos em conjunto com a forma anterior;
- memorandos descritivos para acrescentar detalhes importantes à compreensão das informações documentadas pelas duas formas anteriores.

Ao documentar um processo, o auditor deve observar os seguintes critérios:

- apresentar todas as atividades em forma lógica e sequencial;
- consignar a área, o cargo ou o papel das pessoas que praticam as operações, executam os controles e dos responsáveis pela área.
- registrar todos os documentos emitidos e controles mantidos (relatórios, formulários etc.), de preferência obtendo cópia para juntar aos papéis de trabalho;
- registrar os arquivamentos, inclusive magnéticos, e a forma de seu controle.

Ao final dessa etapa, espera-se que a equipe tenha obtido e registrado informações suficientes para detalhar e descrever o processo. (Os aspectos que devem ser abordados no detalhamento de um processo constam dos itens 30 e 43 dos Padrões de Levantamento do TCU (BRASIL, 2011). Um diagrama de blocos associado com um formulário de identificação dos elementos do processo, conforme exemplificado no Anexo VI desse documento técnico do TCU, é suficiente para auxiliar à equipe a desenvolver a matriz de riscos e controles, que trataremos mais adiante).

A depender das circunstâncias específicas, a equipe pode considerar a utilização de outras formas de documentação especialmente nos casos em que a entidade auditada não possua fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados. Um fluxograma de processo fornecido pela entidade ou elaborado pela equipe, como o exemplificado a seguir, pode ser útil para fazer o registro preliminar de percepções de risco a serem posteriormente avaliados durante a elaboração da matriz de riscos e controles.

### Processo: Conceder crédito

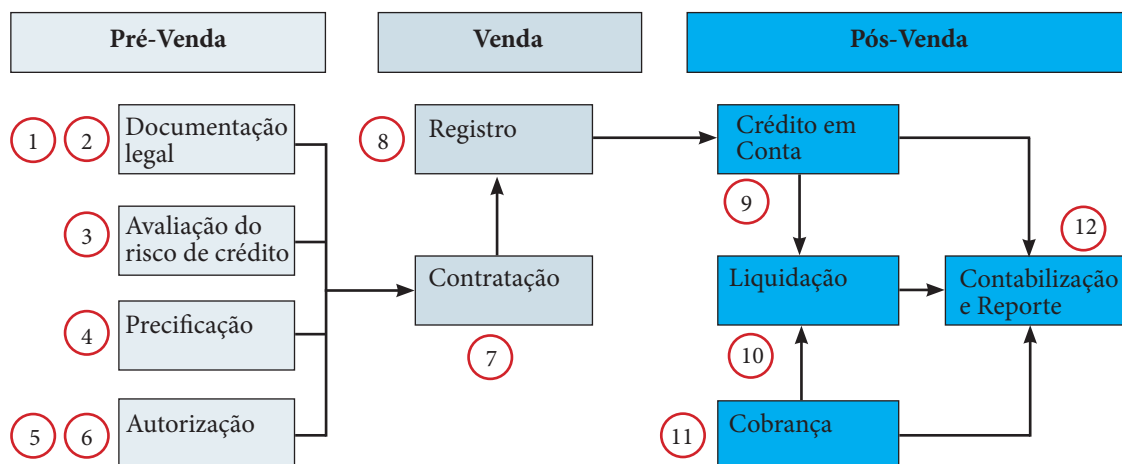


Figura 5: Fluxograma de Processo

Fonte: Adaptado de Castanheira, 2007. Elaborado a partir de Deloitte & Touche (2003:13)

Exemplos de riscos identificados nas atividades descritas no fluxograma acima:

1. Documentação falsa
2. Documentação incompleta
3. Erro na avaliação do risco (sub ou superavaliação)
4. Precificação não equivalente ao nível de risco
5. Excesso nos limites autorizados
6. Autorização em desacordo com a política de crédito
7. Erros na formalização do contrato
8. Erros na introdução/captura de dados
9. Erros no crédito devido ao evento anterior
10. Liquidação com atraso ou não realizada
11. Mau acompanhamento
12. Erros de contabilização

Observe que o fluxograma é uma maneira de entender o fluxo, os eventos e a sequência das atividades, fornecendo uma visão geral do processo e permitindo a identificação preliminar de alguns possíveis eventos de risco no nível das atividades. Contudo, não apresenta todas as informações mencionadas anteriormente como necessárias, devendo a equipe elaborar memorandos descritivos para acrescentar detalhes importantes à compreensão das informações documentadas por essa forma.

### **3.1.2. Validação do processo**

Uma vez levantado e documentado o processo, deve-se proceder a sua validação, que é o procedimento de confirmação pelo qual o auditor assegura que o processo, tal como foi registrado, é o que está sendo efetivamente praticado. Não é incomum o processo ser descrito pela entidade de uma forma ideal e, na prática, ser executado de maneira diferente. Essa validação pode seguir os dois passos descritos a seguir.

#### **Procedimento de confirmação**

Uma maneira de realizar o procedimento de confirmação, conhecida como “passar através do processo”, consiste em selecionar um pequeno número de transações aleatórias, um produto ou resultado do processo e percorrer todo o seu caminho de obtenção, inspecionando todos os registros e documentos para verificar se realmente ocorreu, na prática, o que foi descrito pelos gestores e funcionários.

Esse procedimento também pode ser feito por meio de observação direta da realização das atividades pelos funcionários, quando possível, complementada por inspeção de documentos e registros efetivados.

#### **Confirmação do responsável pelo processo**

Uma vez que o processo documentado será alvo de avaliação e considerando que ninguém gosta de ter seus procedimentos criticados, pode ser importante, para evitar questionamentos futuros (“não é essa a forma como realizamos essa atividade”), que o auditor obtenha o “de acordo” do responsável em relação ao processo documentado. Para tanto, deve-se imprimir o fluxograma, mapa de processo, questionário de avaliação preenchido ou memorando descritivo, conforme o caso, e solicitar confirmação do responsável de que processo documentado corresponde ao que é efetivamente praticado pela organização.

Quando a entidade auditada já possuir fluxogramas, mapas de processos ou procedimentos documentados, o auditor pode utilizar

a documentação fornecida pela entidade e deixar de executar a etapa de levantamento e documentação, porém deverá realizar a etapa de validação do processo, pois é muito comum que a documentação de processos se encontre desatualizada em relação ao que ocorre na prática. Na validação, o auditor deve promover as alterações necessárias para que a realidade seja refletida.

### 3.1.3. Identificação de objetivos, riscos e controles

Na etapa de levantamento e documentação foram identificados e compreendidos os objetivos-chave do processo, bem como os riscos relevantes a eles relacionados. Assim, por exemplo, em um processo de compras, as seguintes informações já terão sido obtidas:

PROCESSO COMPRAS	
Objetivos-chave do Processo	Riscos relacionados
Manter níveis adequados de matéria-prima	Sazonalidades; disfunções de mercado
Com qualidade	Matéria-prima fora de especificações
No tempo da linha de produção	Entregas em atraso; problemas de logística
A custos competitivos	Preços discrepantes; risco de taxas de câmbio

Observe que aqui os objetivos e os riscos são os do processo como um todo. Na matriz de riscos e controles, que veremos mais adiante, os objetivos e riscos são os relacionados às atividades desenvolvidas dentro do processo.

Essas informações expressam a visão do gestor máximo em relação aos objetivos-chave do processo e revelam que alguns riscos no nível desses objetivos dependem mais da habilidade da administração em tomar decisões estratégicas e operacionais do que, propriamente, de controles internos. Isso nos leva a compreender que a avaliação de controles é uma maneira de verificar, embora parcialmente, como uma organização é administrada. Nada obstante, o controle não constitui tudo que é envolvido numa administração e não tem como função prevenir a tomada de decisões estratégicas e operacionais incorretas. As decisões sobre que ação tomar são aspectos de administração que estão além do conceito de controle (FEBRABAN, 2003, p.75).

Todavia, as pessoas executam suas atividades guiadas pela compreensão dos objetivos a serem alcançados, apoiando-se nas informações, nos recursos e nas habilidades de que dispõem. Por essa razão, os objetivos-chave dos processos são importantes para se entender a lógica de estruturação de suas atividades e o porquê dos controles internos a ele. São os objetivos-chave do processo que amalgamam as atividades desenvolvidas no seu interior.

Assim, nesta etapa da fase de planejamento, o trabalho da equipe consiste em, orientando-se pelos objetivos-chave do processo, identificar os objetivos-chave das atividades relevantes que nele são desenvolvidas, os riscos-chave relacionados ao atingimento desses

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

Para realizar essa etapa do planejamento, a equipe se apoiará na Matriz de Riscos e Controles (MRC) ilustrada na figura a seguir, conforme orientações subsequentes.

MATRIZ DE RISCOS E CONTROLES									
TC nº		Fiscalis nº							
ENTIDADE: declarar o nome do órgão/entidade auditado.									
PROCESSO: nome do processo objeto da avaliação.									
OBJETIVOS-CHAVE DO PROCESSO: descrever qualitativa e/ou quantitativamente os objetivos-chave do processo.									
ÁREA ou AGENTE	ATIVIDADES RELEVANTES	OBJETIVOS-CHAVE DA ATIVIDADE	RISCOS	RISCO INERENTE			ATIVIDADES DE CONTROLE		TESTES DE CONTROLE
				P <sup>1</sup>	C <sup>2</sup>	N <sup>3</sup>	DESCRIÇÃO	RESPONSÁVEL	
1	2	3	4		5		6	7	8
Elaborado por:									/ /
Revisado por:									/ /
Supervisionado por:									/ /

<sup>1</sup>Probabilidade

<sup>2</sup>Consequência

<sup>3</sup>Nível de Risco (Px C)

Figura 6: Matriz de Riscos e Controles - MRC

Apoiando-se na documentação do processo validado (fluxogramas, mapas de processo etc.), conforme anteriormente abordado, a equipe passa à elaboração da MRC, papel de trabalho no qual fará os seguintes registros, em relação às atividades identificadas como mais relevantes no processo:

Orientações para preenchimento da Matriz de Riscos e Controles	
1	Área ou agente responsável pela atividade de execução (consecução ou transformação), indicada na coluna seguinte.
2	Nome ou descrição da atividade (subprocesso, atividade, tarefa ou etapa do processo).
3	Descrição dos objetivos-chave da atividade.
4	Identificação dos eventos de risco que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos-chave da atividade. Uma mesma atividade pode estar sujeita a vários riscos (operacionais, conformidade etc., cf. categorias Coso/Intosai).
5	Probabilidade, consequência e nível de risco decorrente, resultante da avaliação realizada em conjunto com gestores e operadores do processo, que melhor conhecem os riscos inerentes aos seus processos de trabalho.
6	Descrição das atividades de controle existentes para prevenir ou detectar a materialização dos eventos de risco identificados no item 4.
7	Áreas ou agentes responsáveis pela execução das atividades de controle.
8	Coluna destinada ao registro da decisão da equipe quanto a quais controles serão avaliados, para referenciar os procedimentos de testes de controle planejados (ligação com a matriz de planejamento) e para indicação de seus resultados, após realizados.

Quando se divide o processo em suas principais atividades de execução, dispondo-as em forma lógica e sequencial na MRC, fica mais fácil identificar os riscos relacionados aos objetivos de cada atividade que, em uma visão global, poderiam passar despercebidos, bem como os controles adotados em função desses riscos ou a inexistência deles, permitindo à equipe fazer uma avaliação preliminar de adequação dos controles internos, de modo a determinar a extensão dos exames e os procedimentos que serão aplicados na realização dos testes de controle.

Na elaboração da MRC, a equipe deve tomar alguns cuidados essenciais à sua adequação, conforme descrito a seguir.

### **Distinguir atividades de execução das de controle**

Na coluna 2, indicar apenas as atividades de execução, aquelas voltadas para a consecução do processo, para a transformação do insumo em produto. O que normalmente resulta dessas atividades dentro de um processo é um produto intermediário que servirá de insumo, entrada ou condição para a execução de uma atividade subsequente. As atividades de controle, que visam a assegurar o cumprimento dos objetivos e requisitos estabelecidos para as de execução, devem ser indicadas em coluna própria (6 e 7).

### **Considerar os riscos nas quatro categorias**

No processo de identificação de riscos (coluna 4), ou seja, de identificação dos eventos que podem impedir ou dificultar o alcance dos objetivos-chave das atividades, deve-se considerar todas as quatro categorias de risco do Coso/Intosai. Deve-se, portanto, refletir sobre o que pode dar errado na atividade que possa impactar a:

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

### **Não considerar ausência ou ineficácia de controles como risco**

O risco não pode ser entendido como a ausência ou ineficácia de controles, pois o risco é inerente ao processo, independentemente dos controles implementados. Assim, controles inexistentes ou falhos apenas aumentam a probabilidade de materialização dos riscos já existentes. Em regra, risco deve representar o problema e controle a solução. Assim, a ausência de segregação de funções não é risco, mas os problemas que disso decorrem, sim.

### **Não considerar o não atingimento de objetivos como risco**

A descrição do risco deve explicitar o que pode dar errado na operação, indicando claramente os eventos que podem levar ao não atingimento de objetivos. Assim, se o objetivo de uma operação é atender 30% da população, um risco não pode ser descrito como uma negativa desse objetivo, isto é, “não atender 30% da população”.

### **Elaborar a MRC em conjunto com gestores e operadores do processo**

A elaboração da MRC é uma parte da fase de planejamento do trabalho que exige uma intensa interação da equipe com os gestores e agentes das áreas abrangidas pelo processo. São eles que melhor conhecem as atividades, seus riscos inerentes e o modo de tratá-los. Portanto, uma parte significativa dessa etapa da avaliação deve ser realizada em campo.

### **Seguir as seguintes orientações na avaliação dos riscos inerentes**

A coluna 5 da MRC apresenta três subcolunas, com os seguintes elementos a seguir, que devem ser preenchidas com auxílio das tabelas subsequentes:

**Probabilidade:** é a chance de algo acontecer. Deve ser graduada em função da possível frequência de ocorrência do evento de risco descrito na coluna anterior. Segundo a NBR ISO GUIA 73 (ABNT, 2009, p.5), a probabilidade é a medida da chance de ocorrência expressa como um número entre 0 e 1, onde 0 é a impossibilidade e 1 é a certeza absoluta.

**Consequência:** é o resultado de um evento que afeta os objetivos (ABNT, 2009, p.5).

**Nível de Risco:** magnitude de um risco, expressa em termos da combinação das consequências e de suas probabilidades (ABNT, 2009, p.6).



Para facilitar a interação da equipe com gestores e operadores do processo, são desenvolvidas **escalas de probabilidades e consequências**, como as exemplificadas a seguir, adaptadas da publicação Metodologia de Auditoria Interna com Foco em Riscos (FEBRABAN, 2003, p.109 a 113).



## Escalas de probabilidades, consequências e níveis de risco.

### Escala de Probabilidades

Veja outro exemplo de escalas de probabilidades, consequências e nível de riscos (da Receita Federal do Brasil), disponível na biblioteca do curso, pasta Ferramentas para avaliação.

Frequência	Significado	Expressão
Raríssima	Evento extraordinário para os padrões conhecidos da gestão e operação do processo. Embora possa assumir dimensão estratégica para a manutenção do processo, não há histórico disponível de sua ocorrência.	0,10
Rara	Evento casual, inesperado. Muito embora raro, há histórico de ocorrência conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	0,35
Eventual	Evento usual, corriqueiro. Devido à sua ocorrência habitual, seu histórico é amplamente conhecido por parte de gestores e operadores do processo.	0,70
Frequente	Evento se reproduz muitas vezes, se repete seguidamente, de maneira assídua, numerosa e não raro de modo acelerado. Interfere de modo claro no ritmo das atividades, sendo evidentes mesmo para os que conhecem pouco o processo.	1,00

Ao discutir a probabilidade de ocorrência com gestores e operadores do processo, a equipe deve lembrá-los de que não se deve levar em conta os controles existentes, pois o que está sendo avaliado é o risco inerente. É importante ter isso bem claro, uma vez que a tendência do gestor é sempre puxar a avaliação da probabilidade para baixo, dado os seus controles formais. A utilização dos significados qualitativos constantes da escala acima na comunicação com os gestores e operadores do processo, durante os workshops ou as entrevistas do trabalho, objetiva mitigar essa tendência.



## Escala de Consequências

Impacto	Significado	Expressão
Irrelevante	Degradação na operação do processo, porém causando impactos mínimos para a instituição (em termos financeiros, danos à imagem, afetação da qualidade de produtos e serviços).	10
Pouco relevante	Degradação na operação do processo, causando pequenos impactos para a instituição.	20
Relevante	Interrupção do processo, causando impactos significativos para a instituição, porém passíveis de recuperação.	50
Muito relevante	Interrupção do processo, causando impactos irreversíveis para a instituição.	100

Da combinação de probabilidades e consequências das escalas anteriores, obtém-se os níveis de risco.

## Níveis de Risco

Consequência	AVALIAÇÃO DO RISCO			
Muito relevante	10 MÉDIO	35 ALTO	70 EXTREMO	100 EXTREMO
Relevante	5 BAIXO	17,5 MÉDIO	35 ALTO	50 EXTREMO
Pouco relevante	2 INSIGNIFICANTE	7 BAIXO	14 MÉDIO	20 ALTO
Irrelevante	1 INSIGNIFICANTE	3,5 INSIGNIFICANTE	7 BAIXO	10 MÉDIO
	Raríssima	Rara	Eventual	Frequente
	Probabilidade			

A utilização da ‘Expressão’ numérica da frequência e do impacto nas escalas de probabilidades e consequências tem por objetivo traduzir as percepções qualitativas em valores, de modo que o nível do risco avaliado também resulte numa expressão numérica, produto da multiplicação da expressão da frequência pela do impacto. Esse recurso é muito útil quando se utiliza sistemas informatizados, bancos de dados ou planilhas eletrônicas para apoiar a elaboração de MRC, pois facilita a ordenação das atividades rapidamente, segundo os níveis de risco avaliados. A hierarquização, assim obtida, ajuda à equipe no processo decisório de determinar as atividades que terão seus controles avaliados, a extensão dos exames e dos procedimentos que serão aplicados.

Caso a equipe disponha de levantamento anterior, com matriz de riscos e avaliação simplificada de risco realizadas conforme o Anexo VII

dos Padrões de Levantamento do TCU, (BRASIL, 2011), esse poderá ser o ponto de partida da fase de planejamento do trabalho, restando à equipe identificar e priorizar as atividades de controle que serão avaliadas e desenvolver o planejamento dos testes de controle, essa última etapa tratada a seguir.

### 3.1.4. Planejamento dos testes de controle

Antes de iniciarmos o estudo desta etapa, lembramos que o conhecimento desenvolvido no tópico 2.1.3, da aula 3 - Desenvolvimento dos instrumentos de avaliação, também é aqui aplicável, em maior ou menor intensidade. Portanto, só abordaremos agora aspectos complementares específicos como, por exemplo, os relacionados à matriz de planejamento, tratados mais adiante. Devendo o aluno recorrer àquele tópico, sempre que necessário.

Os trabalhos desta etapa são iniciados pela determinação das atividades de controle, dentre aquelas identificadas na MRC, que serão testadas no nível das transações. Essa decisão, como se pode perceber do estudo da etapa anterior, é guiada prioritariamente pelo nível de risco avaliado, contudo o julgamento profissional da equipe também deve ser considerado na escolha.

Executar testes no nível de transações significa que o auditor deve determinar uma população ou amostra de produtos, registros ou documentos resultantes do processo, de forma a verificar se as atividades de controle identificadas na MRC estão adequadamente concebidas e sendo efetivamente seguidas e aplicadas de maneira uniforme para todas as operações ao longo do tempo, e se estão surtindo os resultados esperados.

Existem casos em que a população total pode ser avaliada, especialmente quando a atividade é informatizada, utilizando ferramentas de extração de dados como, por exemplo, o ACL (programa de computador que auxilia auditores na realização de testes em arquivos de dados) etc. Caso não seja possível testar a população total, uma amostra, determinada por critérios estatísticos ou por julgamento profissional, deve ser selecionada. Quando o escopo do trabalho exigir a generalização dos resultados, deve ser examinada toda a população ou uma amostra representativa dela (NAT, 159.1).

O direcionamento de testes por meio de julgamento profissional ocorre quando a equipe define a amostra selecionando operações por meio de critérios como valores mais elevados, datas mais antigas, realizadas dentro de um determinado período etc. Nestes casos, não

será possível a generalização dos resultados. As conclusões aplicar-se-ão exclusivamente aos elementos examinados (NAT, 159.2).

Assim, nesta etapa da fase de planejamento, o trabalho da equipe consiste em determinar as atividades de controle que serão testadas, a população ou a amostra de operações que serão submetidas a testes, orientando-se pela MRC, bem como em desenvolver os procedimentos de auditoria que conduzirão a equipe na aplicação dos testes.

Uma boa maneira de documentar procedimentos de auditoria é mediante uma Matriz de Planejamento (MPL), documento utilizado no TCU para organizar e sistematizar o planejamento dos trabalhos. A MPL ilustrada na figura a seguir traz referências às orientações subsequentes.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO					
TC nº		Fiscalis nº			
ÓRGÃO/ENTIDADE: declarar o nome do órgão/entidade fiscalizado.					
OBJETIVO: Avaliar a adequação e a efetividade operacional dos controles internos do processo (nome do processo).					
ATIVIDADES DE CONTROLE	FONTES DE INFORMAÇÃO	DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO	MEMBRO RESPONSÁVEL	PERÍODO	POSSÍVEIS DEFICIÊNCIAS
Elaborado por:					/ /
Revisado por:					/ /
Supervisionado por:					/ /

Figura 7: Matriz de Planejamento (Fonte: adaptado de TCU, 2010a)

Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento	
1	Indicar o número lançado na coluna 'Testes de Controle' da MRC (referência cruzada) e a descrição da 'Atividade de Controle' (respectivamente, colunas 8 e 6 da MRC).
2	Indicar as fontes das informações. Atente que os responsáveis pelas atividades de controle, indicados na coluna 7 da MRC são fontes relevantes das informações requeridas.
3	Detalhar as tarefas que serão executadas na realização dos testes de modo suficiente a não gerar dúvidas ao executor, indicando a população ou a amostra, os aspectos a serem abordados (ver tópico seguinte), bem como as técnicas a serem utilizadas (e instrumentos de avaliação), seguindo, no que couber, as instruções constantes do item I.3, das OAC.
4	Indicar o membro da equipe que será responsável pela execução do procedimento.
5	Indicar o período reservado para a execução de cada procedimento.
6	Indicar as possíveis deficiências que poderão ser encontradas mediante a aplicação dos procedimentos planejados (testes de controle).

### Aspectos a serem abordados nos testes de controle

É importante lembrar que segundo a Intosai (2004, p.46), a avaliação do controle interno implica (dentre outros aspectos):

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

Assim, os procedimentos de auditoria desenvolvidos para testar as atividades de controle devem contemplar esses dois aspectos, que significa verificar: se os controles internos (atividades de controle) estão adequadamente concebidos e sendo efetivamente seguidos e aplicados de maneira uniforme para todas as operações ao longo do tempo, e se estão surtindo os resultados esperados.

Em outras palavras, os procedimentos devem abordar os aspectos relacionados à formalização das atividades de controle, se isto for uma condição necessária, ou seja, a disposição das políticas e dos procedimentos de controle em manuais (controles indiretos ou abrangentes em nível de atividades), bem como sua atualização e divulgação e, ainda, a sua pertinência com a magnitude do risco avaliado, efetiva observância e aplicação uniforme a todas as operações ao longo do tempo.

### Escalas para pontuação e interpretação de resultados de testes de controle

Ao planejar testes de controle, a equipe deve definir a maneira como irá avaliar os seus resultados. Na aula anterior, foram desenvolvidas escalas para pontuação de julgamentos e interpretação de resultados. Tais escalas, conforme aplicável, podem ser utilizados para pontuar e interpretar testes de controle em nível de atividades. Além disso, a equipe pode considerar desenvolver uma escala como a exemplificada a seguir, levando em conta o número de ocorrências em relação à população ou amostra examinada.

%	Pontuação	Avaliação
0 a 10	5	Eficaz
11 a 20	4	Bastante Eficaz
21 a 50	3	Eficácia mediana
51 a 80	2	Pouco Eficaz
81 a 100	1	Ineficaz

## Testes de controle por meio de QACI

A metodologia de avaliação até aqui apresentada é consistente com a lógica do modelo de gerenciamento de riscos proposta pelo Coso II (ver tópico 2.1, da aula 2), cuja síntese pode ser descrita como a seguir.

Tendo por norte os objetivos-chave dos processos, identificam-se os objetivos-chave das atividades mais relevantes e os riscos-chave relacionados a esses objetivos. Em seguida, os riscos identificados são avaliados sob a perspectiva de probabilidade e consequência de sua ocorrência e, então, já dispondo de um referencial prévio do nível de risco avaliado, os auditores procuram identificar as atividades de controle estabelecidas pela gestão como forma de responder a tais riscos. Todo esse trabalho é realizado tendo por suporte e como instrumento de documentação a matriz de riscos e controles.

Guiando-se pelo nível de risco avaliado e pelo julgamento profissional preliminar em relação à adequação das atividades de controle para mitigar os riscos identificados, a equipe então decide quais delas terão efetividade operacional avaliada mediante testes de controle em nível de transações, das quais se seleciona uma amostra por critérios estatísticos ou por julgamento profissional para esse fim.

Dada à amplitude desse método, ele é bastante adequado para ser utilizado pela auditoria interna em interação com os próprios gestores e responsáveis pelos processos e atividades avaliados, contudo, devido às limitações de escopo e de disponibilidade de tempo e recursos, nem sempre é possível a sua utilização pelos auditores externos e pelas EFS, que, usualmente, lançam mão de métodos mais simplificados e mais rápidos de serem aplicados, principalmente aqueles baseados em questionários de avaliação de controle interno (QACI), cuja técnica de elaboração descrevemos a seguir.

As questões que compõem os QACI refletem práticas esperadas no que tange às atividades de controle interno incidentes sobre os processos organizacionais, de modo que as respostas SIM indicam que a organização avaliada executa a boa prática e NÃO representa uma deficiência de controle. Pode-se ainda utilizar, ao invés de respostas do tipo SIM/NÃO, escalas para graduar o nível de aderência às boas práticas ou de não conformidade a elas, como apresentadas na aula 2, página 16, especialmente as de número 2 e 3. Ao utilizar a opção de respostas do tipo SIM/NÃO, o auditor necessita relativizar a sua constatação na coluna “Observações/Comentários”, enquanto ao utilizar a opção de escalas, essa relativização fica evidente no QACI, restando ao auditor fazer o registro dos fatos e referenciar as evidências que sustentam a sua avaliação.

Incluimos na biblioteca do curso dois exemplos de QACI contendo as mesmas questões, demonstrando a utilização dessas duas opções de resposta.

- o QACI do tipo SIM/NÃO
- o QACI com escala de avaliação

Um cuidado que o auditor deve ter ao utilizar QACI é que, embora a sua forma de aplicação seja substancialmente por meio de técnica de entrevista, ele não deve ser confundido com um roteiro de entrevista. As questões contidas num QACI refletem critérios que se quer avaliar e esta avaliação é responsabilidade do auditor, portanto não basta perguntar e anotar a resposta. O auditor deve explorar a questão de maneira suficiente a formar sua convicção a respeito da adequação ou não da situação ao critério avaliado.

Outra diferença significativa do QACI para a entrevista pura e simples é a necessidade de se comprovar a resposta obtida, o que pode ser feito por meio de um documento, uma página da internet impressa, uma planilha de controle, a confirmação da resposta por outro servidor ou mesmo a observação do fato pelo auditor. Uma vez obtida a comprovação pertinente, a resposta como um todo deverá ser avaliada pelo auditor que, utilizando o seu julgamento profissional, atribuirá a nota correspondente, no caso de QACI com escala ou, no caso de QACI SIM/NÃO, confirmará ou não o cumprimento da prática no processo avaliado.

Na metodologia de avaliação anteriormente apresentada, de maior amplitude, os testes de controle em nível de transações foram planejados utilizando-se da ferramenta Matriz de Planejamento. No caso da utilização de QACI, cabe à equipe de auditoria avaliar a necessidade de utilização desse instrumento para descrever os testes em profundidade ou se eles poderão ser descritos no próprio QACI, sem prejuízo da boa técnica de documentação do planejamento ou da compreensão do que deve ser feito.

### **3.2. Execução**

As atividades desenvolvidas nesta fase não diferem muito daquelas descritas na aula anterior, referente à fase de execução da avaliação em nível de entidade. Porém, dada a sua relevância, reafirmaremos os principais aspectos, para evitar que o participante retorne àquela aula para consultá-los.

O sucesso desta fase depende de quão bem tenha sido desenvolvida a anterior. Por isso, é importante que todo o trabalho de planejamento

tenha sido adequadamente revisado e supervisionado por pessoas com perfil e competência profissional adequados e tenha recebido a importância devida (NAT, 95), pois, nesse tipo de trabalho, a qualidade do planejamento é condição fundamental para o alcance dos objetivos.

Para iniciar a fase de execução, a equipe deve ter concluído a elaboração das matrizes de riscos e controles e de planejamento (e/ou QACI), conforme abordado no tópico anterior, e organizado todas as atividades em um plano de trabalho bem delineado, incluindo:

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

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

Os trabalhos devem ser iniciados com uma reunião de apresentação aos gestores, responsáveis e demais agentes da governança (item 2, acima), nos termos previstos em NAT, 82 e 85.

Durante a execução dos trabalhos, os auditores devem abster-se de fazer comentários ou críticas de qualquer espécie em relação aos objetos de avaliação, nem mesmo em relação àqueles que apresentem oportunidades de melhoria, deixando para se pronunciar apenas no relatório. Não obstante, a equipe deve demonstrar que o objetivo maior do trabalho é contribuir para a melhoria da governança, da gestão de riscos e dos controles internos estabelecidos para o alcance dos objetivos da organização, obtendo, assim, uma atitude de parceria.

Um aspecto que merece tratamento cuidadoso é a eventual constatação de desvios ou fraudes. Embora a avaliação de controles



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

A fase de execução compreende as duas seguintes etapas, não necessariamente estanques.

### 3.2.1. Testes de controle

Nesta etapa, a equipe, por meio de uma sequência lógica de atividades previstas no plano de trabalho, executará os testes de controle previstos nos procedimentos da MPL (e/ou nos QACI). Ao mesmo tempo coletará evidências para dar suporte aos achados de auditoria.

As atividades desta etapa exigem a participação e a colaboração de profissionais da entidade auditada, como, por exemplo, no fornecimento de documentos e informações, na arregimentação de reuniões, disponibilização de locais etc. Por isso, é importante que a equipe solicite a designação de uma pessoa da instituição para atuar como seu interlocutor e na coordenação e viabilização dessas atividades.

Os achados, nesse tipo de trabalho, consistem em deficiências significativas constatadas nas atividades de controle (ausência, inadequação, não aplicação) e o auditor deve obter informações e evidências que permitam apresentá-las contemplando os elementos destacados adiante. Durante e após a execução dos testes, deve-se solicitar que a documentação relativa seja fornecida para dar suporte às evidências, anexando-a aos papéis de trabalho.

### 3.2.2. Desenvolvimento dos achados

Seguindo as diretrizes estabelecidas em NAT, 101-102, a equipe deve avaliar quais pontos evidenciados nos papéis de trabalho merecem ser desenvolvidos como achados, que nesse tipo de trabalho denominam-se “**Deficiências Constatadas**”, de modo a fundamentar as suas conclusões e as propostas que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.



Algumas informações necessárias para o desenvolvimento dos achados, como os riscos e a sua avaliação, já estarão registradas na MRC, as demais informações deverão ser obtidas e documentadas durante a execução dos testes de controle, considerando no mínimo os seguintes elementos:

**Título da deficiência constatada**

Define de forma clara e resumida a deficiência constatada.

**Situação encontrada**

Descrição detalhada da deficiência significativa constatada, isto é, a ausência, a inadequação ou a não aplicação de controles internos.

**Risco e consequência**

Eventos [riscos] e efeitos que podem decorrer da deficiência.

**Avaliação do risco**

Probabilidade de ocorrência, consequência e nível de risco avaliado na MRC (ex.: extremo, alto, médio).

**Causa**

Exposição dos motivos que levam à existência da deficiência, indicando as fontes [pessoas, processos, sistemas, infraestrutura organizacional ou física], tecnologia [de produto ou de produção] e eventos externos [não gerenciáveis] e as vulnerabilidades nela existente [inexistências, inadequações ou deficiências]. A causa objetiva configura-se como uma vulnerabilidade localizada em uma fonte de risco .

**Esclarecimento de responsáveis**

A respeito dos casos concretos de falhas na aplicação, inaplicação ou descumprimento de atividades de controle estabelecidas.

**Proposta de encaminhamento**

Proposta formulada pela equipe de auditoria tendo como alvo de incidência a causa apontada.

**Boas práticas**

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

Ao término da fase de execução, a equipe deve realizar uma reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade,

observando, no que couber, as disposições contidas em NAT, 86 e 87, e os seguintes objetivos:

- apresentar os resultados do trabalho;
- discutir as fragilidades de controle e os riscos que delas podem decorrer (deficiências constatadas);
- entrar em consenso, se possível, quanto aos resultados do trabalho e às possibilidades de melhoria.

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

### **3.3. Comunicação de resultados**

Todos os aspectos relativos à comunicação de resultados nas avaliações de controle interno em nível de atividades são semelhantes àqueles já mencionados, em relação às avaliações em nível de entidade, sendo necessárias, somente, pequenas adaptações. Portanto, remetemos o participante ao tópico da aula anterior onde este assunto foi tratado. Destacamos a seguir apenas alguns aspectos específicos.

#### **INTRODUÇÃO**

Deixar claro a abrangência do trabalho, informando os processos avaliados, os subprocessos ou as etapas relevantes do processo contempladas na avaliação, as categorias de objetivos de controle consideradas (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade), bem como a partir de quais níveis de risco as atividades foram selecionadas para avaliação. Informar, ainda, se as conclusões abrangem o processo realizado em toda a organização ou somente de partes dela (divisões, unidades de negócio, secretarias, superintendências regionais etc.).

## DEFICIÊNCIAS CONSTATADAS

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

Se mais de um processo foi avaliado no mesmo trabalho, a equipe deve avaliar se é melhor descrever os achados por processo e, dentro destes, seguir a ordem lógica e sequencial de suas atividades. Todavia, a equipe também pode avaliar se é mais adequado apresentar as deficiências em ordem decrescente de relevância, isto é, das mais graves para as mais brandas, dentro de cada processo.

Pode ser ainda conveniente descrever as deficiências agrupando os processos dentro do tipo de deficiência (por exemplo, ausência de segregação de funções, indicando sob esse título os processos atingidos pela deficiência), também seguindo a ordem decrescente de relevância.

Em todos os casos, a equipe deve escolher a forma de comunicar as deficiências levando em consideração a maneira ou o formato que melhor facilitará a implementação das ações corretivas por parte dos destinatários que deverão implementá-las.

## 4. Acompanhamento (*Follow-up*)

---

Todos os aspectos relativos ao monitoramento de avaliações de controle interno em nível de atividades são semelhantes àqueles já mencionados em relação às avaliações em nível de entidade. O participante deve consultar o tópico da aula anterior onde este assunto foi tratado.

## Síntese

---



Vimos nesta aula, que toda organização é uma coleção de atividades e que tais atividades, devido à sua natureza e à dos resultados gerados, podem ser concebidas na forma de processos organizacionais que, de forma integrada, trabalham para a consecução dos objetivos principais da organização, diretamente relacionados a sua missão.

Aprendemos os conceitos básicos relacionados a processos, suas dimensões, classificações e a natureza das atividades neles contidas, bem como a forma de representá-los, na profundidade requerida para se realizar um trabalho de avaliação de controles internos em nível de atividades.

Em seguida, estudamos todas as fases – planejamento, execução, comunicação de resultados e monitoramento – do processo de avaliação de controle interno em nível de atividades, detalhando todas as suas etapas, com exemplos práticos de elaboração das ferramentas necessárias para executar a avaliação, tais como a elaboração de matrizes de riscos e controles, matrizes de planejamento para desenvolver procedimentos para aplicação de testes em atividades de controle de processos organizacionais.

Aprendemos a desenvolver escalas de probabilidades e consequências para avaliação do nível de risco em atividades de execução contidas em processos organizacionais, de maneira a priorizar os controles internos sobre elas incidentes para avaliação mediante aplicação de testes de controle no nível de transações.

Vimos, ainda, que nem sempre é possível ou aplicável avaliar os riscos inerentes aos processos para decidir quais controles serão avaliados, tomando por base os níveis de riscos avaliados. Nestes casos, a avaliação de controles é conduzida com a aplicação de QACI ou procedimentos ou uma combinação de ambos, sendo os testes de controle planejados a partir de julgamento profissional da equipe ou de critérios estatísticos.

Finalmente, pudemos perceber que a comunicação de resultados e o monitoramento de ações corretivas ou de melhoria resultantes de avaliações em nível de atividades são, em muitos aspectos, semelhantes ao que já havíamos estudado nas avaliações em nível da entidade.

Esperamos que você tenha realizado um bom curso e que alcance resultados significativos na sua aplicação prática.

## Referências

---

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). ABNT NBR ISO 9000:2000 – **Sistemas de gestão da qualidade : fundamentos e vocabulário**. São Paulo, 2005.

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

BRASIL. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (**Gespública**). Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia “d” Simplificação**. Brasília, ?. Disponível em: <<http://www.gespublica.gov.br/ferramentas/pasta.2010-04-26.1767784009/base%20conceitual.pdf>>. Acesso em 23 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1838/2010, Plenário**. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Diário Oficial da União, Brasília, 29 jul. 2010. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario?cmbTipoPesquisa=ACOR>>. Acesso em 26 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Portaria Adplan n.º 1, de 25 de janeiro de 2010**. Aprova o documento Orientações para Auditorias de Conformidade. Brasília, 2010a.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Portaria Segecex n.º 15, de 9 de maio de 2011**. Disciplina a realização de levantamentos e aprova, em caráter preliminar, o documento Padrões de Levantamento. Brasília, 2011. Disponível em <[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_auditoria](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria)>. Acesso em 23 nov. 2011.

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

FEBRABAN – Federação Brasileira dos Bancos. **Metodologia de auditoria interna com foco em riscos**. Desenvolvido pela Subcomissão de Auditoria Interna e Deloitte Touche Tohmatsu. São Paulo : IBCB, 2003.

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

MARANHÃO, Mauriti; MACIEIRA, Maria Elisa Bastos. **O processo nosso de cada dia: modelagem de processos de trabalho**. Rio de Janeiro : Qualitymark Editora, 2004.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de. **Qualificando os processos de sua organização**. In *Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)* / Rogério Valle, Saulo Barbará de Oliveira, organizadores. São Paulo : Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Saulo Barbará de; VALLE, Rogério, organizadores. **Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)** / Vários autores. São Paulo : Atlas, 2009.

PORTER, Michael. **Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro : Elsevier, 1989 – 31ª reimpressão.