

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

**AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS
NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL**

GUSTAVO FERREIRA OLKOWSKI

Orientador: Prof. Bruno Medeiros Papariello, especialista

Brasília – DF
2011

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

GUSTAVO FERREIRA OLKOWSKI

Orientador: Prof. Bruno Medeiros Papariello, especialista.

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Auditoria e Controle Governamental.

Brasília – DF
2011

**Tribunal de Contas da União (TCU)
Controladoria Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA E CONTROLE
GOVERNAMENTAL**

Gustavo Ferreira Olkowski

Aprovado por:

Professor orientador: Bruno Medeiros Papariello, especialista.

Professor: Erick dos Santos Alves (mestre)

Brasília, 02 de dezembro de 2011.

Resumo

Este trabalho apresenta e analisa o resultado das autoavaliações de controle interno e riscos realizadas pelos gestores da Administração Pública Federal Direta. Para tanto, foram abordados os conceitos de controles internos, riscos e COSO e, na sequência, foram tabulados os dados das autoavaliações constantes nos Relatórios de Gestão de órgãos da Administração Pública Federal. Ao final, procurou-se propor melhorias a serem implementadas no processo da autoavaliação de controles internos e riscos da Administração Pública.

Palavras-chave

Controles internos; riscos; COSO; Administração Pública

Abstract

This work presents and analyses the results of the internal controls and risks self-analysis realized by Federal Public Administration managers. It begins with a description of the concepts of internal controls, risks and COSO. Then, the self-evaluations data extracted from the Federal Public Administration Management Reports have been tabulated. At the end, improvements on the Public Administration internal controls and risks self-evaluation have been proposed.

Keywords

Internal controls; risk; COSO; Public Administration.

Lista de Quadros

Quadro 1 – Formulário "Estrutura de Controles Internos da UJ"	22
---	----

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Curva ABC do orçamento da Esplanada.....	24
Tabela 2 – Resultados das avaliações de controle interno da amostra.....	26

Sumário

Introdução.....	8
Objetivos da pesquisa	9
Resultados esperados	9
Referencial teórico.....	10
Controles internos.....	10
Riscos.....	12
COSO.....	13
COSO I.....	14
COSO II.....	19
Metodologia.....	21
Resultados e discussão	26
Proposta de melhorias.....	30
Conclusão	33
Referências	35
Apêndice.....	37

Introdução

Este artigo estuda a avaliação de controles internos e riscos realizada pelos gestores da Administração Pública Federal Direta.

Segundo consta na Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, as contas dos administradores e responsáveis pelos órgãos da Administração Direta, bem como pelas entidades da Administração Indireta, serão anualmente submetidas a julgamento do Tribunal, sob forma de tomada ou prestação de contas, devendo constar, dentre outros elementos, o Relatório de Gestão (arts. 7º e 9º da Lei 8.443/1992), que é um conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas durante um exercício financeiro (inciso II do art. 1º da Instrução Normativa TCU 63/2010).

De acordo com as Orientações para as Unidades Jurisdicionadas (TCU, 2010), o Relatório de Gestão é um documento no qual deve constar todos os fatos relevantes da gestão no exercício, que devem ser corroborados por dados consistentes, servindo, assim, para a autorreflexão dos gestores sobre como foi o desempenho da sua gestão num determinado exercício. Esse documento, além de ser um instrumento para os órgãos de controle e de autorreflexão sobre a gestão, é também uma forma de prestar contas à sociedade.

Nos últimos anos, a Administração Pública vem consolidando a adoção do modelo gerencial – com enfoque no desempenho da sua atuação e nos resultados de suas ações –, em vez do modelo burocrático (com enfoque nos meios). Nesse novo modelo, é fundamental que os órgãos fortaleçam seus controles internos e passem a fazer uma avaliação de seus riscos para viabilizar a mitigação de eventos capazes de prejudicar o alcance dos objetivos da entidade.

Nesse contexto, no ano de 2010, o Tribunal de Contas da União - TCU, percebendo a crescente demanda da sociedade pela adequada prestação dos serviços públicos e boa aplicação dos recursos públicos, expediu as Decisões Normativas – DN nº 107 e 110, que dispõem sobre a forma, os prazos e, principalmente, o conteúdo dos Relatórios de Gestão, e incluiu nelas a necessidade de que sejam apresentadas, nesses Relatórios, informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno e gestão de riscos das Unidades Jurisdicionadas

- UJs, contemplando os seguintes aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

Essas Decisões Normativas foram regulamentadas pela Portaria TCU 277/2010, em que consta o questionário nos moldes do COSO I que deve ser preenchido pelos gestores para se autoavaliarem.

Neste artigo, será apresentado um panorama do resultado dessas autoavaliações elaboradas pelos gestores, bem como serão analisados os dados constantes nessas autoavaliações.

Objetivos da pesquisa

O objetivo geral desta pesquisa é apresentar e analisar os resultados das autoavaliações de controles internos realizada pelos gestores de órgãos da Administração Pública Federal Direta e apresentada nos respectivos Relatórios de Gestão, sendo que, para a consecução do objetivo geral, será necessário alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Definir uma amostra e tabular os dados constantes na autoavaliação dos órgãos pertencentes à amostra;
- Identificar Unidades Jurisdicionadas – UJs que necessitem de acompanhamento/fiscalização em sua estrutura de controles internos;
- Propor melhorias na ferramenta utilizada para a autoavaliação, caso detectada a necessidade.

Resultados esperados

Antes de iniciar a pesquisa, espera-se que, por se tratar de uma autoavaliação realizada pelos próprios dirigentes dos respectivos órgãos, a média de quesitos avaliados fique próximo à nota máxima, ou seja, 05 (cinco).

Referencial teórico

Uma vez que o objetivo do presente trabalho versa sobre a autoavaliação de controles internos e riscos na administração pública, o marco teórico foi dividido nos seguintes temas principais: controles internos, riscos e COSO.

Controles internos

Controles internos podem ser adequadamente compreendidos por meio da Teoria da Agência. Segundo esta teoria existe uma relação titular/agente quando um indivíduo, um grupo ou uma organização, que tem um poder específico (titular), delega responsabilidades a outro indivíduo, grupo ou organização (agente) (EISENHARDT, 1989).

Conforme Araújo e Sanchez (2005), uma organização é uma rede diferenciada de relações específicas e hierárquicas, como, por exemplo, entre proprietário e diretor, entre diretor e gerente e entre gerente e funcionário ou até mesmo entre empresa e cliente. Nestas relações existem contratos, escritos ou não, rígidos ou flexíveis, que determinam a atuação de cada agente e a probabilidade desta atuação atender à expectativa do titular, que delega responsabilidades.

Como se pode observar, o agente em um contrato pode ser o titular em outro contrato, a depender da forma com que se analisa o relacionamento. No caso da Administração Pública, podem-se enxergar relações entre titular-agente, denominadas relações de agência, sob diversos ângulos. O primeiro ocorre no âmbito do sistema político, no qual os agentes são os políticos que dirigem os diversos órgãos da Administração Pública e que receberam uma delegação dos cidadãos (titulares) para agirem em nome destes e fazer com que o respectivo Órgão dirigido alcance seus objetivos. O segundo refere-se à relação entre o Estado (titular) e as diversas empresas contratadas (agentes) para a execução de obras e/ou prestação de serviços. E o terceiro, onde o agente representa o empregado/servidor contratado pelo governo (titular) para realizar uma tarefa especificada (ARAÚJO; SANCHEZ, 2005).

A satisfação do titular depende da atuação do agente, portanto, o titular deve se assegurar de que a atuação do agente será aquela que satisfaça seu objetivo. Porém, os interesses do agente

nem sempre estão alinhados aos do titular, haja vista que os agentes podem ter comportamentos oportunistas, que satisfaçam, por vezes, exclusivamente seu próprio interesse. Nestes casos, tem-se como resultado um conflito de agência ou conflito agente-titular e, para minimizar tais problemas, torna-se necessária a criação de instrumentos de controle, pois dificilmente o titular terá condições de fiscalizar 100% dos atos praticados pelo agente (ECCO *et al.*, 2010).

Dessa forma, a Teoria da Agência preocupa-se com a resolução de dois problemas que podem ocorrer nas relações de agência: (a) quando os desejos ou metas entre o titular e o agente são diferentes e (b) quando é difícil ou caro para o titular verificar o que o agente está realmente fazendo (EISENHARDT, 1989).

Assim, o sucesso numa relação titular/agente deve levar em conta os seguintes aspectos: (a) a feitura do contrato deve prever as diversas alternativas de comportamento possíveis do agente; (b) o esquema de incentivos deve ser modelado para que o agente tenha interesse em atingir os objetivos do titular; e (c) no caso do titular não poder observar continuamente o desempenho do agente e/ou não saber julgá-lo, deve estabelecer um sistema de seleção e de monitoramento e controle confiável (ARAÚJO; SANCHEZ, 2005). A esse conjunto de mecanismos de controles adotados para selecionar e monitorar os atos praticados pelos agentes denomina-se "controles internos".

Vale registrar que a definição mais usual de controles internos é a seguinte (COSO, 1992, p.1):

Controles internos são um processo, conduzido pelo conselho de diretores, por todos os níveis de gerência e por outras pessoas da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

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

Liotto (2004) enfatiza três aspectos dessa definição: Primeiro, os controles internos são um processo, um meio para se atingir um fim e não um fim em si mesmo. Assim, constituem-se em uma série de ações integradas, e não superpostas, à estrutura da entidade. Segundo, são as pessoas que operam os controles internos, de forma que eles são o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização, desde os mais altos (conselho de diretores e diretoria) até o quadro de pessoal em geral.

O terceiro se relaciona ao fato de que os controles internos não trazem segurança absoluta, mas apenas segurança razoável ao gerenciamento de uma organização. Isto é, quando eficientes, os controles auxiliam, mas não garantem, a consecução dos objetivos, devido a suas limitações inerentes. Entre as possíveis limitações existentes, Liotto (2004) cita: a possibilidade de falhas; erros de julgamentos em decisões; a ocorrência de eventos externos além da ingerência dos administradores; o conluio entre empregados; a sua transgressão por parte da própria administração; e a consideração de custo x benefícios que deve ser feita, uma vez que os controles não podem custar mais do que aquilo que é controlado.

Desse modo, controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para promover a vigilância, fiscalização e verificação que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos em geral (NETO, 2010).

Riscos

Toda entidade, pública ou privada, ao desempenhar suas atividades, está sujeita a eventos, ou seja, incidentes ou ocorrências com base em fontes internas ou externas, que podem afetar positiva ou negativamente a realização de seus objetivos. Quando um evento qualquer impacta positivamente a entidade ou seus objetivos tem-se a oportunidade; quando impacta negativamente tem-se o risco. Assim, risco pode ser definido como a "*possibilidade de que um evento ocorra e afete de modo adverso o alcance dos objetivos da entidade*" (INTOSAI, 2007, p. 95).

Assim, cabe aos administradores, públicos ou privados, detectar esses riscos, determinando a probabilidade de sua ocorrência e o impacto que a sua ocorrência teria nos objetivos da organização. Esta análise é denominada "gerenciamento de riscos corporativos", cuja definição usual apresenta-se abaixo (COSO ERM, 2006, p. 16):

O gerenciamento de riscos corporativos é o processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e pelos demais funcionários, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para mantê-los compatíveis com o seu apetite a risco e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade.

Bergamini Júnior (2005) afirma que risco é um fato da vida corporativa e pode ser dividido entre aqueles que têm origem na organização e para os quais, em geral, esta pode adotar medidas para geri-los, e aqueles de origem externa, sobre os quais a organização, normalmente, não tem controle. Assumir e gerenciar riscos é parte do que as organizações precisam para alcançar seus objetivos. Na medida em que todas as atividades empresariais envolvem riscos, o administrador deve avaliar e mensurar os riscos envolvidos em determinada decisão e administrá-los com base em sua propensão ou apetite para o risco.

Ao avaliar riscos, a administração deve levar em consideração eventos previstos e imprevistos, sendo que, para cada um deles, existe tanto o risco inerente quanto o residual. Risco inerente é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas visando à sua mitigação. Risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração, ou seja, após a adoção de controles internos. A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes. Após o desenvolvimento das respostas aos riscos, a administração passará a considerar os riscos residuais (COSO ERM, 2006).

A administração do risco tem por diretiva que risco é uma opção, não é destino, portanto devem ser assumidos, mitigados (alocados, controlados, compartilhados ou financiados) ou, simplesmente, evitados. A assunção de um risco inerente pressupõe a tomada de medidas negociais ou de controle por parte da entidade visando reduzi-lo, restando o chamado risco residual. A tipologia de riscos não é padronizada, pois cada empresa tem um *modus operandi* específico, demandando a utilização de controles internos diferenciados. (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

COSO

Criada originalmente em 1985 nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, foi uma iniciativa independente do setor privado com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis e desenvolver recomendações para empresas de capital aberto e seus auditores independentes e para as instituições educativas (COSO, 1992).

Esta Comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais de classe ligadas à área financeira, sendo totalmente independentes de suas entidades patrocinadoras.

São elas: AICPA - *American Institute of Certified Public Accounts* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados); AAA - *American Accounting Association* (Associação Americana de Contadores); FEI - *Financial Executives Internacional* (Executivos Financeiros Internacionais); IIA - *The Institute of Internal Auditors* (Instituto dos Auditores Internos); e IMA - *Institute of Management Accountants* (Instituto dos Contadores Gerenciais)

Posteriormente essa Comissão transformou-se em Comitê, passando a ser conhecida como *COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

Desse modo, o COSO é uma organização americana não-governamental que tem como objetivo promover a qualidade de relatórios contábeis por meio da gestão ética, de controles internos efetivos e da governança corporativa (SILVA, 2009).

COSO I

Em 1992, o COSO publicou o trabalho *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado), conhecido como COSO I, contendo critérios práticos, mundialmente aceitos, para o estabelecimento de controles internos e para avaliação de sua efetividade com foco na proteção contra riscos.

Para Neto (2010), esse modelo introduziu a noção de que controles internos devem ser ferramentas de gestão e monitoração de riscos em relação ao alcance de objetivos e não mais devem ser dirigidos apenas para riscos de origem financeira ou vinculados a resultados escriturais. O papel do controle interno foi, assim, ampliado e reconhecido como um instrumento de gerenciamento de riscos indispensável à governança corporativa.

O documento COSO I define que controle interno é um processo constituído de cinco elementos básicos, atualmente denominados de "componentes", que se inter-relacionam. São eles: ambiente de controle; avaliação e gerenciamento de riscos; atividades de controle; informação e comunicação; e monitoramento.

Existe uma relação direta entre os objetivos gerais, os quais representam o que uma entidade está buscando alcançar, e os componentes do controle interno, os quais representam o que é necessário para se alcançar esses objetivos (INTOSAI, 2007).

Na sequência, é apresentada uma breve explanação sobre cada um desses componentes:

1. Ambiente de controle

Segundo o COSO (1992), o ambiente de controle é a base de todo o sistema de controle interno. Ele fornece o conjunto de regras e a estrutura a que a entidade deve se submeter, além de criar um clima que influi na qualidade do controle interno em seu conjunto. O ambiente de controle exerce uma influência geral na forma pela qual se estabelecem as estratégias e os objetivos da entidade, e na maneira pela qual os procedimentos de controle são estruturados.

O ambiente de controle de uma entidade é influenciado pelos seguintes elementos (INTOSAI, 2007):

- Integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal: determinam as preferências e juízos de valor da alta administração, os quais se traduzem em normas de conduta a serem obedecidas pelos demais funcionários. Deve propiciar, ainda, uma atitude de apoio ao controle interno, durante todo o tempo e por toda a organização;
- Competência: envolve o nível de conhecimento e habilidades necessárias para ajudar a assegurar uma atuação ordenada, ética, econômica, eficaz e eficiente. Uma forma de melhorar a competência dos funcionários, por exemplo, seria manter uma cultura de capacitação;
- "Perfil dos superiores" (ou seja, a filosofia da direção e o estilo gerencial): a atitude estabelecida pela alta administração está refletida em todos os aspectos das ações gerenciais. Se a alta administração, por exemplo, acredita que o controle interno é importante, os demais membros da organização sentirão essa atitude e responderão observando conscientemente os controles estabelecidos. Do mesmo modo, se a alta administração age sempre baseada na ética e não tolera desvios de conduta, os demais membros também tenderão a agir dessa forma;
- Estrutura organizacional: para manter um ambiente de controle fortalecido, toda entidade deve deixar explícita a definição de autoridades e responsabilidades de cada uma das áreas, a maneira pela qual a autoridade e a responsabilidade são delegadas dentro da entidade e as formas apropriadas de prestação de contas;

- Políticas e práticas de recursos humanos: para um controle eficaz, é necessário pessoal competente e confiável. Portanto, os métodos através dos quais as pessoas são contratadas, capacitadas, avaliadas, remuneradas e promovidas são aspectos importantes do ambiente de controle. As decisões de contratação devem, portanto, assegurar que os indivíduos tenham a integridade, a formação e a experiência necessárias para realizar suas tarefas e que se promova a capacitação formal, em serviço e sobre a ética.

2. Avaliação e gerenciamento de riscos

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

Segundo a Intosai (2007), o processo de avaliação e gerenciamento de riscos envolve os seguintes aspectos:

- Identificação do risco:
 - ✓ relacionado com os objetivos da entidade;
 - ✓ abrangente;
 - ✓ inclui riscos devidos a fatores externos e internos, tanto no nível da entidade, quanto de suas atividades;
- Mensuração do risco:
 - ✓ estimativa da importância do risco;
 - ✓ avaliação da probabilidade de ocorrência do risco;
- Avaliação da tolerância da organização ao risco;
- Desenvolvimento de respostas:
 - ✓ quatro tipos de resposta ao risco devem ser considerados: transferência, tolerância, tratamento ou eliminação. Entre eles, o tratamento do risco é a

mais relevante para essas diretrizes, porque um controle interno eficaz é o melhor mecanismo para tratar o risco;

3. Atividades de controle

Para o COSO (1992), a melhor maneira de minimizar o risco é através de procedimentos de controle, que são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade. Os procedimentos de controle podem ser preventivos e/ou detectivos. São exemplos desses procedimentos: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controles de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação de desempenho operacional; avaliação das operações, processos e atividades; supervisão (alocação, revisão e aprovação), etc.

As atividades de controle implementadas em um determinado órgão podem variar consideravelmente daquelas implementadas em um outro órgão. Essa diferença pode ocorrer devido (1) às variações em missões, metas e objetivos dos órgãos; (2) às diferenças no ambiente e na forma como operam; (3) às variações no grau de complexidade organizacional; (4) às diferenças no histórico e na cultura dos órgãos; e (5) às diferenças nos riscos que os órgãos enfrentam e estão procurando mitigar. É provável que, mesmo que dois órgãos tivessem a mesma missão, as mesmas metas, os mesmos objetivos e as mesmas estruturas organizacionais, empregassem atividades de controle diferentes. Isso se deve a aspectos como julgamento individual, implementação e direção. Todos esses fatores afetam as atividades de controle interno de um órgão, que devem ser concebidas de forma a contribuir para a consecução das missões, das metas e dos objetivos do órgão (GAO, 2001).

Por fim, as ações corretivas são necessárias para complementar os procedimentos de controle interno, com a intenção de alcançar os objetivos. Os procedimentos de controle e as ações corretivas devem promover a otimização dos recursos. Seu custo não deve exceder o benefício que delas resulte (custo-eficácia) (INTOSAI, 2007).

4. Informação e comunicação

Informação e comunicação eficazes são vitais para que uma entidade conduza e controle suas operações. A gerência de uma entidade, para tomar decisões apropriadas, necessita de

comunicação relevante, confiável, correta e oportuna, relacionada tanto aos eventos internos, quanto aos eventos externos (COSO, 1992).

Um dos canais mais críticos de comunicação é aquele entre a administração e o corpo técnico. A administração deve se manter bem informada sobre o desempenho, o desenvolvimento, os riscos e o funcionamento do controle interno, além de outros temas e eventos relevantes. Do mesmo modo, a administração deve manter seu corpo técnico bem informado, fornecer feedback e orientações, quando necessárias. A administração deve também fornecer toda comunicação específica e objetiva, relacionada às expectativas de conduta. Isso inclui orientações claras da filosofia e enfoque do controle interno da entidade e delegação de competência.

Baseando-se nos insumos provenientes das comunicações internas e externas, a administração deve adotar as medidas necessárias e implementar ações de monitoramento (INTOSAI, 2007).

5. Monitoramento

Finalmente, uma vez que o controle interno é uma atividade dinâmica que deve ser aperfeiçoada continuamente, em função das mudanças e dos riscos que a entidade enfrenta, o monitoramento do sistema de controle interno é necessário, de modo a assegurar que o controle interno esteja em sintonia com os objetivos, o ambiente, os recursos e os riscos (COSO, 1992).

Segundo a Intosai (2007), os sistemas de controle interno devem ser monitorados para avaliar a qualidade de sua atuação ao longo do tempo. O monitoramento é obtido através de atividades rotineiras, avaliações específicas ou a combinação de ambas.

- **Monitoramento contínuo:** o monitoramento contínuo do controle interno é realizado nas operações normais e de natureza contínua da entidade. Ele inclui a administração e as atividades de supervisão e outras ações que o corpo técnico executa ao cumprir com suas obrigações. As atividades de monitoramento contínuo abrangem cada um dos componentes do controle interno e envolvem ações contra os sistemas de controle interno irregulares, antiéticos, antieconômicos, ineficientes e ineficazes.
- **Avaliações específicas:** a abrangência e a frequência das avaliações específicas dependerão, em primeiro lugar, da avaliação de risco e da eficácia dos procedimentos permanentes de monitoramento. As avaliações específicas abrangem a avaliação da

eficácia do sistema de controle interno e asseguram que o controle interno alcance os resultados desejados, baseando-se em métodos e procedimentos predefinidos. As deficiências de controle interno devem ser relatadas ao nível adequado da administração.

Insta ressaltar que o controle interno deve ser estruturado para oferecer segurança razoável de que os objetivos gerais da entidade serão alcançados. Por essa razão, a existência de objetivos claros é um pré-requisito para a eficácia do processo de controle interno (INTOSAI, 2007).

COSO II

O prefácio da edição brasileira do *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado) afirma que o COSO I tornou-se referência para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controle interno, sendo que essa estrutura foi incorporada em políticas, normas e regulamentos adotados por milhares de organizações para controlar melhor suas atividades visando ao cumprimento dos objetivos estabelecidos.

No entanto, a intensificação da preocupação com riscos – fruto de uma série de escândalos e quebras de negócios de grande repercussão – fez com que o COSO encomendasse o desenvolvimento de uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o próprio gerenciamento de riscos. O resultado foi a publicação, em 2004, do modelo *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), também conhecida como COSO ERM ou COSO II (NETO, 2010).

No modelo COSO II, em vez de cinco componentes, são especificados oito elementos básicos de um processo de controle interno, quais sejam: (1) Ambiente interno; (2) Fixação de objetivos; (3) Identificação de eventos; (4) Avaliação de riscos; (5) Resposta a risco; (6) Atividades de controle; (7) Informação e comunicação e (8) Monitoramento.

Como se pode observar, a principal diferença entre os componentes do COSO I e do COSO II consiste na abordagem do risco, pois o componente "Avaliação e gerenciamento de riscos" do COSO I foi destrinchado em quatro componentes, a saber: Fixação de objetivos; Identificação de eventos; Avaliação de riscos e Resposta a risco.

Cabe registrar que o enfoque deste trabalho é a apresentação e análise dos resultados das autoavaliações de controles internos e riscos elaboradas pelos gestores da Administração Pública Federal. Essas autoavaliações, disciplinadas pelas DNs TCU 107 e 110/2010, analisam o sistema de controles internos das UJs sobre cinco aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

Dessa forma, constata-se que o TCU exigiu para a avaliação dos controles internos das UJs a aplicação do modelo COSO I. Por este motivo, deixa-se de explicar sobre os componentes do COSO II.

Metodologia

Como já exposto anteriormente, o TCU expediu as Decisões Normativas – DN nº 107/2010 e 110/2010, que dispõem sobre a forma, os prazos e, principalmente, o conteúdo dos Relatórios de Gestão para o exercício 2010, e incluiu nelas a necessidade de que sejam apresentadas nesses Relatórios informações sobre o funcionamento do sistema de controle interno e gestão de riscos das Unidades Jurisdicionadas - UJs, contemplando os seguintes aspectos: Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento.

Em outras palavras, com a expedição das DNs 107 e 110/2010, passou a ser obrigatória a análise e avaliação, por parte dos próprios gestores, dos controles internos das respectivas UJs, contemplando os cinco componentes do COSO I.

Na sequência, o TCU expediu a Portaria nº 277/2010, com orientações ao preenchimento dos conteúdos dos Relatórios de Gestão para o exercício 2010, na qual consta o questionário de autoavaliação que deve ser adotado pelos gestores para avaliar cada um dos elementos do seu sistema de controle interno. Esse questionário está reproduzido no Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Formulário "Estrutura de Controles Internos da UJ"

Aspectos do sistema de controle interno		Avaliação				
Ambiente de Controle		1	2	3	4	5
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.					
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.					
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.					
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.					
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.					
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.					
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.					
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.					
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.					
Avaliação de Risco		1	2	3	4	5
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.					
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade					
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.					
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.					
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.					
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.					
16	Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.					
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.					
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.					
Procedimentos de Controle		1	2	3	4	5
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.					
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.					
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.					
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.					

Informação e Comunicação		1	2	3	4	5
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.					
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.					
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.					
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.					
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.					
Monitoramento		1	2	3	4	5
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.					
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.					
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.					

Fonte: Portaria TCU nº 277/2010, item 7.1

Para o preenchimento da autoavaliação de controles internos e riscos acima apresentada, deve ser atribuída a cada uma das trinta questões pontuações que variam de 01 a 05, considerando os seguintes conceitos (Portaria TCU nº 277/2010, item 7.1):

- (1) Totalmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UJ.
- (2) Parcialmente inválida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua minoria.
- (3) Neutra: Significa que não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UJ.
- (4) Parcialmente válida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UJ, porém, em sua maioria.
- (5) Totalmente válida: Significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UJ.

Como já informado, o objeto desta pesquisa são autoavaliações realizadas pela Administração Pública Federal Direta, mais especificamente os diversos Ministérios da Esplanada. Porém cada um dos Ministérios engloba diversas Secretarias, e cada uma destas elabora e apresenta seu próprio Relatório de Gestão, totalizando 112 Relatórios.

Dessa forma, para a definição da amostra a ser analisada foram adotados os critérios de relevância financeira e risco explicados a seguir:

Relevância financeira

Com base na Lei 12.381/2011 (LOA/2011), Anexo II - Despesa dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social por órgão orçamentário, elaborou-se a curva ABC a seguir apresentada do montante de recursos previstos para cada Ministério no ano de 2011:

Tabela 1 – Curva ABC do orçamento da Esplanada

Ministério	Orçto. Tesouro (R\$)	Outras fontes (R\$)	Orçto. Total (R\$)	Representatividade	
Ministério da previdência social	290.943.309.698	34.337.146	290.977.646.844	40%	40%
Ministério da saúde	76.997.616.002	151.747.985	77.149.363.987	11%	50%
Ministério da educação	62.085.905.783	1.621.248.676	63.707.154.459	9%	59%
Ministério da defesa	57.765.498.187	3.636.862.170	61.402.360.357	8%	67%
Ministério do trabalho e emprego	49.548.886.664	3.714.011	49.552.600.675	7%	74%
Ministério do desenvolvimento social e combate à fome	43.174.501.939		43.174.501.939	6%	80%
Ministério das cidades	21.885.191.265	195.960.085	22.081.151.350	3%	83%
Ministério dos transportes	21.454.611.097	85.478.656	21.540.089.753	3%	86%
Ministério da fazenda	19.380.066.976	315.705.595	19.695.772.571	3%	89%
Ministério do planejamento, orçamento e gestão	16.308.343.002	14.395.541	16.322.738.543	2%	91%
Ministério da justiça	11.226.888.081	8.673.116	11.235.561.197	2%	92%
Ministério da agricultura, pecuária e abastecimento	9.175.618.836	186.055.751	9.361.674.587	1%	94%
Ministério da ciência e tecnologia	7.416.314.083	743.851.930	8.160.166.013	1%	95%
Ministério de minas e energia	7.863.040.691	95.319.851	7.958.360.542	1%	96%
Ministério da integração nacional	5.377.705.936	164.042.196	5.541.748.132	1%	97%
Ministério do desenvolvimento agrário	4.425.085.880	28.487.048	4.453.572.928	1%	97%
Ministério das comunicações	3.759.874.904	619.568.444	4.379.443.348	1%	98%
Ministério do turismo	3.715.361.199		3.715.361.199	1%	98%
Ministério do meio ambiente	3.232.018.402	106.840.938	3.338.859.340	0%	99%
Ministério do esporte	2.470.406.497		2.470.406.497	0%	99%
Ministério das relações exteriores	2.213.614.280	230.385	2.213.844.665	0%	99%
Ministério da cultura	2.090.165.837	6.192.770	2.096.358.607	0%	100%
Ministério do desenvolvimento, indústria e comércio exterior	1.197.121.061	765.364.568	1.962.485.629	0%	100%
Ministério da pesca e aquicultura	553.279.826		553.279.826	0%	100%
TOTAL			733.044.502.988		

Fonte: Lei Federal nº 12.381/2011 – LOA/2011 (elaboração própria)

Assim, para compor a amostra, foram selecionados os Ministérios que representam juntos 80% do orçamento total da Esplanada. São eles: Ministério da Previdência Social – MPS; Ministério da Saúde – MS; Ministério da Educação – MEC; Ministério da Defesa – MD; Ministério do Trabalho e Emprego – MTE; e Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome – MDS.

Risco

No critério risco, foram selecionados os Ministérios que foram alvos de denúncias de corrupção veiculadas na mídia durante os meses de julho e agosto de 2011, a saber: Ministério

dos Transportes – MT¹, Ministério do Turismo – MTur² e Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA³.

Assim, a amostra analisada englobou 09 (nove) Ministérios da Esplanada e, dentro de cada um desses Ministérios, foram analisadas todas as suas Secretarias, totalizando 36. Os Relatórios de Gestão do exercício 2010 da amostra foram todos obtidos por meio do sítio do TCU (www.tcu.gov.br).

Para a apresentação dos resultados foi utilizada a seguinte metodologia: foram tabuladas as pontuações (que variam de 01 a 05) de todas as questões respectivas a cada uma das Secretarias dos Ministérios que compõem a amostra, sendo que, quanto maior a nota, mais fortalecido seria o controle. Depois, foram calculadas as médias aritméticas, por Ministério, de cada um dos cinco componentes avaliados (Ambiente de controle; Avaliação de risco; Procedimentos de controle; Informação e Comunicação; e Monitoramento), e, ao final, foi calculada a média aritmética de todos os Ministérios da amostra.

Insta consignar que a questão número 16 ("Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade") foi excluída da tabulação dos dados, pois apresentava um resultado contrário às demais questões, ou seja, enquanto para as questões a maior nota representava um controle mais fortalecido, para aquela questão, quanto menor a nota atribuída pelo gestor, mais fortalecidos seriam os controles atuais. Desse modo, a adoção da questão número 16 faria com que fosse reduzida a média final das avaliações, por isso optou-se por excluí-la da análise. Ao final deste artigo, serão propostas melhorias com relação a este item.

¹ Marques, L.; Dilma afasta cúpula do Ministério dos Transportes envolvida em esquema de propina; *Revista Veja*; matéria publicada em 02/07/2011 e disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/dilma-manda-demitir-representantes-do-ministerio-dos-transportes-envolvidos-em-esquema-de-propina>. Acesso em 15/12/2011.

² D'Élia, M.; Caitano, A.; Marques, L.; PF faz devassa no Ministério do Turismo; *Revista Veja*; matéria publicada em 09/08/2011 e disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/pf-faz-devassa-no-ministerio-do-turismo>. Acesso em 15/12/2011.

³ Irmão de Romero Jucá denuncia esquema de corrupção no Ministério da Agricultura; *Revista Veja*; matéria publicada em 30/07/2011 e disponível em: <http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/irmao-de-romero-juca-denuncia-esquema-de-corrupcao-no-ministerio-da-agricultura>. Acesso em 15/12/2011.

Resultados e discussão

A seguir, é apresentado o resultado da análise, sendo que a memória de cálculo que levou a este resultado, conforme metodologia descrita anteriormente, encontra-se no Apêndice ao final deste trabalho.

Tabela 2 – Resultados das avaliações de controle interno da amostra

Apresentação dos resultados das avaliações de controle interno e riscos na Administração Pública Federal Direta										
Componente	MPS	MS	MEC	MD	MTE	MDS	MT	MAPA	MTUR	Média final
Ambiente de Controle	4,0	4,1	4,1	4,5	4,0	4,3	4,2	4,7	4,6	4,3
Avaliação de Risco	4,1	3,5	3,9	4,2	3,4	4,3	3,9	4,4	4,3	4,0
Procedimentos de Controle	3,9	3,4	3,9	4,5	3,8	3,8	3,1	4,0	4,6	3,9
Informação e Comunicação	3,8	4,3	4,1	4,8	3,4	4,1	4,3	5,0	4,5	4,3
Monitoramento	3,5	3,5	3,7	4,8	3,5	4,0	3,3	5,0	4,4	4,0
Média aritmética	3,9	3,8	3,9	4,6	3,6	4,1	3,8	4,6	4,5	4,1

Fonte: Relatórios de Gestão/2010 (elaboração própria)

Como se pode verificar nos resultados apresentados acima, a média final da amostra para cada um dos componentes do COSO I ficou em torno de 4, em uma escala que vai de 1 a 5, o que significa que a Administração Pública Federal Direta atende parcialmente aos requisitos de controle interno avaliados, segundo os critérios da Portaria TCU 277/2010. Esta média, portanto, é inferior à esperada pelo autor antes da pesquisa, conforme exposto no início deste artigo.

Ainda na Tabela 2, pode-se verificar que os três Ministérios que obtiveram, no geral, as maiores médias foram o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, o Ministério da Defesa - MD e o Ministério do Turismo - MTur. Destes, dois deles foram alvo de denúncias de desvio de recursos no primeiro semestre do ano corrente. São eles: o MAPA, que é o Ministério com a maior pontuação da amostra, e o MTur. Esse resultado indica ou que os respectivos controles internos, ainda que mais fortalecidos que nos demais Ministérios da Esplanada, não foram suficientes para impedir os indícios de corrupção veiculados na mídia ou que a autoavaliação realizada pelos gestores pode não estar representando adequadamente o sistema de controles internos da Pasta.

Outro dado relevante que pode ser observado é com relação ao Ministério dos Transportes - MT, que também foi alvo de denúncias de corrupção durante o primeiro semestre de 2011,

que culminou no afastamento da cúpula diretiva da Pasta. Pode-se verificar que o referido Ministério possui as menores médias nos quesitos "Procedimentos de Controle" e "Monitoramento". Ou seja, naquela Pasta, o resultado da autoavaliação já indicava que os procedimentos de controle e as respectivas ações de monitoramento estavam piores que no restante da amostra.

Com relação aos demais Ministérios, as médias das pontuações não revelaram distorções significativas. Sendo assim, analisou-se o resultado individual das Secretarias das respectivas entidades, com base na tabulação das autoavaliações apresentada no Apêndice deste artigo.

Conforme se verifica na Tabela 1, anteriormente apresentada, o Ministério da Previdência Social - MPS é a Pasta que administra o maior volume de recursos, sendo responsável por 40% do orçamento da Esplanada. Consoante se observa no Apêndice, a Secretaria Executiva do MPS absteve-se de avaliar todos os itens referentes a "Monitoramento" e parte dos quesitos referentes a "Procedimentos de Controle" e "Informação e Comunicação". Este fato pode indicar a ausência de um sistema efetivo de controles internos e ausência de monitoramento dos controles existentes ou que durante o preenchimento os gestores tiveram dúvidas e optaram por não colocar nenhuma pontuação nestes itens.

Para a Secretaria de Políticas de Previdência Complementar do MPS pode-se verificar que o gestor atribuiu pontuação 01 à questão 17 (Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos). Em outras palavras, significa que não é prática do órgão instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos, se detectados desvios de conduta e/ou casos de corrupção.

Situação semelhante ocorre na Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos e na Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa, ambas vinculadas ao Ministério da Saúde - MS, segundo Ministério que mais recebe recursos, sendo responsável por 11% do orçamento da Esplanada.

Ainda com relação ao MS, no componente "Avaliação de risco", pode-se verificar que das seis Secretarias, duas delas (Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos e Secretaria de Atenção à Saúde) preencheram os itens com pontuação 01 ou 02, o que indica que não são feitas as avaliações de risco, e outras duas delas (Secretaria Executiva e

Secretaria de Vigilância em Saúde) preencheram com pontuação 03, o que reforça o indício de que no MS não é prática da administração efetuar a avaliação de riscos.

Ademais, a Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos do MS, atribuiu nota 01 a todos os itens do Monitoramento, tendo informado no campo "Considerações Gerais" que *"A avaliação realizada sobre os fundamentos descritos sobre o assunto em questão, considerou o fato de não haver no âmbito da UJ estrutura própria de controle interno."* (RELATÓRIO DE GESTÃO/2010 da SCTIE/MS, p. 193). Assim, verifica-se que a UJ pode não ter compreendido adequadamente o conceito de controles internos, haja vista que toda e qualquer entidade, pública ou privada, possui seu sistema de controles internos.

A mesma dúvida parece ter ocorrido em três das sete Secretarias vinculadas ao Ministério da Educação. No caso da Secretaria de Educação à Distância e da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica, ambas informaram que, no entendimento delas, a autoavaliação não seria aplicável à UJ e, por isso, não preencheram o questionário da autoavaliação. Já a Secretaria de Educação Superior - SESu, embora o tenha preenchido, ressaltou, no campo "Considerações Gerais", o seguinte: *"A SESu não tem definido um sistema de controle interno no âmbito da UJ."* (RELATÓRIO DE GESTÃO/2010 da SESu/MEC, p. 160).

Também no Ministério do Desenvolvimento Social - MDS, a Secretaria Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional não preencheu a autoavaliação, pois entendeu que não seria aplicável à unidade, e a Secretaria Nacional de Assistência Social - SNAS ressaltou que *"A SNAS não dispõe em sua estrutura organizacional de órgão específico para atividades de controle interno."* (RELATÓRIO DE GESTÃO/2010 da SNAS/MDS, p. 207).

Além das dificuldades acima expostas, faz-se oportuno apresentar as "Considerações Gerais" constantes na autoavaliação da Secretaria de Inspeção do Trabalho – SIT: *"Trata-se de um questionário novo que não dispõe de orientações específicas de como respondê-lo, o que gerou dúvidas em relação a vários dos trinta acima respondidos."* (RELATÓRIO DE GESTÃO/2010 da SIT/MTE, p. 53).

Para finalizar a análise, cabe registrar que foram observadas discrepâncias nas notas atribuídas pelas diversas Secretarias de um mesmo Ministério. Essas discrepâncias podem indicar que o sistema de controles internos das diversas unidades de um Ministério é realmente diferente umas das outras ou que os gestores tiveram dúvidas no preenchimento ou que levaram em

conta, para atribuição da pontuação, critérios subjetivos baseados na sua percepção pessoal acerca da Pasta gerida.

De fato, o critério adotado para atribuição das pontuações (01 para questão/assertiva totalmente inválida, 02 para parcialmente inválida, 03 para neutra, 04 para parcialmente válida e 05 para totalmente válida) dá margem ao gestor se basear em critérios subjetivos durante o preenchimento, pois os conceitos parcialmente ou totalmente válida/inválida refletem somente a visão do gestor.

Além disso, observou-se que no texto de algumas questões também estão incluídos critérios subjetivos e/ou genéricos. Cita-se como exemplo, dentre outras (destaques acrescentados):

- Questão 1. Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.
- Questão 3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.
- Questão 20. As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.
- Questão 25. A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.
- Questão 26. A informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.

Para as questões acima exemplificadas, o gestor deve atribuir a pontuação com base na sua percepção e/ou na sua visão sobre o que seria adequado/apropriado, motivo pelo qual se consideram subjetivos e/ou genéricos esses itens.

Pelo exposto, verificou-se que o questionário de autoavaliação, por ser uma novidade na Administração Pública Federal, haja vista ter sido exigido apenas a partir do exercício de 2010, gerou dúvidas tanto no seu preenchimento como dúvidas conceituais, pois nem todos os gestores parecem ter compreendido o significado de controles internos, haja vista alguns deles terem entendido que o questionário de autoavaliação não seria aplicável à respectiva UJ e outros terem entendido que os controles da unidade seria atribuição de algum órgão de controle interno. Ademais, verificou-se que o questionário trazia alguns critérios subjetivos, tornando difícil sua conferência, pois representava exclusivamente a visão do gestor. Sendo assim, será proposta a adoção de critérios mais objetivos para avaliação por meio da inclusão

de explicações mais detalhadas sobre o preenchimento do questionário, bem como o treinamento dos gestores.

Proposta de melhorias

1) Inclusão de legendas nos itens da autoavaliação

Conforme exposto na análise, verificou-se que o texto de algumas questões e o critério adotado para atribuição das pontuações fez com que os gestores, por vezes, tivessem que se basear em critérios subjetivos para o preenchimento dos questionários das autoavaliações. Aliado a isso, foi verificado que alguns gestores tiveram dúvidas durante o preenchimento.

Dessa forma, entende-se que o questionário poderia ser mais bem compreendido pelos gestores e, ainda, reduzir-se-ia a subjetividade das respostas, se fossem incluídas legendas com explicações objetivas acerca de como atribuir notas em cada uma das questões.

A seguir, estão apresentados exemplos para alguns itens do questionário:

Questão 3. A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.

Preencher com:

- (1) Não existe política de comunicação implantada na UJ.
- (2) A política de comunicação está em implantação na UJ.
- (3) Há política de comunicação implantada na UJ.
- (4) Há política de comunicação implantada e a UJ se preocupa em divulgar internamente todas as informações relevantes a seu respeito.
- (5) Há política de comunicação implantada, a UJ se preocupa em divulgar internamente todas as informações relevantes a seu respeito, existindo, ainda, um canal de comunicação para que os servidores possam contribuir com suas ideias/opiniões.

Questão 4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.

Preencher com:

- (1) A UJ não adota nenhum código de ética.
- (2) Está sendo implantado na UJ o código de ética da Administração Pública.
- (3) A UJ adota o código de ética da Administração Pública.

- (4) Além do código de ética da Administração Pública, está em elaboração um código de ética próprio e específico à UJ.
- (5) Além do código de ética da Administração Pública, a UJ possui seu próprio código de ética, específico às suas atividades.

Questão 8. Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.

Preencher com:

- (1) Não há organograma em que constam as funções, responsabilidades e relação de subordinação de cada diretoria/gerência/divisão.
- (2) Está em elaboração o organograma em que constarão as funções, responsabilidades e relação de subordinação de cada diretoria/gerência/divisão.
- (3) Existe o organograma em que constam as funções, responsabilidades e relação de subordinação de cada diretoria/gerência/divisão, porém ele ainda não é amplamente divulgado.
- (4) Existe o organograma em que constam as funções, responsabilidades e relação de subordinação de cada diretoria/gerência/divisão e ele é amplamente divulgado.
- (5) Existe o organograma em que constam as funções, responsabilidades e relação de subordinação de cada diretoria/gerência/divisão e ele é amplamente divulgado e, ainda, todo novo funcionário recebe explicação sobre ele.

Questão 10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.

Preencher com:

- (1) Não há documento formalizando os objetivos e as metas da UJ.
- (2) Está em elaboração o documento formalizando os objetivos e as metas da UJ.
- (3) Existe formalizado algum documento em que constam os objetivos e as metas da UJ.
- (4) Existe formalizado algum documento em que constam os objetivos e as metas da UJ contendo, inclusive, indicadores para avaliar o cumprimento das metas.
- (5) Existe formalizado algum documento em que constam os objetivos e as metas da UJ contendo, inclusive, indicadores para avaliar o cumprimento das metas e periodicamente as metas são revistas/atualizadas.

2) Critério de pontuação da Questão 16

Conforme consignado na análise, a questão número 16 ("Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade") apresenta um resultado contrário às demais questões, ou seja, enquanto para as questões a maior pontuação representava um controle mais fortalecido, para esta questão, quanto menor a pontuação atribuída pelo gestor, mais fortalecidos seriam os controles atuais.

Dessa forma, propõe-se a inclusão da seguinte explicação/legenda para o preenchimento desta questão:

Questão 16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

Preencher com:

- (1) Foi detectado mais de um caso de fraude ou perda na UJ, nos últimos 02 anos.
- (2) Foi detectado mais de um caso de fraude ou perda na UJ, nos últimos 04 anos.
- (3) Foi detectado um caso isolado de fraude ou perda na UJ, nos últimos 02 anos.
- (4) Foi detectado um caso isolado de fraude ou perda na UJ, nos últimos 04 anos.
- (5) Não há histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.

3) Treinamento dos gestores

Verificou-se, na análise, que alguns gestores parecem não ter compreendido adequadamente o conceito de controles internos. Assim, propõe-se que seja disponibilizado, em ambiente virtual, algum tutorial explicando brevemente o que são controles internos, como eles podem contribuir para a melhoria da gestão e a importância de se avaliá-los. Este tutorial poderia também, conter explicações sobre cada item do questionário, de modo a uniformizar o entendimento e reduzir a possibilidade de preenchimentos que possam não representar fidedignamente a realidade do órgão. Além disso, propõe-se a realização de treinamentos, que podem ser presenciais e/ou à distância, via internet, sobre o tema controles internos para os gestores públicos.

Conclusão

Por todo o exposto, verificou-se que a média de cada um dos componentes do COSO I para a amostra ficou em torno de 4, em uma escala que vai de 1 a 5, o que significa que Administração Pública Federal Direta atende parcialmente aos requisitos de controle interno avaliados.

Observou-se, também, que dos três Ministérios que melhor autoavaliaram seus controles internos, dois deles foram alvos de denúncia de desvio de recursos no primeiro semestre do ano corrente, a saber: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA e Ministério do Turismo – MTur, o que indica ou que os respectivos controles internos, ainda que mais fortalecidos que nos demais Ministérios da Esplanada, não foram suficientes para impedir os indícios de corrupção veiculados na mídia ou que a autoavaliação realizada pelos gestores pode não estar representando adequadamente o sistema de controles internos da Pasta.

No caso do Ministério dos Transportes – MT, que também foi alvo de denúncias no primeiro semestre de 2011, observou-se que o resultado da autoavaliação já indicava que os procedimentos de controle e as respectivas ações de monitoramento estavam piores que no restante da amostra.

Com relação ao Ministério da Previdência Social – MPS, observou-se que a sua Secretaria Executiva absteve-se de avaliar todos os itens referentes a "Monitoramento" e parte dos quesitos referentes a "Procedimentos de Controle" e "Informação e Comunicação", o que pode indicar a ausência de um sistema efetivo de controles internos e a ausência de monitoramento dos controles existentes ou que durante o preenchimento os gestores tiveram dúvidas e optaram por não colocar nenhuma pontuação nestes itens.

Quanto ao Ministério da Saúde – MS, foram verificadas baixas pontuações nos itens referentes a "Avaliação de riscos", o que pode indicar que não é prática da Pasta avaliar os riscos capazes de afetar seus objetivos e estudar medidas para mitigá-los.

Para o Ministério da Educação – MEC, o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome – MDS e o Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, foi observado que os gestores

tiveram dúvidas tanto no preenchimento dos questionários como no conceito de controles internos.

Como resultado deste trabalho, foram feitas três propostas de melhorias: duas delas a serem implementadas no próprio questionário de autoavaliação visando reduzir o grau de subjetividade no preenchimento e ajudar o gestor a melhor compreender cada um dos itens avaliados e a terceira é fornecer, em ambiente virtual, um tutorial com breves explicações sobre controles internos e sobre o preenchimento do questionário de autoavaliação.

Por fim, sugere-se, para futuras pesquisas, um exame detalhado sobre a estrutura de controles internos de algum(ns) ministério(s) com vistas a comparar os resultados com a autoavaliação do gestor, pois foi verificado que dois dos três Ministérios que melhor autoavaliaram seus controles internos foram alvo de denúncias de casos de corrupção, o que pode indicar, dentre outras coisas, que a avaliação de controles internos não estaria representando adequadamente os controles internos das entidades.

Outra sugestão de pesquisa seria expandir a amostra para englobar os demais Ministérios da Esplanada ou, ainda, outros órgãos da Administração Federal ou até mesmo órgãos dos demais Poderes (Legislativo ou Judiciário).

Referências

ARAÚJO, M; SANCHEZ, O. A.; A Corrupção e os Controles Internos do Estado; *Revista de Cultura e Política*; Lua Nova, São Paulo, 65: 137-173, 2005.

BERGAMINI JUNIOR, S.; Controles Internos Como Um Instrumento De Governança Corporativa; *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, V. 12, N. 24, P. 149-188, Dez. 2005.

BRASIL. *Lei Federal nº 8.443, de 16 de julho de 1992*. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm. Último acesso em 09/11/2011.

_____. *Lei Federal nº 12.381, de 09 de fevereiro de 2011*. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2011 (Lei Orçamentária Anual de 2011). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2011/Lei/L12381.htm. Último acesso em 09/11/2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*. United States of America, 1992.

_____. *Enterprise Risk Management Framework - COSO ERM - Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*. Sumário Executivo: Estrutura. Tradução: PriceWaterhouseCoopers - Audibra. Nov. 2006.

ECCO, I. L.; RIBEIRO, R.; KOCK, K. F.; MARCON, R.; ALBERTON, A.; Teoria De Agência Em Uma Organização Sem Fins Lucrativos; *Estratégia e Negócios*, Florianópolis, v. 3, n. 1, jan./jun. 2010.

EISENHARDT, K. M.; Agency Theory: An Assessment and Review; *Academy of Management Review*. Vol. 14, 1989

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

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução: Tribunal de Contas do Estado da Bahia – TCE/BA – Brasil. Série Traduções – N. 13. 2007.

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

NETO, A. A. C.; *Avaliação De Controles Internos E Gestão De Riscos*: material de curso ministrado na Pós-Graduação em Auditoria e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa. Brasília 2010.

SILVA, L. C.; *Controles Internos E Gestão De Riscos*: Estudo De Caso Em Órgãos De Controle Da Administração Pública Brasileira; Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Auditoria e Controle Governamental) – Instituto Serzedello Corrêa – Tribunal de Contas da União, Brasília, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Decisão Normativa TCU nº 107, de 27 de outubro de 2010*. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20101216/DNT2010-107.doc>. Último acesso em 09/11/2011.

_____. *Decisão Normativa TCU nº 110, de 1º de dezembro de 2010*. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/DN/20101210/DNT2010-110.doc>. Último acesso em 09/11/2011.

_____. *Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010*. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20100903/INT2010-063.rtf>. Último acesso em 10/11/2011.

_____. *Orientações para as Unidades Jurisdicionadas: Dicas para elaboração do Relatório de Gestão de 2010*. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/relatorios_gestao/2010. Último acesso em 09/11/2011.

_____. *Portaria TCU nº 277, de 07 de dezembro de 2010*. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101213/PRT2010-277.doc>. Último acesso em 09/11/2011.

Apêndice

Planilhas contendo a tabulação dos dados constantes nos questionários das autoavaliações de controles internos e riscos, por Secretaria.

(fonte: Relatórios de Gestão/2010)

		Ministério da Previdência Social - MPS			
		Secretaria Executiva/MPS	Secretaria de Políticas de Previdência Social - SPS	Secretaria de Políticas de Previdência Complementar	Média
Ambiente de Controle					
					4,0
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5	5	5	5,0
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4	3	4	3,7
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	4	4	4	4,0
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	3	4	4,0
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4	4	5	4,3
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	3	3	3,3
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4	4	4,0
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	4	4	3	3,7
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	5	4	4	4,3
Avaliação de Risco					
					4,1
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	5	4	4	4,3
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	5	3	5	4,3
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	5	3	5	4,3
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	4	3	5	4,0
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	4	3	4	3,7
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	4	4	4	4,0
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	5	5	1	3,7
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	4	5	4,7
Procedimentos de Controle					
					3,9
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	3	4	3,7
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	4	4	4	4,0
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4	4	4	4,0
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	-	4	4	4,0
Informação e Comunicação					
					3,8
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	4	3	3	3,3
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	-	4	4	4,0
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	-	3	5	4,0
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	-	3	4	3,5
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	-	4	4	4,0
Monitoramento					
					3,5
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	-	3	3	3,0
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	-	3	4	3,5
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	-	3	5	4,0

		Ministério da Saúde - MS						
		Secretaria Executiva/MS	Tecnologia e Insumos Estratégicos	Secretaria de Gestão do Trabalho e da Educação na Saúde	Secretaria de Gestão Estratégica e Participativa	Secretaria de Vigilância em Saúde	Secretaria de Atenção à Saúde	Média
Ambiente de Controle								4,1
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4	5	5	5	5	5	4,8
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	3	1	5	4	4	4	3,5
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	3	4	5	4	4	4	4,0
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	1	5	4	5	4	4,0
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4	5	5	3	4	5	4,3
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	1	5	4	3	2	3,2
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	5	5	4	5	4	4,5
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	4	4	5	4	5	5	4,5
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	4	1	5	5	5	5	4,2
Avaliação de Risco								3,5
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	5	4	5	5	5	4	4,7
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	4	4	5	5	4	3	4,2
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	3	1	5	4	3	2	3,0
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	3	1	5	4	3	2	3,0
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3	1	4	5	3	2	3,0
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	3	1	4	4	3	2	2,8
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	4	1	5	1	5	4	3,3
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5	5	1	5	1	3,7
Procedimentos de Controle								3,4
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	1	5	5	3	3	3,5
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	4	1	5	5	3	4	3,7
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4	1	5	3	3	3	3,2
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	4	1	5	3	3	3	3,2
Informação e Comunicação								4,3
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5	5	5	5	5	4	4,8
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	4	5	5	5	5	4	4,7
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4	3	5	4	4	5	4,2
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4	3	5	4	3	4	3,8
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4	2	5	4	3	5	3,8
Monitoramento								3,5
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	4	1	4	4	3	4	3,3
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	4	1	5	4	3	4	3,5
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	4	1	5	4	4	4	3,7

		Ministério da Educação - MEC							
		Secretaria Executiva/MEC	Secretaria de Educação à Distância	Secretaria de Educação Básica	Secretaria de Educação Continuada, Alfabetização, Diversidade e Inclusão	Secretaria de Educação Especial	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica	Secretaria de Educação Superior	Média
Ambiente de Controle									4,1
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5 -		5	5	5 -		5	5,0
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4 -		4	3	4 -		4	3,8
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	5 -		5	3	5 -		5	4,6
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	2 -		3	4	5 -		5	3,8
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4 -		4	2	5 -		2	3,4
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4 -		4	3	4 -		3	3,6
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	5 -		5	1	5 -		5	4,2
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	4 -		4	3	3 -		5	3,8
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	5 -		5	4	4 -		4	4,4
Avaliação de Risco									3,9
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4 -		4	5	5 -		4	4,4
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	4 -		4	3	4 -		3	3,6
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	4 -		4	3	4 -		4	3,8
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	3 -		4	4	4 -		3	3,6
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	3 -		4	2	4 -		3	3,2
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	3 -		4	2	4 -		3	3,2
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	5 -		5	5	5 -		5	5,0
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5 -		4	4	4 -		4	4,2
Procedimentos de Controle									3,9
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4 -		4	3	5 -		4	4,0
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	5 -		4	2	4 -		4	3,8
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4 -		4	3	3 -		4	3,6
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	5 -		4	3	4 -		4	4,0
Informação e Comunicação									4,1
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5 -		4	4	4 -		5	4,4
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	5 -		4	4	4 -		4	4,2
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4 -		4	4	4 -		4	4,0
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4 -		4	4	4 -		4	4,0
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	5 -		4	2	4 -		4	3,8
Monitoramento									3,7
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	4 -		4	2	4 -		3	3,4
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	4 -		4	3	4 -		3	3,6
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	5 -		4	4	5 -		3	4,2

		Ministério da Defesa - MD					
		Secretaria de Coord. e Organiz. Institucional	Secretaria de Economia e Finanças	Secretaria-Geral do Exército	Secretaria de Tecnologia e Inovação da Marinha	Secretaria de Economia e Finanças da Aeronáutica	Média
Ambiente de Controle							4,5
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5	5	3	5	5	4,6
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4	5	3	5	5	4,4
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	5	5	4	5	4	4,6
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	4	3	3	5	5	4
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	5	5	4	5	5	4,8
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	3	3	4	5	3,8
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	5	5	3	5	5	4,6
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	5	5	4	5	4	4,6
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	5	5	4	5	5	4,8
Avaliação de Risco							4,2
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	5	5	4	5	5	4,8
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	4	4	3	5	5	4,2
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	4	3	4	4	5	4
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	4	3	3	4	5	3,8
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	4	3	3	4	5	3,8
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	4	2	3	4	5	3,6
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	1	5	5	5	5	4,2
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5	4	5	5	4,8
Procedimentos de Controle							4,5
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	5	4	5	5	4,6
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	5	5	3	5	5	4,6
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4	5	3	5	5	4,4
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	4	4	4	5	5	4,4
Informação e Comunicação							4,8
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5	5	4	5	5	4,8
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	5	5	4	5	5	4,8
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	5	5	4	5	5	4,8
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	5	5	4	5	5	4,8
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	5	5	3	5	5	4,6
Monitoramento							4,8
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	5	5	4	5	5	4,8
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	5	5	4	5	5	4,8
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	5	5	4	5	5	4,8

		Ministério do Trabalho e Emprego - MTE					
		Secretaria Executiva/MTE	Secretaria de Inspeção do Trabalho	Secretaria de Políticas Públicas de Emprego	Secretaria de Relações do Trabalho	Secretaria Nacional de Economia Solidária	Média
Ambiente de Controle							4,0
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	4	5	5	4	4	4,4
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4	4	4	2	4	3,6
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	4	3	4	3	4	3,6
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	5	4	5	4	4,6
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4	5	2	4	3	3,6
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	4	4	4	4	4,0
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	5	5	4	4	4	4,4
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	5	4	4	4	4	4,2
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	4	2	4	3	4	3,4
Avaliação de Risco							3,4
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4	5	4	3	4	4,0
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.	3	2	4	3	4	3,2
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	5	2	4	3	3	3,4
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	5	2	1	3	3	2,8
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	5	2	2	3	3	3,0
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	4	1	2	3	3	2,6
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	5	3	5	4	4	4,2
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5	1	3	4	3,6
Procedimentos de Controle							3,8
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	4	3	3	4	3,6
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	4	3	3	3	4	3,4
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	5	5	4	3	4	4,2
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	5	4	3	3	4	3,8
Informação e Comunicação							3,4
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5	2	4	3	3	3,4
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	5	2	4	4	3	3,6
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	5	2	4	4	3	3,6
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4	2	4	3	3	3,2
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4	2	2	4	3	3,0
Monitoramento							3,5
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	5	2	4	2	3	3,2
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	5	3	3	3	3	3,4
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	5	3	4	3	4	3,8

		Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome - MDS					Ministério dos Transportes - MT		
		Secretaria Executiva/MDS	Secretaria Nacional de Assistência Social	Secretaria Nacional de Renda de Cidadania	Secretaria Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional	Média	Secretaria Executiva/MT	Secretaria Nacional de Políticas de Transportes	Média
Ambiente de Controle						4,3			4,2
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5	5	5	-	5,0	4	5	4,5
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	3	4	4	-	3,7	4	4	4,0
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	4	4	4	-	4,0	3	4	3,5
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	5	5	-	5,0	5	5	5,0
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	4	3	5	-	4,0	4	4	4,0
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	5	4	-	4,3	3	4	3,5
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4	4	-	4,0	5	5	5,0
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	5	4	4	-	4,3	4	4	4,0
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	5	4	5	-	4,7	4	4	4,0
Avaliação de Risco						4,3			3,9
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	4	5	5	-	4,7	3	5	4,0
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	5	4	4	-	4,3	3	4	3,5
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	5	3	4	-	4,0	3	4	3,5
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	5	4	2	-	3,7	3	4	3,5
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	4	4	2	-	3,3	3	3	3,0
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	4	4	4	-	4,0	4	3	3,5
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	5	5	5	-	5,0	5	5	5,0
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5	5	-	5,0	5	5	5,0
Procedimentos de Controle						3,8			3,1
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	3	4	-	3,7	4	3	3,5
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	5	2	4	-	3,7	3	3	3,0
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	3	3	5	-	3,7	3	3	3,0
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	4	4	5	-	4,3	3	3	3,0
Informação e Comunicação						4,1			4,3
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5	4	4	-	4,3	4	5	4,5
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	5	4	4	-	4,3	4	5	4,5
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	4	4	2	-	3,3	4	5	4,5
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	4	4	5	-	4,3	3	5	4,0
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	4	4	4	-	4,0	3	5	4,0
Monitoramento						4,0			3,3
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	5	3	4	-	4,0	3	3	3,0
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	4	3	4	-	3,7	3	3	3,0
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	5	3	5	-	4,3	3	5	4,0

		Ministério da Agricultura,		Ministério do Turismo - MTUR			
		Secretaria Executiva/MAPA		Secretaria Executiva/MTUR	Secretaria Nacional de Políticas de Turismo	Programas de Desenvolvimento do Turismo	
			Média				Média
Ambiente de Controle			4,7				4,6
1	Os altos dirigentes da UJ percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.	5	5,0	5	5	5	5,0
2	Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UJ são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.	4	4,0	4	4	5	4,3
3	A comunicação dentro da UJ é adequada e eficiente.	5	5,0	4	4	5	4,3
4	Existe código formalizado de ética ou de conduta.	5	5,0	5	4	4	4,3
5	Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.	5	5,0	4	5	5	4,7
6	Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UJ na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.	4	4,0	3	5	4	4,0
7	As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.	4	4,0	5	5	5	5,0
8	Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UJ.	5	5,0	4	5	5	4,7
9	Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UJ.	5	5,0	4	5	5	4,7
Avaliação de Risco			4,4				4,3
10	Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.	5	5,0	4	5	5	4,7
11	Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade	4	4,0	5	4	5	4,7
12	É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.	4	4,0	3	4	4	3,7
13	É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.	4	4,0	3	4	5	4,0
14	A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UJ, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.	4	4,0	3	5	5	4,3
15	Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.	4	4,0	3	4	5	4,0
17	Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.	5	5,0	5	3	5	4,3
18	Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.	5	5,0	5	5	5	5,0
Procedimentos de Controle			4,0				4,6
19	Existem políticas e ações, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UJ, claramente estabelecidas.	4	4,0	5	5	5	5,0
20	As atividades de controle adotadas pela UJ são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.	4	4,0	3	5	5	4,3
21	As atividades de controle adotadas pela UJ possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.	4	4,0	3	4	5	4,0
22	As atividades de controle adotadas pela UJ são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionados com os objetivos de controle.	4	4,0	5	5	5	5,0
Informação e Comunicação			5,0				4,5
23	A informação relevante para UJ é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.	5	5,0	4	4	5	4,3
24	As informações consideradas relevantes pela UJ são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.	5	5,0	5	5	5	5,0
25	A informação disponível à UJ é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.	5	5,0	4	4	5	4,3
26	A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UJ, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.	5	5,0	4	4	5	4,3
27	A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UJ, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.	5	5,0	5	4	5	4,7
Monitoramento			5,0				4,4
28	O sistema de controle interno da UJ é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.	5	5,0	4	4	5	4,3
29	O sistema de controle interno da UJ tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.	5	5,0	4	4	5	4,3
30	O sistema de controle interno da UJ tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.	5	5,0	4	5	5	4,7