

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

JÉSSICA VIVIANE SOUZA RODRIGUES

**ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA FERRAMENTA
AUDITORIA BASEADA EM RISCOS – ABR E DO GERENCIAMENTO DE RISCOS
EM INSTITUIÇÃO DE SAÚDE**

Belo Horizonte
2019

JÉSSICA VIVIANE SOUZA RODRIGUES

**ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA FERRAMENTA
AUDITORIA BASEADA EM RISCOS – ABR E DO GERENCIAMENTO DE RISCOS
EM INSTITUIÇÃO DE SAÚDE**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Pública.

Orientador: Prof. Me. / Jorge Alexandre Barbosa Neves

FOLHA DE APROVAÇÃO



**Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas
Departamento de Ciências Administrativas
Curso de Especialização em Gestão Pública**

ATA DA DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO da Senhora **Jéssica Viviane Souza Rodrigues**, REGISTRO N°2017759362. No dia 13/04/2019 às 11:40 horas, reuniu-se na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, a Comissão Examinadora de Trabalho de Conclusão de Curso - TCC, indicada pela Coordenação do Curso de Especialização em Gestão Pública, para julgar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado "**Auditoria Baseada em Riscos**", requisito para a obtenção do **Título de Especialista**. Abrindo a sessão, o orientador e Presidente da Comissão, Jorge Alexandre Barbosa Neves, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares de apresentação do TCC, passou a palavra à aluna para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores, seguido das respostas da aluna. Logo após, a Comissão se reuniu sem a presença da aluna e do público, para avaliação do TCC, que foi considerado:

() APROVADO

() APROVAÇÃO CONDICIONADA A SATISFAÇÃO DAS EXIGÊNCIAS CONSTANTES NO VERSO DESTA FOLHA, NO PRAZO FIXADO PELA BANCA EXAMINADORA - PRAZO MÁXIMO DE 7 (SETE) DIAS

() NÃO APROVADO

83 pontos (oitenta e três) trabalhos com nota maior ou igual a 60 serão considerados aprovados.

O resultado final foi comunicado publicamente ao aluno pelo orientador e Presidente da Comissão. Nada mais havendo a tratar, a Senhora Presidente encerrou a reunião e lavrou presente ATA, que será assinada por todos os membros participantes da Comissão Examinadora.

Belo Horizonte, 13/04/2019.

Prof. Jorge Alexandre Barbosa Neves
(Orientador)

Prof. João Francisco Sarno Carvalho

Profª. Neiva dos Santos Andrade



**Universidade Federal de Minas Gerais
Faculdade de Ciências Econômicas
Departamento de Ciências Administrativas
Curso de Especialização em Gestão Pública**

MODIFICAÇÃO EM TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Modificações exigidas no TCC da aluna **Jéssica Viviane Souza Rodrigues**, número de matrícula 2017759362.

Modificações solicitadas:

*Modificar a metodologia indicando o estudo de caso;
inserir mais autores especializados para ampliar os autores e
buscar estudos que mostrem o panorama brasileiro.*

O prazo para entrega do TCC contemplando as alterações determinadas pela comissão é de no máximo 7 dias, sendo o orientador responsável pela correção final.


Prof. Jorge Alexandre Barbosa Neves (Orientador)

Jéssica Viviane Souza Rodrigues
Assinatura da aluna: **Jéssica Viviane Souza Rodrigues**

Atesto que as alterações exigidas Foram Cumpridas
 Não foram cumpridas

Belo Horizonte, 20 de maio de 2019.

Professor Orientador


Assinatura

SUMÁRIO

1	Introdução.....	7
2	Revisão da Literatura	9
2.1.	Definição de Risco, Gestão de Processos, Gestão de Riscos e o Gerenciamento de Riscos conforme COSO	9
2.2.	Componentes do Risco, Impacto e Probabilidade.....	11
2.3.	Avaliação dos Riscos	12
2.4.	Tratamento e Monitoramento dos Riscos.....	17
2.5.	Auditoria Baseada em Riscos e a Metodologia Adotada pela CGE/MG.....	19
3	Metodologia	22
4	Resultados	24
4.1.	Primeira etapa - Mapeamento do processo.....	25
4.2.	Segunda etapa - Mapeamento de riscos.....	26
4.2.1.	Avaliação dos riscos inerentes.....	28
4.2.2.	Avaliação dos controles internos	29
4.2.3.	Avaliação dos riscos residuais	30
5	Considerações Finais.....	33
	Referências	37
	Anexo A.....	40
	Anexo B.....	41
	Anexo C.....	45
	Anexo D.....	48
	Anexo E.....	52

Resumo

Pessoas e empresas estão em constante processo de gerenciamento de riscos, mesmo que isso seja imperceptível no dia-a-dia. O simples ato de ir trabalhar, viajar, passear e de desenvolver outras atividades cotidianas envolvem riscos que, às vezes, as pessoas ou as empresas não se dão conta que podem ocorrer a qualquer momento e frustrar o alcance dos seus objetivos ou metas. Neste sentido, tendo em vista as ameaças internas e externas que podem prejudicar o alcance dos objetivos organizacionais, é necessário investir em processos e ferramentas de prevenção e redução desses riscos, onde o gestor poderia decidir como estes serão tratados; este procedimento é conhecido como Gestão de Riscos. Aliada a Gestão de Riscos, tem-se a Auditoria Baseada em Riscos - ABR, que consiste numa auditoria com foco nos riscos dos processos de trabalho das organizações, e seu principal objetivo é garantir ao Gestor que os processos de gerenciamento de riscos estão operando corretamente e que os riscos significativos do negócio estão sendo gerenciados de forma eficaz em todos os níveis da organização. Partindo dessa premissa e tendo em vista o Poder Executivo Estadual não utiliza a ferramenta ABR em seus processos de trabalho expondo-os aos mais diversos riscos, a Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais – CGE/MG elaborou uma metodologia de ABR, a qual a implantação nos órgãos ainda se encontra em curso. Assim, este estudo analisou a ferramenta ABR a partir da aplicabilidade da metodologia num processo de trabalho desenvolvido numa instituição de saúde. Os resultados dessa análise e os benefícios esperados com a sua implantação foram apresentados neste trabalho, com foco especial em como a ABR pode auxiliar o Gestor na sua tomada de decisões, amparado na avaliação dos riscos e dos seus controles internos, visando garantir que as organizações consigam atingir seus objetivos e metas propostos.

Palavras-chave: Auditoria Baseada em Riscos. Gestão de Riscos. Controles Internos.

Abstract

People and companies are constantly in the process of managing risks, even if this is imperceptible in everyday life. The simple act of going to work, traveling, walking, and other daily activities involves risks that sometimes people or businesses do not realize can occur at any time and frustrate the achievement of their goals or goals. In this sense, in view of internal and external threats that may hinder the achievement of organizational goals, it is necessary to invest in processes and tools to prevent and reduce these risks, where the manager could decide how they will be treated; this procedure is known as Risk Management. Allied to Risk Management, we have the Risk Based Audit - ABR, which consists of an audit focused on the risks of the organizations' work processes, and its main objective is to assure the Manager that the risk management processes are operating correctly and that significant business risks are being effectively managed at all levels of the organization. Based on this premise and in view of the State Executive Branch does not use the ABR tool in its work processes exposing them to the most diverse risks, the General Comptroller of the State of Minas Gerais - CGE / MG elaborated a ABR methodology, which implementation is still ongoing. Thus, this study analyzed the ABR tool from the applicability of the methodology in a work process developed in a health institution. The results of this analysis and the expected benefits of its implementation were presented in this study, with a special focus on how the ABR can assist the Manager in its decision making, based on risk assessment and internal controls, in order to ensure that organizations achieve their proposed goals and objectives.

Keywords: Risk Based Auditing. Risk management. Internal controls.

1 Introdução

A Gestão de Riscos está presente no dia a dia de cada pessoa. Ao executar as atividades diárias, como por exemplo ir para o trabalho, pegar um voo ou visitar algum parente, consequentemente gerencia-se riscos. Isto porque todo o planejamento para que as atividades das pessoas sejam realizadas, o cenário no qual estão inseridas e os fatores externos que influenciam a consecução destas atividades estão relacionados com a gestão de riscos.

No Brasil, a implantação do sistema de Gerenciamento de Riscos nas instituições públicas é recente. O marco regulatório que orienta os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal na implantação de mecanismos de controles internos, gestão de riscos e governança se deu a partir da publicação, em 10/01/2016, da Instrução Normativa MP CGU nº 01, na qual constam os princípios, conceitos, objetivos e responsabilidades voltados para o tema. Em 22/11/2017, foi publicado o Decreto Federal nº 9.203, que dispõe sobre a Política de Governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. No âmbito do estado de Minas Gerais, foi publicado em 12/05/2017, o Decreto Estadual nº 47.185, que dispõe sobre o Plano Mineiro de Promoção a Integridade, no qual consta a gestão de riscos vinculada ao Programa de Integridade.

Pires (2010, p. 25) ressalta que a “gestão de risco está englobada no processo de gestão e administração de uma entidade, este visa encaminhá-la no sentido de obter os melhores resultados possíveis com os recursos que dispõe”.

Ainda, Borges, Diel e Fernandes (2015, p. 10) afirmam que “seja na esfera pública ou privada, vêm ocorrendo com mais intensidade perdas e irregularidades. Neste sentido, é importante que a organização venha a conhecer e medir os riscos pertinentes a seu negócio, sendo que o recomendado é que ela crie um processo de gestão de riscos”.

No âmbito governamental, a Controladoria Geral da União – CGU (2018, p. 6), define a gestão de riscos como uma “arquitetura (princípios, objetivos, estrutura, competências e processo) necessária para se gerenciar riscos eficazmente”. Já a Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais – CGE/MG (2014, p. 3), define a gestão de riscos como o “controle dos processos a partir do conhecimento, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos que tornam incerto o alcance dos objetivos organizacionais”.

Neste sentido, o risco é considerado como sendo uma ameaça, que pode ou não ocorrer no futuro, podendo vir a prejudicar o alcance dos objetivos e cuja ocorrência é incerta. No caso das instituições públicas, os riscos podem ser financeiros, legais, estratégicos, ambientais, técnicos, de imagem, patrimoniais, dentre outros (CGE/MG, 2014).

Aliada ao gerenciamento de riscos, temos a Auditoria Baseada em Riscos – ABR, que consiste na avaliação da eficácia do gerenciamento de riscos da instituição. O IAA – *The Institute of International Auditors* define que a “Auditoria Baseada em Riscos possibilita que uma auditoria interna dê garantia ao conselho diretivo de que os processos de gestão de riscos estão gerenciando os riscos de maneira eficaz em relação ao apetite por riscos” (CGE/MG, 2014, p. 48).

De Cicco (2007), cita que a “a ABR está na vanguarda da prática da auditoria interna. Conseqüentemente, é uma área que vem evoluindo rapidamente e onde ainda há pouco consenso sobre a melhor forma de implementá-la” (DE CICCIO, 2007, p. 3).

Pommerening e Bencke (2011, p. 15) enfatizam que “com o advento da globalização, as empresas ficam mais expostas aos riscos que acometem o ambiente no qual estão inseridas, riscos estratégicos, táticos e operacionais, que prejudicam o cumprimento dos objetivos traçados”. Silva (2016, p. 16 apud Teixeira, 2006) complementa que “as organizações têm vindo a deparar-se com um aumento do risco, conseqüente de ambientes instáveis e competitivos, com tecnologias extremamente sofisticadas e com ciclos de vida cada vez menores”. Neste contexto, a ABR têm se mostrado de grande importância para a contenção e minimização destes riscos.

No caso específico das instituições de saúde estaduais, a ideia é demonstrar como o gerenciamento de riscos pode auxiliar no alcance dos objetivos organizacionais e a partir do mapeamento dos processos de trabalho identificar os principais eventos de risco, suas causas e possíveis conseqüências e como estes fatores interferem no alcance dos objetivos da instituição, o que não é uma prática.

Com relação a Auditoria Baseada em Riscos, observa-se que este tipo de auditoria ainda está em estágio embrionário nas instituições de saúde estaduais, onde a grande maioria conta com a auditoria interna nos moldes tradicionais. Importante ressaltar aqui a diferença da Auditoria Baseada em Riscos em relação a Auditoria de Conformidade (tradicional); a primeira consiste na avaliação dos controles relacionados aos processos de trabalho, auxiliando a gestão na tomada de decisões e buscando garantir a eficiência dos processos; já a segunda busca avaliar a conformidade dos processos, promove a análise de denúncias e apuração dos fatos, atuando de forma mais corretiva na instituição.

Diante do exposto, este trabalho objetiva responder a seguinte questão: como é realizado o processo de implementação do Gerenciamento de Riscos e da ferramenta de Auditoria Baseada em Riscos nos processos de trabalho das instituições de saúde? Para demonstrar como é feita a análise de riscos e como esta pode auxiliar o Gestor Público na tomada de decisões, foi escolhido um processo de trabalho desenvolvido no âmbito de uma instituição de saúde estadual, para o qual foi aplicada a metodologia da CGE/MG e analisado o processo de implementação da ferramenta preventiva de Auditoria Baseada em Riscos, conforme estudo de caso a ser abordado neste trabalho.

Portanto, é de suma importância o desenvolvimento deste estudo uma vez que o mesmo irá abranger uma ferramenta pouco disseminada nos órgãos públicos, mas que se utilizada da forma correta poderá trazer bons resultados aos processos de trabalho das instituições públicas ou privadas, servindo de auxílio e orientação para o alcance de objetivos e metas organizacionais.

2 Revisão da Literatura

2.1. Definição de Risco, Gestão de Processos, Gestão de Riscos e o Gerenciamento de Riscos conforme COSO

O risco pode ser entendido tanto como uma ameaça quanto como uma oportunidade. É considerado como um evento incerto, que pode ou não ocorrer no futuro. Aplicado ao contexto deste trabalho, que trata da gestão e do gerenciamento de riscos na Administração Pública, o risco será considerado como sendo uma ameaça, que pode vir a comprometer o alcance dos objetivos da organização. De acordo com Pinho e Bezerra (2015, p. 38, apud Stoneburner, Goguen e Fering, 2002) o risco “é um impacto que surge de forma negativa devido à exploração de uma vulnerabilidade da entidade.”

”O risco está associado à probabilidade de ocorrência de perda – acontecimentos incertos” (PIRES, 2010, p. 7). É fato que, neste contexto a incerteza é muito importante, uma vez que, um dos objetivos da Auditoria Baseada em Riscos é reduzir as incertezas associadas aos processos/negócios, o que irá contribuir para a mitigação de alguns dos riscos identificados nas organizações (PIRES, 2010). Sabiamente, Braga (2013) resume que “o risco é uma discussão estratégica, de se pensar a organização no futuro.”

Assim, entende-se que os processos de trabalho nos órgãos públicos são realizados com vistas a garantir o atingimento dos seus objetivos organizacionais e, conseqüentemente, a realização das atividades estão expostas a risco.

Neste contexto, é indispensável a organização apresentar um bom gerenciamento de processos, que consiste em conhecer a fundo os seus processos de trabalho, para que os riscos das atividades desenvolvidas possam ser evidenciados e tratados, com conseqüente melhoria destes processos. Para que isso ocorra da melhor maneira possível, é necessário que os processos estejam mapeados de forma estruturada e modelada (CGE/MG, 2014).

Para o mapeamento dos processos na Administração Pública Estadual, a Controladoria Geral do Estado – CGE/MG, recomenda a utilização do método BPMN (*Business Process Model and Notation*), que em português significa “notação de modelagem de processos de negócios”. Em linhas gerais, o BPMN é:

Similar a um fluxograma tradicional, o BPMN se utiliza de determinados símbolos para representar graficamente um processo organizacional, com indicação de suas atividades (ou tarefas), subprocessos, pontos de decisão e outros eventos, com o objetivo de não apenas padronizar tal representação como também facilitar a compreensão do processo (CGE/MG, 2014, p. 6).

Logo, observa-se que o gerenciamento de processos auxilia a gestão de riscos e o gerenciamento de riscos, uma vez que ambas definições estão diretamente relacionadas com os processos de trabalho das organizações.

Com relação a Gestão de Riscos, Borges, Diel e Fernandes (2015) definem que trata-se de um processo no qual cada Gestor decide como serão tratados os riscos que representam ameaças aos seus objetivos. Já para Monteiro (2012, p. 3), “a gestão de riscos constitui o processo por meio do qual são analisados metodicamente os riscos inerentes às respectivas atividades, com o objetivo de identificar, estimar a probabilidade de ocorrência e os seus impactos (...).”

No âmbito governamental, a Controladoria Geral da União – CGU, em sua Política de Gestão de Riscos/PGR, define que a Gestão de Riscos consiste na política responsável pela definição das diretrizes que irão nortear o gerenciamento de riscos nas instituições:

A Gestão de Riscos consiste na arquitetura (princípios, objetivos, estrutura, competências e processo) necessária para gerenciar riscos eficazmente. Trata-se de um sistema institucional de natureza permanente, estruturado e monitorado principalmente pelo Comitê de Gestão Estratégica e pela alta administração e direcionado às atividades de identificar, analisar e avaliar riscos, decidir sobre estratégias de resposta e ações para tratamento desses riscos, além de monitorar e comunicar sobre o processo de gerenciamento desses riscos, com vistas a apoiar a tomada de decisão, em todos os níveis, e ao efetivo alcance dos objetivos da CGU (PGR/CGU, 2018, p. 7).

Lado outro, o Gerenciamento de Riscos é definido como sendo um conjunto de atividades coordenadas para controlar e dirigir os processos de trabalho, a partir do conhecimento, avaliação, tratamento e monitoramento dos riscos (CGE/MG, 2014). Para Braga (2013, p. 133 apud Dinsdale e Hill, 2003) “o risco precisa ser gerenciado. Gerenciar risco é lidar com o imprevisível, é uma abordagem sistemática voltada para o estabelecimento da melhor via possível diante das incertezas.”

No modelo de gerenciamento de riscos proposto pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), que é o modelo aplicado neste estudo de caso, a estrutura é orientada no intuito de alcançar os objetivos da organização, sendo eles divididos em quatro categorias: Objetivos estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade (TCU, 2017).

Neste modelo de gerenciamento de riscos, é apresentada uma matriz tridimensional, a qual demonstra uma visão integrada dos componentes que a administração necessita adotar para gerenciar seus riscos de forma eficaz, observados a estrutura da organização e o contexto dos seus objetivos (TCU, 2017). O modelo definido pelo COSO está representado na figura a seguir:

Figura 1: Modelo de gestão de Riscos – COSO 2004, 2007



Fonte: Modelo de Gestão de Riscos - Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos – TCU, 2017.

Pires (2010, p. 47), afirma que todos os componentes do cubo “se inter-relacionam entre si de forma a alcançar uma melhor gestão de riscos inerentes a uma determinada atividade ou setor de negócio onde uma organização se insere”.

Assim, o Gerenciamento de Riscos identifica os riscos associados às atividades desenvolvidas pela organização, administra os recursos disponíveis e adota medidas para que tais riscos sejam minimizados ou evitados, fazendo com que seus impactos sobre os objetivos organizacionais sejam os menores possíveis, de acordo com a política e o apetite de riscos estabelecido pela instituição (CGE/MG, 2014).

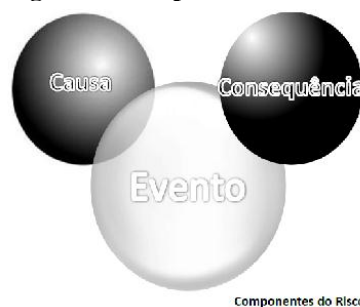
Por fim, Borges, Diel e Fernandes (2015, p. 11) enfatizam que:

Conhecer os riscos torna-se atualmente imprescindível já que cada vez mais as empresas estão cercadas de incertezas (Spikin, 2009). Quando elas conhecem os riscos inerentes ao seu negócio, acabam tendo maiores possibilidades de gerenciar medidas de minimização destes, além da possibilidade de transmissão de uma imagem de seriedade, o que é bem visto pelo mercado (...).

2.2. Componentes do Risco, Impacto e Probabilidade

No contexto deste trabalho, o risco é considerado como uma ameaça ao alcance dos objetivos das organizações públicas. Para se identificar um risco, deve-se observar a presença de três componentes, quais sejam: causa, evento e consequência.

Figura 2: Componentes do Risco



Fonte: Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos – CGE/MG, 2014.

O **evento** pode ser considerado como uma ocorrência/mudança em uma determinada circunstância, originado a partir de uma ou mais **causas** que o influenciam de forma direta ou intrínseca e que geram resultados (**consequências**) que podem afetar positiva ou negativamente os objetivos da organização. Neste caso, como o risco está sendo tratado como uma ameaça, serão consideradas as consequências negativas, que podem prejudicar o alcance dos objetivos organizacionais (CGE/MG, 2014).

Relacionados aos componentes “causa” e “consequência”, os riscos podem ser avaliados quanto a sua probabilidade e quanto ao seu impacto. Estas grandezas é que irão dimensionar e avaliar o risco e como este pode influenciar no alcance dos objetivos. De acordo com Monteiro (2012, p. 3) a “probabilidade representa a possibilidade de um dado evento ocorrer, enquanto o impacto representa o seu efeito.”

A CGE/MG (2014) complementa em sua metodologia que a probabilidade é considerada como a chance de alguma coisa acontecer (ou, neste contexto, da causa ocorrer). Já o impacto, neste caso, é definido pela extensão do prejuízo que o risco pode ocasionar nos objetivos organizacionais. Ambas grandezas podem ser expressas em termos qualitativos ou quantitativos.

2.3. Avaliação dos Riscos

Conforme Rodrigues (2014, p. 24 apud McNamee, 1997) “a avaliação dos riscos permite ao auditor definir um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes, ou testar os controles com maior detalhe, bem como ajudar a definir as áreas auditáveis mais críticas (...).” É a partir da avaliação dos riscos que o auditor interno pode elaborar um programa de auditoria eficaz e eficiente, que abarque áreas mais críticas, através da realização de testes nos controles mais vulneráveis e importantes para a mitigação dos riscos, que é onde a auditoria deve trabalhar primeiro (SILVA, 2016).

Para Paula (2006, p. 4) “uma condição prévia para a avaliação dos riscos é, portanto, o estabelecimento de objetivos, vinculados aos diversos níveis hierárquicos, coerentes com a missão da entidade (...).”

Já a CGE/MG (2014) em sua metodologia, define que a avaliação dos riscos consiste na determinação do nível de riscos aos quais a organização está sujeita, bem como avalia a eficiência e eficácia os controles interno existentes, fornecendo embasamento para a tomada de decisões do gestor e auxiliando o mesmo no tratamento destes riscos. As análises podem ser qualitativas ou quantitativas:

A análise quantitativa diz respeito à priorização dos riscos procedida a partir do conhecimento da probabilidade e do impacto de sua ocorrência, caracterizando um e outro nos termos de faixas pré-definidas de grandeza (alto, médio e baixo, por exemplo). O objetivo dessa etapa é determinar quais são os riscos mais representativos e que, portanto deverão ser quantificados e gerenciados.

A análise quantitativa dos riscos refere-se a hierarquização dos riscos procedida a partir da análise qualitativa anterior, e, conseqüentemente, da segregação dos riscos de menor importância. Com o objetivo de prover um delineamento mais específico de cada risco, procede-se à análise do binômio probabilidade-impacto do risco, estabelecendo seu valor para cada categoria de risco determinada. Ao final, a partir do fator de ponderação de cada categoria de risco, é alcançado um valor único, que em paralelo com o apetite a risco da organização, caracterizará cada um dos riscos como baixo, médio ou alto (CGE/MG, 2014, p. 31/33).

Logo, esta análise é realizada a partir das grandezas “probabilidade” e “impacto”, as quais permitem avaliar a importância e a criticidade de cada risco. Neste sentido, entende-se que o risco é diretamente proporcional a probabilidade e ao impacto; logo, o risco pode ser representado pela função:

Figura 3: Equação exemplificativa de risco



$R = P \times I$

em que: **R** = Risco;
P = Probabilidade;
I = Impacto.

Equação exemplificativa de risco

Fonte: Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos – CGE/MG, 2014.

O Tribunal de Contas da União – TCU, em seu Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos, define que:

O risco é uma função tanto da probabilidade como das conseqüências, portanto o nível do risco é expresso pela combinação da probabilidade com a ocorrência do evento e de suas conseqüências, em termos da magnitude do impacto nos objetivos (TCU, 2017, p. 24).

Assim, tendo em vista que a correlação destas variáveis é necessária para a avaliação dos riscos, foram elaboradas escalas numéricas contendo as classificações de probabilidade e impacto. Para cada nível de probabilidade ou impacto foram afixados pesos numéricos, que multiplicados, demonstram qual a criticidade do risco avaliado. Neste sentido, é importante observar o que diz a literatura com relação a mensuração do risco:

Nem sempre a mensuração do risco é de concretização fácil. (...) Teria de se combinar a probabilidade e o impacto e por vezes, nem uma nem outra podem ser determinadas com razoabilidade. Assim, muitas vezes o risco é avaliado em termos qualitativos: alto, médio e baixo, tendo o auditor em consideração a relação custo-benefício na mensuração do risco, bem como o seu julgamento profissional (RODRIGUES, 2014, p. 26 apud BOYNTON et. al., 2002).

No âmbito Federal e Estadual, são observadas tabelas de classificação distintas e que apresentam pesos diferentes para cada nível de impacto e probabilidade. Verifica-se que a metodologia utilizada pela CGU e pelo o TCU apresentam probabilidades e impactos com pesos de 1, 2, 5, 8 e 10; já no âmbito estadual, os pesos são definidos de 1 a 4. Para o estudo de caso em questão, será adotada a metodologia aplicada pela Controladoria Geral do Estado – CGE/MG, uma vez que será avaliado órgão público da esfera estadual:

Figura 4: Escala numérica de probabilidade e impacto utilizada pela CGE/MG

Probabilidade	Peso	Impacto	Peso
Alta	4	Alto	4
Média Alta	3	Médio Alto	3
Média Baixa	2	Médio Baixo	2
Baixa	1	Baixo	1

Fonte: Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos – CGE/MG, 2014.

Assim, a multiplicação dos valores de probabilidade e impacto definem o **nível do risco**, que pode ser no mínimo 1 e no máximo 16, e a partir disso o risco é classificado como baixo, médio ou alto, conforme metodologia da CGE/MG:

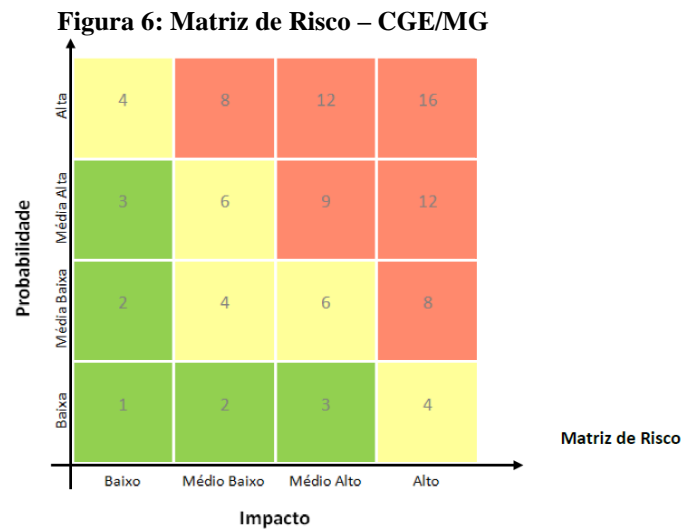
Figura 5: Limites para os níveis de risco – CGE/MG

Valor do Risco	Nível de Risco
Menor ou igual a 3	Baixo
Maior que 3 Menor que 8	Médio
Maior ou igual a 8	Alto

Fonte: Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos – CGE/MG, 2014.

A partir dos resultados da classificação dos riscos, é elaborada a na Matriz de Riscos ou Matriz de Probabilidade e Impacto, que demonstra uma visão mais completa dos riscos avaliados e o resultado final quanto ao nível de cada risco, conforme sua criticidade. Rodrigues (2014, p. 26) define que “uma matriz de risco é uma ferramenta de avaliação dos riscos, considerando os processos nos quais se encontram inseridos.”

A matriz de risco apresenta, de forma ordenada, a pontuação do risco que corresponde a cada atividade analisada, sendo elaborada a partir da avaliação dos eventos de risco presentes em cada atividade (PAULA, 2006):



Fonte: Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos – CGE/MG, 2014.

Com relação a análise da matriz de risco, Pires (2010, p. 22) entende que,

Fazendo uma análise crítica a esta matriz facilmente se deduz que para qualquer entidade os riscos a serem prioritariamente tratados serão os de impacto alto e probabilidade também alta. Isto porque o impacto terá grandes consequências para a empresa, podendo mesmo por em causa a sua continuidade, o que acrescido ao fator de ter também uma probabilidade de ocorrência alta o torna num dos riscos mais sensíveis para uma entidade, como tal deverá ser tratado delicada e eficazmente.

O autor enfatiza a necessidade de tratamento dos riscos de maior probabilidade e impacto, o que também é uma das premissas contidas na metodologia adotada pela CGE/MG.

Ainda, Rodrigues (2014) ressalta que a elaboração da matriz pelo auditor interno pode ser muito útil e valiosa para a detecção e minimização dos riscos, uma vez que esta ferramenta permite que cada risco seja analisado separadamente, identificando de que forma este pode afetar a organização e o alcance de seus objetivos e facilitando a definição de quais medidas corretivas poderão ser adotadas.

O próximo passo da avaliação dos riscos é a identificação dos riscos inerentes, a verificação e avaliação dos controles internos existentes e, por fim, a identificação dos riscos residuais.

Os riscos inerentes são os riscos naturais das atividades de um processo, desconsiderados quaisquer tipos de controle que visem minimizar ou evitar a sua ocorrência. Já os riscos residuais são aqueles riscos identificados como remanescentes, ou seja, mesmo após a adoção de medidas de controle ainda “sobra” algum risco mesmo que remoto, que pode vir a afetar o cumprimento dos objetivos da organização (CGE/MG, 2014).

O Tribunal de Contas da União – TCU, em seu Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos, define que:

A análise de riscos só se completa quando as ações que a gestão adota para respondê-los são também avaliadas, chegando-se ao nível de risco residual, o risco que permanece depois de considerado o efeito das respostas adotadas pela gestão para reduzir a probabilidade e ou o impacto dos riscos, incluindo controles internos e outras ações (TCU, 2018, p.28).

Durante a avaliação dos riscos, são calculadas também as Categorias de Risco do processo. Pires (2010), segundo a perspectiva de Cruz (2008), cita a classificação dos possíveis riscos empresariais, como sendo: Riscos estratégicos, Financeiros, de Mercado, de Negócio ou Operacional, de Crédito e Legal.

Já no âmbito governamental, a CGE/MG cita em sua metodologia 05 categorias de risco, sendo elas: Estratégico, Operacional, Imagem, Legal e Patrimonial. Em suma, o risco estratégico está vinculado ao descumprimento dos objetivos e metas estipulados nos instrumentos de planejamento e gestão (exemplo: PPAG, Acordo de Resultados, etc). O risco Operacional consiste no prejuízo à qualidade do produto entregue ou do serviço prestado à sociedade, decorrente de falha humana ou deficiência na atividade operacional da instituição. O risco à Imagem está vinculado a imagem do órgão, frente a sociedade e ao governo; já o risco Legal refere-se ao descumprimento de normas e/ou leis, e por fim, o risco Patrimonial está ligado a perdas patrimoniais e apropriações indébitas (CGE/MG, 2014).

O percentual para cada categoria de risco analisada, depende dos objetivos institucionais do órgão que está sendo auditado. Para a definição destes percentuais, é utilizada a ferramenta AHP - *Analytic Hierarchy Process*, disponibilizada no site <https://bpmsg.com/academic/ahp.php>. Esta ferramenta permite o Gestor avaliar os percentuais de cada categoria de impacto a partir de critérios pré-definidos, para os quais as respostas dependem dos objetivos e metas do órgão (CGE/MG, 2014).

Por fim, é realizada a avaliação dos controles, de forma a identificar a existência de alguma medida que vise mitigar o risco, ou seja, são consideradas quaisquer iniciativas da organização que visem o tratamento dos riscos, no intuito de diminuí-los ou reduzi-los, podendo ser boas práticas, políticas, planilhas, dispositivos, conferências, dentre outras ações (CGE/MG, 2014).

Na metodologia adotada pela CGE/MG, a análise dos controles é realizada através da verificação do Índice de Aderência (I_A) e do Coeficiente de Aderência (C_A). O índice de aderência avalia se há ou não a existência de algum controle que vise minimizar a incidência dos riscos identificados no processo. Caso seja identificado qualquer tipo de controle, aplica-se o peso 1 (100%) ao I_A ; caso não haja indicação de nenhum controle, é aplicado o peso 0 (0%) ao I_A . Já o Coeficiente de Aderência (C_A) corresponde à média aritmética simples dos índices de aderência informados para cada atividade (CGE/MG, 2014).

Em seguida, constata-se se os controles relacionados ao processo avaliado são eficazes, através da aplicação do Teste de Validação (T%). Este teste consiste em verificar documentos comprobatórios emitidos pelo setor no intuito de confirmar a eficiência prática (execução) dos controles informados, mediante a seleção de uma amostra aleatória e não probabilística.

A partir da nota atribuída no teste de validação, é calculado o Índice de Efetividade (I_E) e o Coeficiente de Efetividade (C_E) referente ao controle avaliado, conforme critérios definidos pela CGE/MG (2014, p. 85):

- $I_E=0\%$: controles não implementados;
- $I_E = 33,3\%$: controles parcialmente implementados, confirmados em menos de 50% dos testes realizados.
- $I_E = 66,7\%$: controles parcialmente implementados, confirmados em mais de 50% dos testes realizados.
- $I_E = 100\%$: controles efetivamente implementados.
- $C_E =$ média aritmética simples dos Índices de Eficiência.

A avaliação dos controles é uma das etapas mais significativas de todo o processo de Auditoria Baseada em Riscos, visto que, segundo Pires (2010, p. 40) a implantação de Sistemas de Controles Internos – SCI contribuem para a melhoria dos processos e para a minimização dos seus riscos inerentes:

Considera-se que a implementação de um SCI contribui para uma melhor identificação dos riscos decorrentes de falhas operacionais, mesmo que estas sejam não intencionais. Um bom SCI permite a identificação dessas mesmas deficiências minimizando-as, isto se não for de todo possível a sua total eliminação, contribuindo assim para uma melhoria dos procedimentos que conseqüentemente terão reflexo nos resultados da empresa.

Daqui se conclui que um SCI deverá fazer parte da cultura e da gestão da própria empresa e assim permitir responder com rapidez aos riscos relacionados com o negócio. Contudo, considera-se que um mecanismo de controle só deverá ser implementado caso o seu benefício, em termos operacionais, seja superior ao seu custo, tornando-se assim favorável e suportável pela empresa.

Assim, as organizações que apresentam controles mais eficazes e eficientes, os riscos inerentes serão maiores que os riscos residuais; já os controles fracos ou ineficazes ou a ausência de controles resultam em riscos residuais iguais aos riscos inerentes. Nos casos em que risco residual for classificado como alto, observa-se que a gravidade do risco requer a adoção de medidas de controle imediatas com vistas a proteger o alcance dos objetivos da organização (CGE/MG, 2014).

2.4. Tratamento e Monitoramento dos Riscos

O tratamento dos riscos se inicia logo após a definição das respostas apresentadas pela organização frente aos riscos detectados. Logo, o tratamento dos riscos consiste numa medida de controle que visa combater ou modificar determinados riscos.

De acordo com o Conselho do COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2007, p. 61), “após ter conduzido uma avaliação dos riscos

pertinentes, a administração determina como responderá aos riscos. As respostas incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos.”

Nesta seara, a CGE/MG definiu em sua metodologia, as possíveis respostas que podem ser apresentadas pela organização frente a matriz de riscos apresentada:

- Evitar: Eliminar a fonte do risco. Descontinuação das atividades que geram os riscos (ex.: desativação de uma linha de produção).
- Aceitar: Não fazer nada. Nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos (ex.: Custo do controle não compensa).
- Reduzir: Controlar ou diversificar o risco. Adoção de medidas para reduzir a probabilidade ou impacto ou ambos.
- Transferir: Transferir o risco. Redução da probabilidade ou impacto dos riscos pela transferência de uma porção do risco (ex.: Terceirização, contratação de seguro) (CGE/MG, 2014, p. 34/35).

Pires (2010) ressalta que, com relação as possíveis estratégias (respostas) aos riscos identificados, é importante entender que é impossível eliminar todos eles; porém, o Gestor deve realizar uma análise criteriosa de todos os riscos:

A importância de uma criteriosa análise dos riscos é lembrar que será de todo impossível a uma entidade eliminar na íntegra todos os riscos que a rodeiam. KRUTZ (2003) afirma que “Se você acha que precisa mitigar todos os riscos que encontrar, seus recursos acabarão antes que você elimine suas vulnerabilidades”, acrescentando ainda que, “Você precisa usar uma combinação de estratégias de acordo com a natureza do seu ambiente e com o seu orçamento de segurança” (PIRES, 2010, p. 24).

Ressalte-se que o Plano de Tratamento de Riscos desenvolvido através do gerenciamento de riscos do processo organizacional consiste num plano de ação, elaborado no intuito de implementar as medidas de controle e tratamento dos riscos. Neste plano de ação devem ser avaliados os controles já existentes e se há a necessidade de melhorias ou de extinção dos controles existentes. Feita esta avaliação, identifica-se a necessidade de redução do nível dos riscos com a propositura de novos controles, que devem ser implementados observando-se os critérios de eficiência e eficácia dos mesmos (TCU, 2017).

Lado outro, o monitoramento consiste na verificação/supervisão, de forma sistemática e contínua, do ciclo de gerenciamento de riscos, avaliando seu desempenho e se o mesmo está funcionando conforme esperado pela organização. O monitoramento possibilita ao gestor a identificação de novos riscos, bem como avaliar se os controles existentes estão sendo suficientes para os riscos já identificados e os benefícios obtidos pelo correto gerenciamento de riscos na instituição (CGE/MG, 2014).

Por fim, Brito *et. al.* (2017, p. 117 apud Cicco 2007) ressalta que a “atuação conjunta da auditoria interna com a alta administração torna as respostas aos riscos mais eficazes e induzem ao monitoramento do processo de gestão de riscos para garantir que continue operando com alta eficácia.”

2.5. Auditoria Baseada em Riscos e a Metodologia Adotada pela CGE/MG

“A Auditoria Baseada em Riscos – ABR é o desenvolvimento mais emocionante e significativo da história da profissão de auditoria interna e tem potencial para alavancar a níveis altíssimos a reputação e o valor agregado pela profissão” (BRITO *et. al.*, 2017, p. 116 apud GRIFITHS, 2005).

A Auditoria Baseada em Riscos – ABR pode ser definida como uma auditoria baseada em processos, com foco nos riscos, na qual o objetivo é a busca pela garantia da eficiência dos processos internos de uma organização, vinculando-se às metas e aos objetivos institucionais bem como aos riscos que podem prejudicar o alcance dos seus objetivos (CGE/MG, 2014). Pommerening e Bencke (2011) ressaltam que a proposta de implementação da ABR é inovadora e promete um *upgrade* tanto para as organizações quanto para a profissão do auditor.

O *Institute of Internal Auditors* - IIA, define que a Auditoria Baseada em Riscos “possibilita que uma auditoria interna dê garantias ao conselho diretivo da organização de que os processos de gestão de riscos estão gerenciando os riscos de forma eficaz em relação ao seu apetite por riscos” (CGE/MG, 2014, p. 49). Sua finalidade consiste em “antecipar e prevenir riscos de negócio na origem.”. Em suma, a Auditoria Baseada em Riscos “aplica testes em processos cujos riscos foram identificados no levantamento de informações, sendo estes testes focalizados nos controles que minimizam os riscos relevantes.” (PINHO e BEZERRA, 2015, P. 37).

Neste seguimento, Borges, Diel e Fernandes (2015) mencionam a importância da organização adotar uma auditoria interna de riscos, e, que sua efetividade está diretamente ligada ao conhecimento da cultura organizacional da instituição. Os mesmos autores entendem ainda que:

A auditoria interna pode contribuir para um melhor desempenho dos processos, melhoria da estrutura dos controles internos e uma mais eficiente gestão de riscos (Lelis & Pinheiro, 2012). O fato de a auditoria interna beneficiar a empresa quebra o paradigma da punição; não obstante, muitos verificaram que o processo de auditoria ocasionou melhorias na gestão e conseqüentemente melhores resultados futuros (BORGES; DIEI; FERNANDES, 2015, p. 13).

Ainda, o Tribunal de Contas da União – TCU, reconhece o valor do papel da auditoria interna na gestão de riscos:

O papel fundamental da auditoria interna na gestão de riscos é fornecer asseguuração aos órgãos de governança e à alta administração, bem como aos órgãos de controle e regulamentação, de que os processos de gerenciamento de riscos operam de maneira eficaz e que os riscos significativos do negócio são gerenciados adequadamente em todos os níveis da organização. A auditoria interna deve ter uma compreensão clara da estratégia da organização e de como ela é executada, quais os riscos associados e como esses riscos estão sendo gerenciados (TCU, 2017, p. 12).

Diferentemente das auditorias convencionais que avaliam os processos operacionais e sua conformidade, a Auditoria Baseada em Riscos – ABR tem seu foco principal nos riscos que podem prejudicar o alcance dos objetivos da instituição. Neste sentido, Pommerening e Bencke (2011, p. 15), destaca a diferença entre os dois tipos de auditoria:

Pode-se considerar a auditoria baseada em riscos como uma evolução da auditoria convencional. Enquanto a última tem como foco a avaliação do sistema de controle interno da organização, a primeira concentra seus esforços na avaliação da postura da administração das empresas perante os riscos. A mudança é profunda, uma vez que a auditoria deixa de ser “reativa” para assumir uma postura “preventiva”.

Ou seja, pode-se perceber que a auditoria convencional é voltada para a avaliação dos controles internos referente aos processos operacionais, enquanto que a auditoria baseada em riscos foca na avaliação dos riscos do negócio. Observa-se que enquanto a primeira tem uma postura reativa/corretiva a segunda apresenta um postura proativa/preventiva (POMMERENING e BENCKE, 2011).

Braga (2013, p. 136) sintetiza esta diferença entre as auditorias quando diz que “a lógica de riscos nos permite olhar uma situação encontrada na auditoria não pela sua tipicidade ou aspecto incomum e sim como reflexo de uma falha sistêmica, que merece não somente soluções pontuais, mas também estruturantes, que previnam a ocorrência de situações similares no futuro.”

Deste modo, a Auditoria Baseada em Riscos – ABR “foca nas áreas de maior relevância para a entidade, buscando medir os riscos que podem levar a entidade a não alcançar seus objetivos” (PINHO e BEZERRA, 2015, p. 39). Além disso, Pinho e Bezerra (2015, p. 34) consideram a ferramenta como sendo uma tendência geral em nível mundial:

A Auditoria Baseada em Riscos é uma tendência gerencial em nível mundial, todavia o intuito de concebê-la apenas como mais uma inovação é um erro. Consubstancia-se na necessidade real e emergente de agregação de valor por intermédio do processo auditorial. Por conseguinte, requer não só uma metodologia minuciosa e rigorosa, mas também a existência de fatores que contribuam para o êxito do projeto.

Alguns dos benefícios trazidos pela implantação desta ferramenta nas organizações, de acordo com a literatura, correspondem a uma maior eficiência dos trabalhos pois a ABR avalia áreas de maior risco, bem como o fato de a ABR promover uma avaliação *top – down* (de cima para baixo), onde são avaliados a estratégia, a tática e os objetivos organizacionais da entidade, promovendo um maior valor para a auditoria. Ainda, os relatórios emitidos pelo auditor referentes a ABR são aceitos de forma mais tranquila e agradável pelos gestores, uma vez que, ao invés de apontar erros, os relatórios apontam resultados de medidas preventivas que visam melhorar os processos de trabalho e mitigar os riscos existentes (BRITO et. al., 2017).

Nesta seara, De Cicco (2007) alerta ainda que, quando a ABR é nova na organização, o auditor interno precisa conquistar o apoio da Gestão, uma vez que os conceitos e o tipo de auditoria pode significar uma mudança no ponto de vista da instituição, no que diz respeito a riscos.

No campo governamental, a CGE/MG (2014), indica que a ABR realiza intervenções preventivas nos atos de gestão, sendo um importante instrumento de suporte à gestão, uma vez que atua no sentido de identificar os fatores de risco e as vulnerabilidades existentes nos processos e nos sistemas organizacionais. A ferramenta auxilia ainda no desenvolvimento de controles adequados, avalia os controles já existentes na organização, propõe a eliminação de controles desnecessários, caros, ineficientes ou insuficientes, contribuindo assim para uma melhor relação custo x benefício da instituição

Buscando implementar a ABR nos órgãos públicos do Poder Executivo Estadual, a CGE/MG desenvolveu sua metodologia, que se divide em quatro etapas, sendo elas: Mapeamento de processos, Mapeamento de Riscos, Apresentação dos Resultados e Avaliação da Efetividade. Senão vejamos os pontos abordados:

1. Mapeamento de processos: Documentação do processo sob análise por meio dos instrumentos “Diagrama de Fluxo” e “Folha de Processo”, responsáveis por detalhar e desdobrar seu fluxo em atividades, apresentando as informações mais importantes para a aplicação da metodologia.
2. Mapeamento de riscos: a identificação de riscos, o levantamento e avaliação dos riscos inerentes, a avaliação dos controles e a avaliação dos riscos residuais são denominadas genericamente de mapeamento de riscos. Nessa etapa serão obtidos os valores dos Riscos Inerentes e dos Riscos Residuais do processo. Estes valores serão utilizados para a classificação do nível do risco, que será utilizada na etapa de Apresentação de Resultados.
3. Apresentação de Resultados: A avaliação dos valores dos Riscos Residuais subsidiará a conclusão pela adequação ou não das atividades de controle a que se submete o processo em análise. Por intermédio dessa avaliação o auditor poderá se manifestar sobre a fragilidade dos controles, quando constatada. Todos os resultados obtidos serão formalmente apresentados, por intermédio de relatórios de auditoria e outros documentos técnicos, com vistas a cientificar aos gestores da instituição auditada sobre os procedimentos, constatações e conclusões procedentes do trabalho de auditoria.
4. Avaliação de Efetividade: O Plano de Ação é definido pelo gestor do processo e se baseia no resultado da discussão conjunta com o auditor quanto aos pontos de fragilidade no controle da instituição apontados no documento de auditoria. Deve ser exequível e demonstrar as providências necessárias à adequação das atividades de controle da organização objetivando a mitigação dos Riscos Residuais. Formulado o Plano de Ação, compete ao auditor monitorar sua execução, zelando pelo cumprimento dos itens e prazos acordados. Após a verificação da efetividade dos itens do Plano de Ação, o auditor formalizará os resultados por intermédio da elaboração do Relatório de Avaliação da Efetividade (CGE/MG, 2014, p. 55).

A aplicação desta metodologia pode abranger qualquer área da organização, processo, projeto ou atividade que necessitem de uma melhor avaliação quanto a sua criticidade e que estejam mais suscetíveis a riscos que possam impedir ou prejudicar o alcance dos objetivos da organização (CGE/MG, 2014).

É importante ressaltar que a abrangência e a profundidade de aplicação da ABR nas organizações dependem do seu grau de maturidade com relação a gestão de riscos. Neste sentido, De Cicco (2007, p. 10) enfatiza que:

Organizações com um grau de maturidade de riscos ingênuo ou consciente não conseguirão implementar a ABR imediatamente. Entretanto tais organizações podem se beneficiar de alguns aspectos das estratégias de auditoria (...) por exemplo, a auditoria interna pode ajudar a melhorar os processos de gestão de riscos e governança, relatando sua avaliação da maturidade de riscos da organização à direção e ao comitê de auditoria, e promovendo a gestão de riscos em todos os trabalhos da atividade de auditoria interna. Pode também conduzir algumas tarefas de consultoria, auxiliando a direção a melhorar a maturidade de riscos da organização.

Ainda com relação a maturidade da organização, Pommerening e Bencke (2011, p. 20) complementam o entendimento de De Cicco, quando ressaltam que “nas empresas em que a gestão de riscos não é madura, a auditoria baseada em riscos colabora com a sua implantação, auxiliando na identificação, medição e priorização dos riscos.” Em suma, para que um órgão ou entidade possa implementar e utilizar a ABR, é necessário que se tenha um adequado processo de gestão de riscos, que englobe todo o processo, desde a identificação dos riscos até o tratamento destes (PINHO e BEZERRA, 2015).

De Cicco (2007) e os demais autores definem bem a situação atual da instituição de saúde estudada, onde a maturidade de riscos ainda é pequena e o processo de gestão de riscos encontra-se em fase embrionária. Logo, a ABR, nesta fase de implantação da Política de Riscos irá auxiliar o Gestor a melhorar a maturidade de riscos do órgão.

Por fim, é importante citar que, a Auditoria Baseada em Riscos é um tema novo no Brasil, com pouco menos de uma década de vida, tendo nascido nas escolas americanas. Por isso, a quantidade de materiais sobre o tema é escassa e as opiniões dos autores sobre o tema é difusa, uma vez que o assunto ainda necessita ser amadurecido (POMMERENING e BENCKE, 2011).

Neste sentido, observa-se que a CGE/MG (2014) também compartilha dessa visão, ao mencionar que ainda são poucas as bibliografias que tratam da auditoria baseada em riscos, tendo em vista se tratar de um tema relativamente novo. Cita ainda, que o Poder Executivo do Estado de Minas Gerais não adota o gerenciamento de riscos como uma ferramenta de gestão. Portanto, tendo em vista os benefícios citados nos tópicos anteriores e considerando a ausência de disseminação da ferramenta de gerenciamento de riscos no âmbito do Poder Executivo Estadual, será adotada a metodologia elaborada pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais no estudo de caso deste trabalho.

3 Metodologia

A pesquisa é de natureza aplicada, pois cria conhecimentos que servem como aplicações práticas, a fim de solucionar problemas específicos (GIL, 2008). De acordo com Castro (2006, p. 64), entende-se por pesquisa de natureza aplicada “o tipo de estudo sistemático motivado pela necessidade de resolver problemas concretos”.

Quanto aos fins e meios, é uma pesquisa exploratória, visto que este estudo é uma análise de case, ou estudo de caso. Conforme Gil (2008, p. 27) “as pesquisas exploratórias tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

De acordo com Yin (2001, p. 33) “o estudo de caso como uma estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – com a lógica de planejamento incorporando abordagens específicas à coleta de dados e à análise de dados.” Logo, o autor afirma que o estudo de caso não é uma mera coleta de dados nem mesmo é somente uma característica do planejamento, mas consiste numa estratégia de pesquisa abrangente.

Creswell (2014) indica que, o estudo de caso busca examinar casos atuais relacionados com a vida real, que encontram-se em andamento, onde o pesquisador possa reunir informações precisas que não se perderam no tempo.

Para Gil (2008), no estudo de caso a situação analisada é estudada profundamente, com o propósito de demonstrar algum conhecimento intenso sobre ela; é utilizado para verificar a situação de empresas, comunidades ou indivíduos. Creswell (2014, p. 87) complementa que a chave do estudo de caso consiste em “definir um caso que possa ser delimitado ou descrito dentro de determinados parâmetros, como um local ou momento específicos.”

Yin (2001, p. 34) ressalta que o para o estudo de caso existem, no mínimo, cinco aplicações diferentes, porém a mais importante consiste em “explicar os vínculos causais em intervenções da vida real que são complexas demais para as estratégias experimentais ou aquelas utilizadas em levantamentos.”

Das cinco aplicações do estudo de caso citadas pelo autor Yin (2001) a que mais se aplica para trabalho em questão é segunda, que consiste em “descrever uma intervenção e o contexto na vida real que ela ocorre” (YIN, 2001, p. 34). Isto porque este trabalho buscou demonstrar os benefícios que podem ser alcançados com a implantação da ferramenta ABR em processos de trabalho reais desenvolvidos no dia a dia das instituições de saúde.

Ainda, tendo em vista as características deste estudo de caso, conforme Creswell (2014) trata-se de um estudo de caso intrínseco, pois o foco está no próprio caso, pois este apresenta uma situação incomum ou única.

Dentro deste estudo de caso, utilizou-se a análise de documentos referentes ao Mapeamento (desenho/mapeamento do processo), Gerenciamento e Avaliação de Riscos (planilhas de avaliação de riscos e controles) do processo de trabalho “Apuração e Tratamento de Denúncias” desenvolvido na instituição de saúde estudada. Para a realização da avaliação dos controles internos do setor (Anexo D), foi realizada a análise dos seguintes documentos: a) 05 Produtos de Auditoria que versam sobre a apuração de denúncias emitidos no ano de 2018, b) 05 denúncias encaminhadas ao Núcleo de Correição Administrativa do órgão via Sistema Eletrônico de Informações – SEI em 2019 (ano em que o sistema entrou em vigor) e

c) planilha interna de denúncias do setor. Todos estes documentos não estão disponíveis para o público.

Nestes documentos foram observadas apenas questões formais e administrativas relativas aos controles internos, tais como: organização das informações na planilha (planilha de denúncias), se existe campo para revisão da chefia imediata nos produtos de auditoria (produtos de auditoria sobre apuração de denúncias) e consulta aos processos no sistema SEI para verificar se os documentos foram encaminhados ao setor de destino corretamente. Não foram objeto de análise os fatos denunciados e nem mesmo há menção, divulgação ou foram lidos pela autora os nomes de pessoas denunciadas, em respeito ao sigilo das informações e a ética da instituição estudada.

A verificação dos documentos ocorreu no 1º trimestre de 2019, oportunidade em que os documentos foram disponibilizados para análise e observação não participante. Foi realizado corte seccional, onde o interesse da pesquisa compreende um momento atual sobre o qual os dados foram coletados (VIERA, 2004).

Quanto à abordagem dos dados, a pesquisa é uma combinação dos métodos quantitativo e qualitativo, uma vez que ao mesmo tempo que explora as qualidades do fenômeno estudado e os benefícios que o estudo pode trazer para a organização, demonstra a sua eficácia e seu resultado através de dados numéricos, tabelas e gráficos. De acordo com Gressler (2004, p. 43)

A abordagem quantitativa tem, em princípio, a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação”. Já a abordagem qualitativa “busca levar em consideração todos os componentes de uma situação em suas interações e influências recíprocas, numa visão holística dos fenômenos.

Para demonstração dos resultados deste trabalho, foi utilizada a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos - ABR definida pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais - CGE/MG, em confrontação com os artigos dos autores apresentados nesse trabalho.

4 Resultados

O objetivo deste trabalho é a realização de análise quanto ao processo de implementação da ferramenta de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, definida pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais – CGE/MG, num processo de trabalho desenvolvido em instituição de saúde.

Assim, tendo em vista ainda não haver publicação pela CGE/MG de Relatório de Auditoria que versa sobre o assunto até a presente data, foi analisado um processo de trabalho desenvolvido na no âmbito de uma instituição de saúde estadual, para o qual foi aplicada a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos - ABR (mapeamento, avaliação dos riscos e controles) e demonstrada sua utilização.

O processo de trabalho escolhido foi o de “Tratamento e apuração de denúncias”. Este processo de trabalho consiste em tratar, avaliar, apurar e dar os devidos encaminhamentos as manifestações enviadas à Unidade de Controle Interno – UCI da instituição de saúde estudada (reclamações, sugestões, elogios, pedidos de esclarecimento ou orientações e, especialmente denúncias), em conformidade com a Resolução CGE nº 030, de 12 de setembro de 2018.

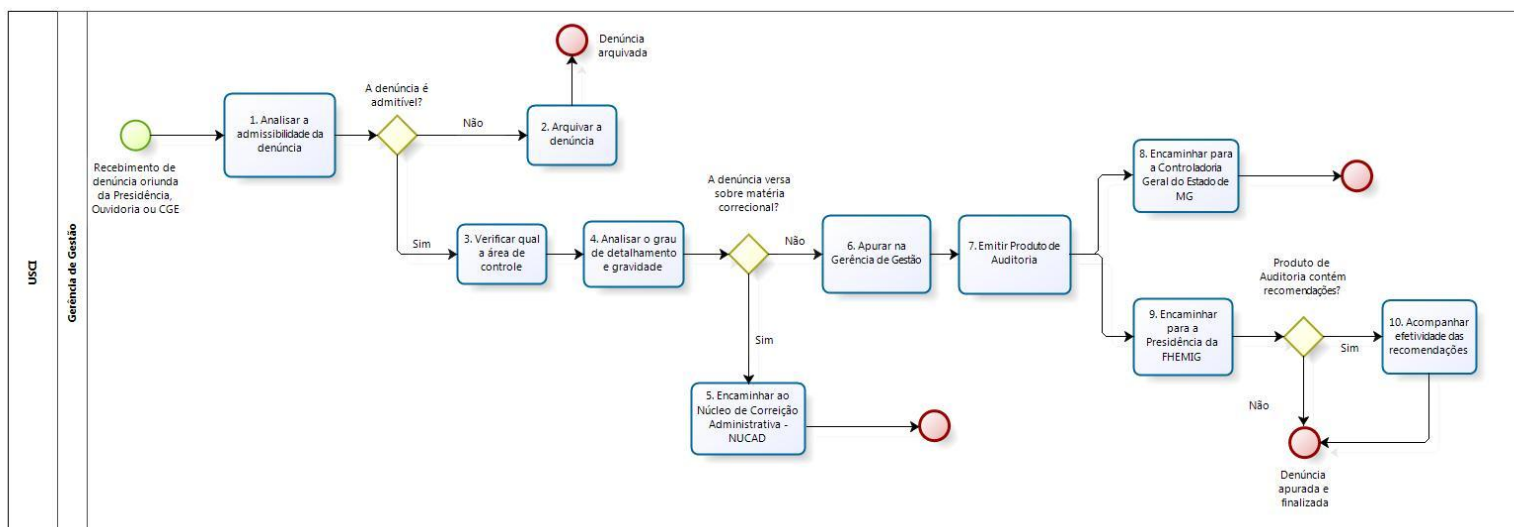
Importa ressaltar que a Auditoria Baseada em Riscos impõe a realização de intervenções preventivas nos atos de gestão, mediante a identificação de fatores de risco que podem interferir no alcance dos objetivos organizacionais, sendo, portanto, uma ferramenta de suporte a gestão. Nesta metodologia, as etapas de mapeamento de processo e identificação de riscos são realizadas juntamente com o Gestor ou setor responsável pelo processo, uma vez que conhecem melhor a sua atividade dentro do cenário da organização, enquanto que as etapas de apresentação de resultados e avaliação de efetividade são realizadas pelo setor de Auditoria Interna do órgão (CGE/MG, 2014).

No processo de trabalho analisado, foram estudadas 03 das etapas definidas na metodologia da CGE/MG (2014), sejam elas: a) Mapeamento do processo, b) Avaliação dos riscos inerentes, dos controles internos e dos riscos residuais, com a c) apresentação dos respectivos resultados da avaliação. Passamos a seguir, a aplicação prática da ferramenta de ABR.

4.1. Primeira etapa - Mapeamento do processo

Em primeiro lugar, foi elaborado o mapeamento do processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, utilizando-se o programa BPM (Bizagi), onde foram elencadas todas as atividades desenvolvidas durante a execução do processo avaliado. Senão vejamos:

Figura 7 – Resultado: Mapeamento do Processo de Tratamento e Apuração de Denúncias em instituição de saúde do Estado de Minas Gerais



Fonte: Elaborado pela autora a partir das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo.

O mapeamento consiste no desenho do fluxo do processo e é onde estão indicadas todas as atividades que o compõe. Acompanha o mapeamento do processo, a “Folha de Processo”, que é o documento que contém a descrição detalhada de cada atividade, seus objetivos, o responsável por sua elaboração, o setor e os documentos utilizados para desenvolver a atividade, os riscos e controles e também um campo para observações que julgar necessárias (vide Anexos A e B).

Nesta etapa, foi possível perceber que, apesar da pouca maturidade do órgão em relação a gestão de riscos, o setor se mostrou interessado na metodologia, preocupando-se em conhecer os riscos que rodeiam suas atividades. O mapeamento do processo permitiu ao setor avaliado ter uma visão sistêmica do processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, desde o momento inicial em que a denúncia é recebida no setor até o momento final quando é feito o acompanhamento da efetividade das recomendações de auditoria.

Durante o mapeamento, foram identificadas todas as atividades que são realizadas no processo em questão, sendo estas devidamente alocadas na ordem que ocorrem, no programa Bizagi. Não houve dificuldade durante a elaboração do desenho do processo, tendo em vista que a ferramenta Bizagi é de fácil utilização e entendimento, sendo recomendada pela CGE/MG para a elaboração do desenho de fluxo dos processos.

Por fim, tendo em vista o setor ser bem estruturado e contar com responsável que tem conhecimento amplo acerca do processo e das atividades desenvolvidas, este estudo poderá resultar futuramente na elaboração, de forma gradativa, do mapeamento de todos os processos do setor, com vistas a evitar possíveis erros, falhas e atrasos durante a execução das atividades, bem como um maior conhecimento acerca do fluxo dos seus processos de trabalho.

4.2. Segunda etapa - Mapeamento de riscos

A segunda etapa da ABR nos moldes definidos pela CGE/MG consiste na identificação e avaliação dos riscos inerentes.

O risco inerente é o risco natural da atividade desenvolvida no processo, para os quais não são considerados quaisquer mecanismos de controle ou de ação da organização que possam alterar a probabilidade de sua ocorrência ou suas consequências, ou seja, é o risco puro do processo (CGE/MG, 2014).

Importa ressaltar que nesta avaliação, o risco é composto por um trinômio: causa/evento/consequência. Nesta etapa, ocorre a identificação dos eventos de risco que podem ocorrer durante o desenvolvimento das atividades do processo, que podem prejudicar o alcance das metas do setor. São indicados também as suas causas e, caso o evento de risco ocorra, as consequências trazidas ao processo.

No caso do processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, para as 10 (dez) atividades que o compõe, o resultado foi a identificação de 27 (vinte e sete) trinômios de risco, conforme pode-se observar, na íntegra, no Anexo C.

Identificados os trinômios de risco, passa-se a sua avaliação. A avaliação dos riscos nesta ferramenta levou em consideração as variáveis “probabilidade” e “impacto”, em consonância com o que cita o autor Pires (2010, p. 48) em seu artigo: “os riscos detectados deverão ser analisados tendo em conta o binômio probabilidade e impacto.” Neste sentido, a probabilidade está relacionada às causas que podem gerar o evento de risco e o impacto relacionado às consequências que este risco pode trazer ao processo, caso ele ocorra (CGE/MG, 2014).

De acordo com a metodologia adotada pela CGE/MG, para cada causa e impacto identificados são atribuídos valores (pesos) de 1 a 4, conforme critérios pré-definidos.

Quadro 1: Pesos relativos a Probabilidade dos Eventos de Risco – CGE/MG

PROBABILIDADE		
PESO	FREQUÊNCIA	DESCRIÇÃO
4 - ALTA	$\geq 90\%$	Evento que ocorre na maioria das circunstâncias
3 - PROVÁVEL	$\geq 50\% \leq 90\%$	Evento que provavelmente ocorre
2 - POUCO PROVÁVEL	$\geq 10\% < 50\%$	Evento que deve ocorrer em algum momento
1 - REMOTA	$< 10\%$	Evento pode ocorrer em circunstâncias excepcionais

Fonte: Adaptado de CGE/MG (2014).

Ainda, são consideradas 05 categorias de risco, sendo: estratégico, operacional, imagem, legal e patrimonial. Cada uma destas categorias possui um percentual de impacto, definido a partir dos objetivos que o processo tem dentro da instituição:

Quadro 2: Peso referente ao Impacto dos Eventos de Risco – CGE/MG

IMPACTO - FATORES PARA ANÁLISE					
Peso	Estratégico	Operacional	Imagem	Legal	Patrimonial
4	Prejudica o alcance dos objetivos estratégicos	Evento com potencial para levar o negócio ou serviço ao colapso	Com destaque na mídia nacional, podendo atingir os objetivos estratégicos da organização	Determina interrupção das atividades	Perda patrimonial alta
3	Prejudica o alcance das metas do processo	Evento cuja consequência prejudica a entrega do produto/serviço	Com destaque na mídia nacional, provocando exposição significativa	Determina ações de caráter pecuniário	Perda patrimonial relevante
2	Requer ações gerenciais para não prejudicar o alcance das metas do processo	Evento cujas consequências podem ser absorvidas, mas carecem de esforço da gestão para minimizar o impacto	Pode chegar a mídia, provocando a exposição por um curto período de tempo	Determina ações de caráter corretivo/preventivo	Perda patrimonial pouco representativa
1	Pouco ou nenhum impacto nas metas	Evento cujo impacto pode ser absorvido por meio de atividades formais	Impacto apenas interno	Pouco ou nenhum impacto	Perda patrimonial irrelevante

Fonte: Adaptado de CGE/MG (2014).

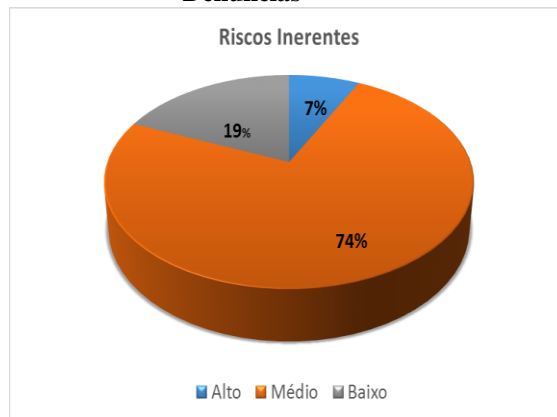
No caso do processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, considerando os objetivos do processo, foi mensurado o percentual de cada categoria de risco citada no quadro 2, através da ferramenta AHP, ficando definidos os seguintes percentuais: Estratégico 4%; Operacional 14%; Imagem 27%; Legal 53% e Patrimonial 2%. (Vide Anexo C).

A definição destes percentuais para cada categoria de risco corrobora com a literatura, em especial com o entendimento de Pires (2010, p. 9) quando o mesmo afirma que “os riscos aos quais as empresas estão expostas, não são todos iguais, nem tão pouco tem as mesmas consequências, daí ser importante fazer uma adequada classificação dos mesmos.”

4.2.1. Avaliação dos riscos inerentes

A avaliação quanto ao nível de gravidade dos 27 riscos inerentes identificados no processo de Tratamento e Apuração de Denúncias apresentou o seguinte resultado: 20 riscos médios (74%), 5 riscos baixos (19%) e 2 riscos altos (7%). A íntegra desta análise consta no Anexo C. O gráfico a seguir ilustra o percentual de riscos inerentes identificados:

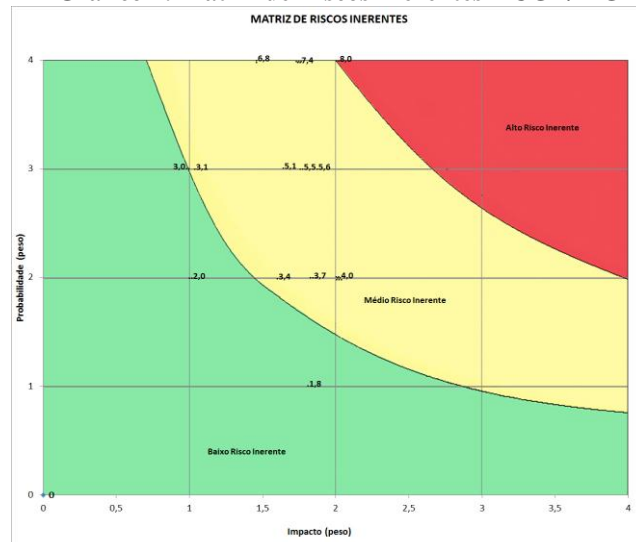
Gráfico 1: Percentual de Riscos Inerentes identificados no processo de Tratamento e Apuração de Denúncias



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos do setor.

Os riscos inerentes foram alocados na Matriz de Riscos, de forma a facilitar a visualização dos riscos mais graves (altos) que estão na parte vermelha, os riscos médios que encontram-se na parte amarela e os riscos baixos situados na parte verde do gráfico:

Gráfico 2: Matriz de Riscos Inerentes – CGE/MG



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos do setor.

4.2.2. Avaliação dos controles internos

Depois de identificados e categorizados os riscos inerentes, como alto, médio e baixo, foi avaliada a Estrutura de Controle (EC) do processo. Esta avaliação consiste em identificar se o processo em questão apresenta algum controle que visa minimizar ou mitigar os riscos relatados na etapa anterior e se os controles presentes no processo são eficazes e eficientes (CGE/MG, 2014).

Silva (2016, p. 13) define que “o controle interno é um conjunto de procedimentos que são implementados com o objetivo de assegurar a integridade, a fiabilidade e a exatidão da informação financeira e ainda de melhorar a eficácia e eficiência dos processos existentes.”

O resultado desta análise indicou que, para o processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, foram apresentadas Estruturas de Controle (Sistemas de Controle) para 85% dos riscos inerentes identificados. Nesta etapa, coube pontuar que 02 (duas) das Estruturas de Controle verificadas, quais sejam, a Planilha Interna de Denúncias e a Revisão pela Chefia Superior necessitam de melhorias, pois apresentaram fragilidades que devem ser sanadas, com vistas a mitigar os riscos das atividades do processo (vide detalhamento da avaliação dos controles no Anexo D – campo: Situação Observada).

Ainda com relação aos controles internos, identificou-se que a atividade 6 do processo (Apurar a denúncia na Gerência de Gestão) não apresenta nenhuma estrutura de controle para mitigar os riscos existentes, estando presentes nesta atividade 02 (dois) riscos inerentes altos e 07 (sete) riscos inerentes médios.

A ausência de controle é verificada também na atividade 10 (Acompanhar efetividade das recomendações), onde estão presentes 03 (três) riscos inerentes médios. Por fim, o evento de risco “Atraso na emissão do produto de auditoria” relacionado a atividade 07 (Emitir produto de Auditoria), também não apresenta estrutura de controle que vise reduzi-lo (vide detalhamento das atividades no mapeamento e na folha de processos– Anexos A e B).

Diante destes resultados, verificou-se a necessidade de se orientar o Gestor do processo, quanto a adoção de possíveis melhorias nos seus controles. Em primeiro lugar, verificou-se que a planilha utilizada, apresenta fragilidades, tais como: ausência de backup das informações, ausência de senha para proteção de informações sigilosas e ausência de informação quanto a data de prescrição das denúncias.

Logo, observa-se que esta planilha é um meio de controle frágil e necessita de aprimoramento com vistas a garantir a redução dos riscos. Diante disso, algumas das sugestões de melhorias consistem na realização de backup da planilha de denúncias em outro meio (rede compartilhada, pen drive, CD, servidor, etc.) para que os dados não sejam perdidos em caso de avaria do equipamento no qual estão guardadas as informações, bem como proteger a planilha de denúncias através de senha, para que somente o Gerente ou servidor autorizado possa incluir, modificar ou excluir informações, tendo em vista tratar-se de documento que contém informações sigilosas (vide situação dos controles no Anexo D).

Ainda, é recomendável que o setor insira na planilha de denúncias um campo que contenha a “data de prescrição”, para que o Gestor possa identificar com maior facilidade as denúncias que estão prestes a prescrever, diminuindo assim o risco de não se apurar um fato grave/relevante na instituição de saúde.

Em segundo lugar, com relação ao controle definido como “Revisão pela chefia superior”, observou-se que a revisão é apenas oral, não gerando documento formal acerca da análise realizada. Nesta situação, uma das sugestões de melhoria do controle poderia ser a adoção ou a elaboração de um check list interno, que auxilie na avaliação da admissibilidade das denúncias recebidas no setor, que contenha requisitos mínimos bem como outros critérios para melhor avaliação da denúncia, conforme determinações da Resolução CGE nº 30/2018. Recomenda-se que o check list contenha campos que indiquem o responsável pela análise e o responsável pela revisão (neste caso, a chefia superior), com suas respectivas assinaturas e data.

Assim, pesquisar melhores práticas desenvolvidas por outros órgãos ou instituições, públicas ou privadas, com vistas a aperfeiçoar e aprimorar os controles existentes no setor bem como adotar e/ou adaptar mecanismos de controle que apresentaram resultados satisfatórios em situações parecidas, também é considerada como uma sugestão de melhorias.

Por fim, com relação aos controles internos, importa ressaltar que a literatura indica que somente os controles internos, por si só, não garantem o alcance dos objetivos organizacionais nem o sucesso da organização, tendo em vista a multiplicidade de riscos e pelo fato de estes controles sofrerem influências negativas, tais como conluios, imperícia ou falhas de comunicação (PINHO e BEZERRA, 2015). Daí a grande vantagem da implementação da ABR, que não apenas avalia os controles, mas trabalha para que estes sejam fundamentais e eficientes na mitigação dos riscos (POMMERENING e BENCKE, 2011).

4.2.3. Avaliação dos riscos residuais

Depois de avaliados os controles, foram identificados os riscos residuais, que são os riscos remanescentes da aplicação dos controles aos riscos inerentes do processo (CGE/MG, 2014). Simplificando, é o que sobrou de riscos no processo analisado após a identificação/avaliação dos controles.

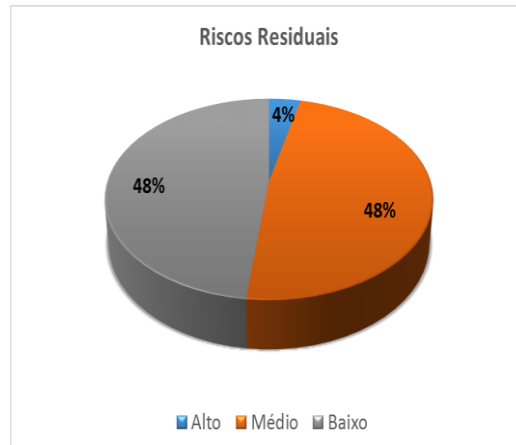
Assim, a avaliação dos riscos residuais referentes ao processo de Tratamento e Apuração de Denúncias, apresentou o seguinte resultado: 13 riscos baixos (48%), 13 riscos médios (48%) e 1 risco alto (4%), sendo que:

- 01 (um) risco inerente alto foi minimizado para risco residual médio;
- 07 (sete) riscos inerentes médios foram minimizados para riscos residuais baixos;
- Os riscos inerentes baixos aumentaram para 13 (treze) riscos residuais baixos;
- 01 (um) risco residual alto requer intervenção imediata do gestor (atividade 6).

- 13 (treze) riscos residuais médios e 13 (treze) riscos residuais baixos requerem a atenção do Gestor do processo, que deverá avaliar qual a melhor tratativa a ser dada a estes riscos, a depender do apetite a risco da organização.

O gráfico a seguir ilustra o percentual de riscos residuais identificados:

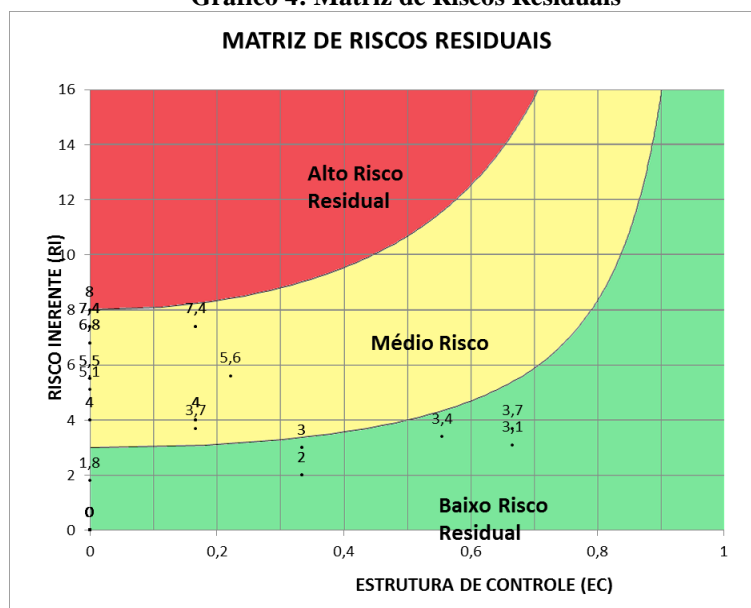
Gráfico 3: Percentual de Riscos Residuais identificados no processo de Tratamento e Apuração de Denúncias



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos do setor.

Os riscos residuais foram inseridos na Matriz de Risco, no intuito de demonstrar que, mesmo após a avaliação dos controles internos do setor, ainda restaram riscos altos indicados na área vermelha do gráfico e que, apesar da redução de alguns dos riscos, grande parte ainda permaneceu como risco médio, indicando que os controles internos podem ser melhorados ou aprimorados:

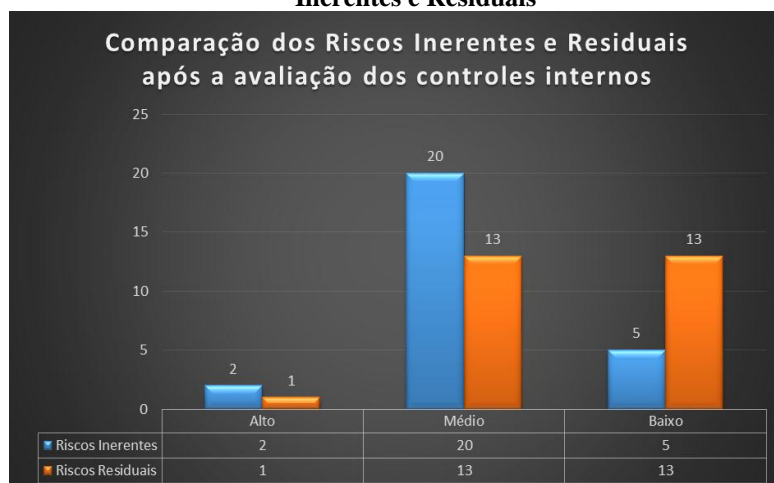
Gráfico 4: Matriz de Riscos Residuais



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos do setor.

Assim, partir da avaliação dos riscos e dos controles existentes, pode-se constatar que houve diminuição dos riscos altos e médios e um consequente aumento dos riscos baixos, conforme demonstrado no gráfico 5:

Gráficos 5: Diminuição dos riscos frente a presença de controles internos – Comparação entre os Riscos Inerentes e Residuais



Fonte: Elaborado pela autora a partir dos documentos do setor.

Segundo a metodologia da CGE/MG, a identificação dos riscos residuais é o último procedimento da etapa avaliação de riscos. É o momento em que o auditor e o gestor conhecem a quais tipos de risco o processo avaliado está exposto e já começam a pensar em como tratar estes riscos, através da elaboração de um plano de ação, levando em consideração o *risk appetite* ou “apetite ao risco” da instituição, que corresponde ao risco que a organização se dispõe a aceitar para alcançar seus objetivos e metas.

A CGE/MG define ainda que, os riscos residuais altos requerem imediata intervenção do gestor, uma vez que concentram oportunidades de melhorias e ganhos para a instituição; já os riscos médios e baixos também devem ser tratados, porém com menor ênfase, pois suas consequências para o processo são menores em vista das consequências que os riscos altos podem trazer ao processo e a instituição. Nesta etapa, o Gestor decide como irá tratar os riscos, indicando se irá aceita-los, evita-los, reduzi-los ou transferi-los, lembrando que é impossível que um órgão elimine na íntegra todos os riscos inerentes a seus processos de trabalho (PIRES, 2010).

Neste sentido, Pires (2010, p. 56) indica que:

Feita a devida análise ao risco e tendo sempre em conta até onde a empresa está disposta a aceitá-lo – *risk appetite* – há que delinear a estratégia a seguir – EVITAR, REDUZIR ou ACEITAR (...). Sendo a responsabilidade da decisão sobre qual a estratégia a adotar relativamente ao risco exclusivamente da administração.

Após a avaliação dos riscos, cabe ao Gestor determinar quais as providências a serem adotadas frente aos riscos identificados e acordar um prazo junto a Auditoria para a implementação das ações preventivas ou corretivas, através de um plano de ação, que representa a etapa 4 da metodologia da CGE/MG.

Esta etapa não foi apresentada neste estudo de caso, pois, a depender das ações propostas pelo Gestor, da sua capacidade operacional e dos prazos pactuados, a implementação das ações pode demorar para ser concluída. Conseqüentemente, a avaliação da efetividade do trabalho realizado pelo setor de Auditoria só poderia ser finalizada após a conclusão das ações previstas no Plano de Ações acordado, na oportunidade em que é emitido o Relatório de Avaliação de Efetividade – R.A.E. contendo a conclusão do auditor quanto as providências adotadas pelo Gestor.

5 Considerações Finais

O objetivo do presente trabalho foi analisar o processo de implementação da ferramenta de Auditoria Baseada em Riscos – ABR, nos moldes definidos pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais – CGE/MG, em um processo de trabalho desenvolvido em instituição de saúde, com a proposição de melhorias para o processo e identificação de possíveis benefícios da ferramenta.

Os objetivos específicos consistiram em apresentar as etapas e os componentes do Gerenciamento de Riscos conforme definido pelo COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, a metodologia de Auditoria Baseada em Riscos - ABR elaborada pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais – CGE/MG e a identificação dos possíveis benefícios da implementação da Gestão e Gerenciamento de Riscos e da ABR na instituição de saúde, estando a elucidação e a conclusão destes objetivos discriminados no referencial teórico e na apresentação dos resultados deste trabalho.

Durante a realização deste trabalho acadêmico, através das pesquisas realizadas, foi possível observar que a Auditoria Baseada em Riscos e o Gerenciamento de Riscos têm sido objeto de estudo por outros autores, em várias partes do mundo. Borges, Diel e Fernandes (2015) citam em seu artigo, pesquisas realizadas acerca da implementação da Auditoria Baseada em Risco em empresas italianas, portuguesas e iranianas, as quais apresentaram resultados benéficos e significativos para as empresas que adotaram esse tipo de ferramenta nos seus processos de trabalho.

Ainda, o estudo realizados por Pommerening e Bencke (2011) demonstrou que a ABR proporciona um “novo olhar” para as atividades da auditoria, quando comparadas com as atividades desenvolvidas numa auditoria convencional. Os autores defendem que o foco no negócio é a grande vantagem da ABR frente a uma auditoria convencional que tem seu foco mais voltado para os controles internos; todavia, ressaltam que a ABR não desconsidera os controles internos, pelo contrário, a auditoria baseada em riscos concentra seus esforços e testes em controles que serão fundamentais para a redução dos riscos do negócio, diferentemente da convencional, que avalia todos os controles internos da organização. Os autores afirmam, por fim, que a “ABR se sobrepõe à convencional e se firma como tendência mundial, conforme defendem os estudiosos da área.” (POMMERENING e BENCKE, 2011, p. 23).

Em contrapartida, o estudo de caso de Pinho e Bezerra (2015) realizado no SEBRAE/CE, demonstrou que a auditoria interna tradicional (convencional) mostrou-se como uma base importante para o sucesso da implantação da ABR no SEBRAE. Isto porque, os

autores entenderam que, uma auditoria interna tradicional bem desenvolvida e que consegue manter controles internos eficazes dentro da organização é um facilitador para a implantação da ABR, uma vez que esta mudança de escopo necessita de um ambiente de gestão forte e de uma equipe de auditoria envolvida. Os autores revelam que o mapeamento dos riscos realizado na entidade foram de suma importância para o efetivo controle dos riscos identificados. Logo, estes autores entendem que uma auditoria não sobrepõe a outra, mas que elas se completam.

No âmbito governamental, Monteiro (2012) demonstrou através de estudo que avaliou a experiência da implementação da ABR na Controladoria Geral do Ceará – CGE/CE, que a Controladoria têm obtido resultados positivos com relação a sua atuação preventiva com foco nos riscos, através da criação dos Planos de Ação para Sanar Fragilidades (PASF) que foram implantados em 96% dos órgãos e entidades que apresentaram riscos altos e médios. Com a implantação da ABR, a CGE/CE conseguiu alcançar os níveis de satisfação “bom” e “excelente” com relação aos seus produtos e serviços, conforme pesquisa de satisfação e qualidade realizada com os órgãos e entidades no ano de 2011.

No caso instituição de saúde estudada, a aplicação da ABR ao processo de Tratamento e Apuração de Denúncias permitiu conhecer a aplicabilidade da ferramenta, através da avaliação e identificação dos possíveis riscos aos quais o processo está exposto, suas causas e consequências, bem como os controles existentes no setor que tendem a minimizar a incidência destes riscos no processo, o que até a presente data não havia sido realizado.

A partir da aplicabilidade da ferramenta ao processo e dos autores citados, foi possível identificar pontos fortes da Auditoria Baseada em Riscos nos moldes propostos pela CGE/MG e também pontos que necessitam de melhorias.

Com relação aos pontos fortes, foi possível observar, promovendo-se a comparação dos riscos inerentes (sem controles) e dos riscos residuais (com controles) que houve uma diminuição dos riscos altos e médios e um aumento dos riscos baixos, indicando que os controles existentes, apesar de necessitarem de adequações e melhorias, foram capazes de reduzir alguns dos riscos encontrados.

Pode-se perceber a partir dos resultados obtidos, que os controles internos são de suma importância na redução dos riscos dos processos, corroborando assim com o que diz a literatura estudada, quando Borges, Diel e Fernandes (2015, p.4 0) ressaltam que “um bom SCI permite a identificação dessas mesmas deficiências minimizando-as, isto se não for possível a sua total eliminação, contribuindo assim para uma melhoria dos procedimentos que consequentemente terão reflexos nos resultados da empresa.”

Outro ponto forte observado, que resultou da Auditoria Baseada em Riscos realizada no processo em questão foi o fato de que o mapeamento do fluxo do processo permitiu ao setor avaliado ter uma visão sistêmica de todo o processo desenvolvido e de seus objetivos na organização, o que, em anos anteriores não existia oficialmente no setor. Ainda, foi possível verificar que, apesar da pouca maturidade do órgão em relação a gestão de riscos, o setor se mostrou preocupado em conhecer os riscos que rodeiam suas atividades.

Percebe-se que a implantação do Gerenciamento de Riscos e da ABR realizada pode resultar futuramente na elaboração, de forma gradativa, do mapeamento de todos os processos do setor, com vistas a identificar as com maior facilidade o fluxo das atividades desenvolvidas, evitando possíveis erros, falhas e atrasos durante a execução das atividades.

A Auditoria Baseada em Riscos pode auxiliar também o Gestor do órgão a se aprimorar na identificação dos riscos das atividades do seu setor, e, diante do conhecimento dos riscos e de sua adequada avaliação, poderão ser adotadas medidas de controle mais adequadas e eficazes, que sejam capazes de mitigar/reduzir os riscos inerentes dos processos, bem como poderão ser melhorados os controles existentes, com vistas a garantir o atingimento dos objetivos da organização, pois, conforme Pires (2010) a manutenção adequada dos controles internos é indispensável para que haja uma eficiente e eficaz gestão de riscos.

Lado outro, observou-se que a metodologia da CGE/MG pode ser aprimorada em alguns pontos. Em primeiro lugar, foi possível perceber durante a execução do trabalho, que a valoração dos riscos inerentes (sem a presença de controles), neste momento em que a instituição ainda está amadurecendo a sua gestão de riscos se torna importante para demonstrar que, com a ausência de controles os riscos são mais altos. Porém, na medida em que a organização já estiver familiarizada com o gerenciamento dos riscos, a análise dos riscos inerentes se mostrará pouco relevante. Isto porque é difícil para a Gestão determinar qual seria a probabilidade e o impacto de um evento de risco que já possui controle. Logo, seria mais oportuno e prático, que a análise ocorresse apenas sobre os riscos residuais (já considerando os controles existentes), pois, se levarmos em consideração que, ao final da avaliação, os riscos inerentes que não possuem nenhum controle serão iguais aos riscos residuais ($R_i = R_R$), tal mudança na metodologia facilitaria a análise e chegar-se-ia ao mesmo resultado final (riscos residuais).

A metodologia também define que os riscos residuais altos devem ser obrigatoriamente tratados de imediato pelo Gestor; neste ponto, cabe observar o apetite a risco da instituição auditada, e caso necessário, repensar a metodologia. Isto porque, cada instituição possui um apetite a risco diferente, podendo haver casos por exemplo, em que o apetite a risco da instituição seja alto; neste cenário, por um lado, o Gestor poderia simplesmente aceitar o risco alto sem a propositura de qualquer controle e assumir a responsabilidade; lado outro, ele pode não encontrar nenhum controle que seja capaz de reduzir aquele risco, e, diante disso, simplesmente aceitá-lo. Assim, seria mais oportuno que o Gestor decidisse e avaliasse, com base nos recursos disponíveis, como ele irá tratar o risco ou se irá aceitá-lo, sem que haja obrigatoriedade de intervenção imediata para os riscos altos.

Outro ponto que poderia ser aprimorado é a definição de pontuação do Teste de Validação (T%) a partir de critérios pré-definidos. Observou-se que o teste de validação (T%) é realizado sob a ótica de avaliação do auditor, ou seja, a nota dada para o controle depende da visão crítica do auditor responsável pela análise. Neste sentido, um outro auditor que, porventura, reavaliasse algum dos controles desse processo poderia ter uma opinião diferente quanto a sua eficácia e eficiência, e conseqüentemente, poderia ser aplicada outra nota ao teste de validação, uma vez que não há critério pré-definido para esta avaliação. Importa ressaltar que o teste de validação influencia no cálculo das variáveis I_E (Índice de

Efetividade), C_E (Coeficiente de Efetividade) e E_C (Estruturas de Controle), para as quais já existe um critério pré-definido (vide detalhamento da avaliação no Anexo D).

Por último, verificou-se também que a metodologia adotada pela CGE/MG abrange as 3 linhas de defesa, onde o auditor responsável atua de forma concomitante em todas as etapas do processo, sejam elas: 1) auxílio ao Gestor e elaboração do mapeamento do processo, 2) auxílio ao Gestor na identificação dos riscos; 3) avaliação dos controles e da efetividade do trabalho.

Deste modo, entende-se necessária a implementação de um setor de Gestão e Gerenciamento de Riscos no órgão, que contenha servidores capacitados para atuar na 1ª e 2ª linhas de defesa (que são os primeiros responsáveis pelo Gerenciamento de Riscos na instituição, conforme o COSO), promovendo, gradativamente, o mapeamento de todos os processos de trabalho do órgão e a identificação dos seus possíveis riscos, causas e consequências, para que a instituição possa conhecer melhor os seus processos e propor medidas efetivas e eficazes que garantam o alcance dos seus objetivos organizacionais.

Corroborando com esta necessidade, os autores Borges, Diel e Fernandes (2015, p. 21) ressaltando que “é importante manifestar que o gerenciamento dos riscos para as organizações de saúde é de suma importância para a sobrevivência delas, sendo interessante que organizações de saúde definam profissionais para gerenciar e mitigar os riscos”. Assim, a Auditoria Interna atuaria somente na 3ª linha de defesa, promovendo avaliações quanto a eficácia da governança, do gerenciamento dos riscos e dos controles internos, aplicando a ferramenta de Auditoria Baseada em Riscos - ABR.

Ao aplicar a metodologia ao processo de Tratamento e Apuração de Denúncias e observar os resultados obtidos, nota-se que a metodologia de ABR desenvolvida pela CGE/MG pode resultar em melhorias para a instituição estudada e para outros órgãos do Estado de Minas Gerais, uma vez que consiste numa ferramenta de caráter preventivo, que ensina o gestor a conhecer a fundo o seu processo de trabalho e o auxilia na tomada de decisões, frente a identificação dos fatores que podem prejudicar o alcance dos seus objetivos. Além disso, os estudos demonstraram um crescimento da necessidade deste tipo de auditoria, devido a demanda externa de prestação de contas e a demanda interna que visa a melhoria dos processos (BORGES; DIELE; FERNANDES, 2015), bem como corroboraram que a auditoria baseada em riscos acrescenta mais valor às organizações do que somente a execução de auditorias convencionais (POMMERENING e BENCKE, 2011 e PINHO e BEZERRA, 2015).

Por fim, espera-se que a introdução do conceito de risco nas atividades de auditoria governamental possibilite resultados benéficos e satisfatórios no campo da efetividade, bem como um melhor diálogo com os gestores das organizações, o que irá contribuir também para o fortalecimento do controle interno em seu papel de promotor da qualidade e da gestão (BRAGA, 2013).

Uma das limitações deste estudo consistiu em não haver tempo hábil para avaliação do gestor da instituição de saúde quanto aos riscos identificados neste trabalho, o que culminou na ausência de resposta (evitar, aceitar, reduzir ou transferir) do setor relativa a quais as

providências seriam adotadas frente aos riscos encontrados. Desta falta, não foi possível propor a elaboração de um plano de ação para combate e redução dos riscos do processo de Tratamento e Apuração de Denúncias e conseqüentemente acompanhar a efetividade das ações propostas, conforme ditames da CGE/MG. Ressalte-se este estudo pode estimular outros pesquisadores a finalizarem o ciclo de avaliação proposto pela CGE em outros trabalhos.

Dada a extensão e a complexidade do assunto e o estágio embrionário da ferramenta ABR nos órgãos públicos e privados, a intenção deste estudo é também abrir caminhos para novas pesquisas sobre o assunto, que vêm se tornando uma tendência mundial. Os resultados apresentados são importantes e podem servir de base para trabalhos futuros que versem sobre este tema, uma vez que, todos os processos de trabalho, em qualquer instituição, órgão ou empresa privada, estão sujeitos aos riscos do negócio; daí a importância de se investir em ferramentas de prevenção e minimização destas ameaças.

Referências

BORGES, G. R.; DIEL, F. J.; FERNANDES, F.C. **A contribuição da Auditoria Interna de Riscos para o planejamento de organizações na área de saúde.** Revista de Gestão em Sistemas de Saúde – RGSS – Volume 4. N. 2. Julho/Dezembro, 2015. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5294585>. Acesso: 10/04/2019.

BRAGA, Marcus. **Lógica de riscos nas atividades de auditoria governamental: um promotor da qualidade na gestão pública?** Revista TCE-PE, v. 20, n. 20, p. 130-142 - Recife, dez. 2013. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Marcus_Vinicius_De_Azevedo_Braga/publication/301765816_Logica_de_riscos_nas_atividades_de_auditoria_governamental_um_promotor_da_qualidade_na_gestao_publica/links/57265a6508aee491cb3f0c83.pdf. Acesso: 25/04/2019.

BRITO, G. C. *et. al.* **Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino.** Revista GUAL, v. 10, n. 4, p. 109-133, Edição Especial – Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/54164>. Acesso: 24/04/2019.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa/ Cláudio de Moura Castro – 2ª ed.** – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COSO, Conselho do. Gerenciamento de Riscos Corporativos – **Gerenciamento de Riscos na Empresa – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura e Gerenciamento de Riscos na Empresa – Integrated Framework: Application Techniques**, 2 vol. 2007. Disponível em: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso: 12/03/2019.

CRESWELL, John W. **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa: Escolhendo entre cinco abordagens/ John W. Creswell; tradução: Sandra Mallmann da Rosa - 3.ed.** –Dados eletrônicos – Porto Alegre: Penso, 2014.

DE CICCIO, Francesco. **Auditoria Baseada em Riscos - Como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora**. Risk Tecnologia Editora Ltda, 2007.

ESTADO, Controladoria Geral. **Apostila de Capacitação em Auditoria Baseada em Riscos**. Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais. Superintendência Central de Pesquisa e Desenvolvimento do Controle e da Transparência. 1ª edição. Junho/2014. 1ª revisão.

ESTADO, Controladoria Geral. **Resolução CGE nº 030/2018: Dispões sobre o procedimento de manifestações, especialmente as denúncias, no âmbito da Controladoria-Geral do Estado, Minas Gerais, 12 de setembro de 2018**. Disponível em: <http://controladoriageral.mg.gov.br/publicacoes/normas/resolucoes>. Acesso: 15/03/2019.

GERAIS, Assembleia Legislativa de Minas Gerais. **Decreto nº 47.185, de 12 de maio de 2017. Dispõe sobre o Plano Mineiro de Promoção da Integridade**. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?tipo=DEC&num=47185&comp=&ano=2017>. Acesso: 18/02/2019.

GESTÃO. Secretaria de Estado de Planejamento e. **Curso de Modelagem de Processos utilizando a Notação BPMN. Comunidade de Simplificação**. Disponível em: <http://www.planejamento.mg.gov.br/documento/ementa-do-curso-modelagem-de-processos-utilizando-notacao-bpmn-curso-avancado>. Acesso: 01/03/2019.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**/Lori Alice Gressler – 2. ed. rev. atual. – São Paulo: Loyola, 2004.

MONTEIRO, Marcelo de Sousa. **Auditoria Preventiva com Foco em Riscos: A Experiência da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado do Ceará (CGE/CE)**. Painel 11/039 – Eficiência do gasto: metodologias e ferramentas inovadoras: V Congresso CONSAD de Gestão Pública. Centro de Convenções Ulysses Guimarães, Brasília/DF – 4, 5 e 6 de junho de 2012. Disponível em: http://banco.consad.org.br/bitstream/123456789/631/1/c5_tp_auditoria%20preventiva%20com%20foco%20em%20riscos.pdf. Acesso: 22/04/2019.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. Auditoria baseada na avaliação de risco. Banco Central do Brasil, 2006. Disponível em: <http://www.cemla.org/auditoria/docs/aud-avalderisco.PDF>. Acesso: 25/04/2019.

PINHO, R. C. S.; BEZERRA, L. B. **Implantação da Auditoria Baseada em Risco em uma entidade do "Sistema S": O Caso do SEBRAE/CE**. Revista Ambiente Contábil. Universidade Federal do Rio Grande do Norte – ISSN 2176-9096. Vol. 7. n. 2, jul/dez. 2015.

Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/view/2479/2133>. Acesso: 23/04/2019.

PIRES, José Pedro Fernandes Andrade da Silva. **Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais**. Instituto Politénico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa – ISCAL. Lisboa, junho de 2010. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/84>. Acesso: 10/04/2019.

POMMERENING, E. J., BENCKE F. F. **Auditoria convencional e auditoria baseada em riscos: contribuições à gestão organizacional**. Unoesc & Ciência – ACSA, Joaçaba, v. 2, n. 1, p. 15-26, jan./jun. 2011. Disponível em: https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/acsa/article/view/746/pdf_161. Acesso: 22/04/2019.

PROCESS, Analytic Hierarchy. AHP Online System – BPMSG. **Processo de Hierarquia Analítica**. Multi-criteria Decision Making Using the Analytic Hierarchy Process. Disponível em: <https://bpmsg.com/academic/ahp.php>. Acesso em: 15/03/2019.

RODRIGUES, Sílvia Marília Fonseca da Silva. **O auditor interno e a gestão do risco empresarial**. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto, Porto – 2014. Disponível em: <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/5157>. Acesso: 23/04/2019.

SILVA, Fátima Albertina Pinto da. **Influência da auditoria Interna nos comportamentos e formas de atuar de uma organização**. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Instituto Politécnico do Porto, Porto – 2016. Disponível em: <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/9639>. Acesso: 23/04/2019.

UNIÃO, Controladoria Geral da. **Metodologia de Gestão de Riscos**. Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União – CGU. Brasília, abril de 2018.

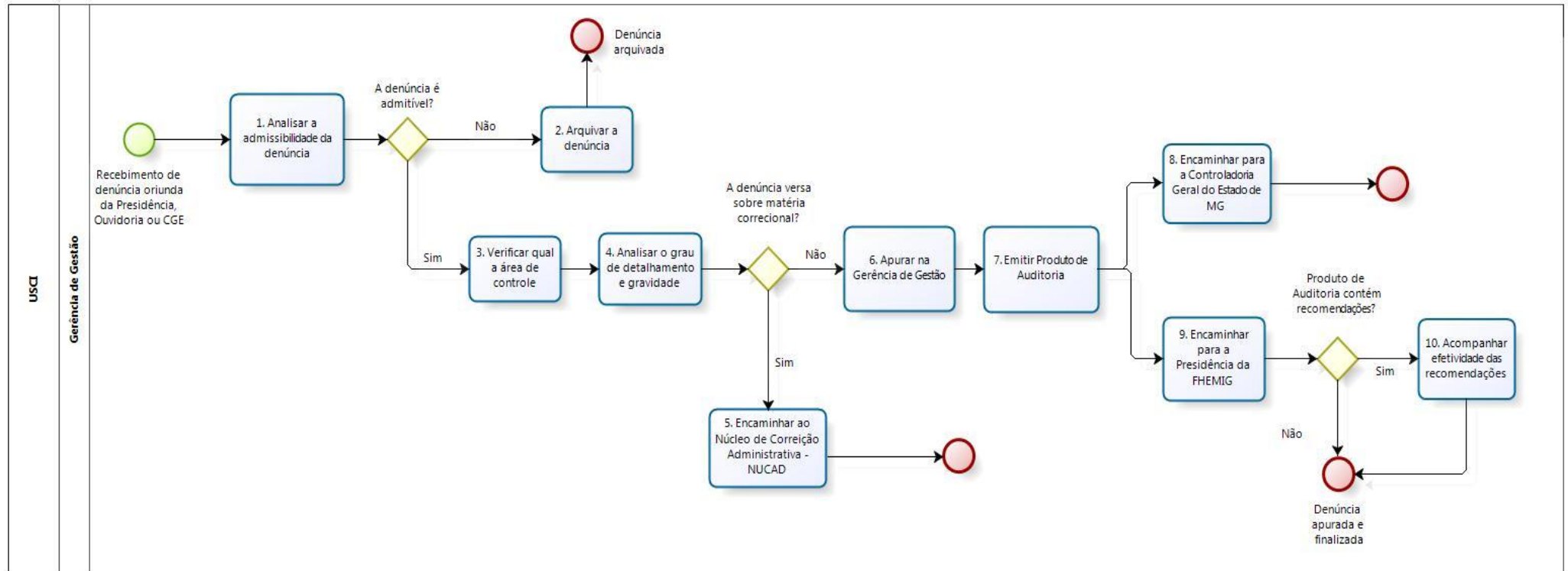
UNIÃO, Tribunal de Contas da. **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos**. Secretaria Geral de Controle Externo. Secretaria Geral Adjunta de Controle Externo. Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo. Maio, 2017.

VIEIRA, M. M. F. **Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração**. In: *_____ & ZOUAIN, D. (Org.) Pesquisa Qualitativa em Administração*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**/ Robert K. Yin; trad. Daniel Grassi – 2ª ed. – Porto Alegre: Bookman, 2001.

Anexo A

Figura 7 – Resultado: Mapeamento do Processo de Tratamento e Apuração de Denúncias no âmbito da instituição de saúde estadual



Fonte: Elaborado pela autora a partir das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo.

Anexo B

Quadro 3 – Folha de Processo. Processo: Tratamento e Apuração de Denúncias no âmbito de instituição de saúde estadual

Nº da Atividade	Descrição		Objetivo	Responsável	Setor	Documentos	Riscos (Identificados)	Controles (Situação Informada)
	Sintética	Detalhada						
1	Analisar a admissibilidade da denúncia A denúncia é admissível? Se não: Passe para a atividade 2 Se sim: Passe para a atividade 3	A classificação da denúncia e a análise de sua admissibilidade ocorre conforme orientações contidas no art. 10 e 11 Resolução CGE nº 030, de 12 de setembro de 2018. Nesta atividade é verificado se a denúncia preenche os requisitos mínimos de admissibilidade, sejam eles: consistência, possibilidade fática ou jurídica e nexos causal	Verificar se a denúncia é admissível, ou seja, se a mesma apresenta os requisitos mínimos que possibilitem o servidor responsável pela análise chegar a uma conclusão. Caso contrário, a denúncia é arquivada.	Gerente de Gestão	Gerência de Gestão	Resolução CGE nº 30/2018 e denúncia encaminhada para análise	1. Análise de admissibilidade inadequada	Planilha interna de denúncias
2	Arquivar a denúncia	Caso a denúncia não apresente qualquer dos requisitos de admissibilidade (consistência, possibilidade fática ou jurídica e nexos causal) esta não é analisada, sendo a mesma arquivada na Unidade Seccional de Controle Interno - UCI, conforme determina o art. 12 da Resolução CGE nº 30/2018.	Manter o documento recebido nos arquivos da UCI para posterior consulta, caso necessário	Gerente de Gestão	Gerência de Gestão	Resolução CGE nº 30/2018; Planilha de Controle Interno e Denúncia.	1. Arquivamento indevido da denúncia 1. Arquivamento indevido da denúncia 2. Ausência de fundamentação para o arquivamento	Planilha interna de denúncias Revisão pela chefia superior Revisão pela chefia superior
3	Verificar qual a área de controle	A verificação da área de controle ocorre conforme orientação contida no art. 14 da Resolução CGE nº 30/2018, podendo a denúncia ser classificada quanto a área de controle em: I - recursos humanos; II - licitações e contratos - III - convênios, fundos e transferências; IV - orçamento e contas; V - patrimônio público; VI	Verificar em qual área temática esta se enquadra, visando facilitar o levantamento de informações utilizadas durante a análise da denúncia. Neste momento também é verificado se a denúncia é referente a matéria correicional, e em caso positivo, ela é	Gerente de Gestão	Gerência de Gestão	Resolução CGE nº 30/2018; Planilha de Controle Interno e Denúncia.	1. Classificação equivocada da área de controle	Planilha interna de denúncias Revisão pela chefia superior

Nº da Atividade	Descrição		Objetivo	Responsável	Setor	Documentos	Riscos (Identificados)	Controles (Situação Informada)
	Sintética	Detalhada						
		- correição.	encaminhada para apuração do Núcleo de Correição Administrativa - NUCAD					
4	<p>Analisar o grau de detalhamento e gravidade da denúncia. A denúncia versa sobre matéria correicional?</p> <p>Se não: Passe para a atividade 7</p> <p>Se sim: Passe para a atividade 5</p>	<p>A verificação do grau de detalhamento e gravidade da denúncia obedece o art. 15 da Resolução CGE nº 30/2018. Nesta análise, a denúncia pode ser classificada como: vazia, média ou grave. Esta avaliação é realizada também para as denúncias de matéria correicional que logo após são destinadas para análise do NUCAD.</p>	<p>Realizar tratamento da denúncia conforme Resolução CGE nº 030/2018.</p>	Gerente de Gestão	Gerência de Gestão	<p>Resolução CGE nº 30/2018; Planilha de Controle Interno e Denúncia.</p>	<p>1. Avaliação inadequada da gravidade</p>	<p>Planilha interna de denúncias</p> <p>Revisão pela chefia superior</p>
5	<p>Encaminhar a denúncia ao Núcleo de Correição Administrativa - NUCAD</p>	<p>Verificada a admissibilidade, a área de controle, o detalhamento e a gravidade, e, nos casos em que o assunto da denúncia corresponde a matéria correicional, ela é encaminhada ao NUCAD para apuração, por se tratar de assunto de sua área de competência.</p>	<p>Direcionar a denúncia de matéria correicional para que seja apurada pelo setor que possui competência técnica para averiguação dos fatos</p>	Gerente de Gestão	Gerência de Gestão	<p>Resolução CGE nº 30/2018; Planilha de Controle Interno e Denúncia.</p>	<p>1. Encaminhamento equivocado da denúncia</p>	<p>Planilha interna de denúncias</p> <p>Sistema Eletrônico de Informações do Governo de Minas Gerais - SEI</p> <p>Revisão pela chefia superior</p>
6	<p>Apurar a denúncia na Gerência de Gestão</p>	<p>Sendo a denúncia correlata as demais áreas de controle, é realizado o levantamento das informações, dados e indícios com vistas a apurar os fatos relatados na denúncia.</p>	<p>Responder ao denunciante e a sociedade no geral, identificar responsáveis, auxiliar o Gestor na tomada de decisões e propor melhorias para a Instituição e para o usuário do SUS</p>	Técnico Operacional da Gerência de Gestão	Gerência de Gestão	<p>Denúncia encaminhada para análise e documentação comprobatória juntada pelo setor responsável durante a análise da denúncia.</p>	<p>1. Atraso na apuração de fato relevante/grave</p> <p>2. Apuração da denúncia prejudicada</p>	<p>Não há</p> <p>Não há</p>

Nº da Atividade	Descrição		Objetivo	Responsável	Setor	Documentos	Riscos (Identificados)	Controles (Situação Informada)
	Sintética	Detalhada						
7	Emitir Produto de Auditoria	Finalizada a apuração é emitido o Produto de Auditoria correspondente: Nota de Auditoria, Relatório Preliminar de Auditoria ou Relatório Final de Auditoria. O modelo de produto de auditoria a ser utilizado é definido conforme o fato apurado e as recomendações que serão propostas para o Gestor.	Apresentar a apuração da denúncia (constatações, inconformidades, achados de auditoria e recomendações) realizada pela UCI em documento oficial, previamente definido pela Controladoria Geral do Estado de Minas Gerais - CGEMG, em cumprimento ao Plano Anual de Controle Interno - PACI, acordado entre a UCI e a CGEMG.	Técnico Operacional da Gerência de Gestão, Gerente e Auditora Seccional	Gerência de Gestão	Denúncia, Nota de Auditoria, Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório Final de Auditoria	1. Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Não há
							2. Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Alçada de revisão
8	Encaminhar a denúncia para a Controladoria Geral do Estado de MG	Enviar, via SEI, o Produto de Auditoria emitido (Nota, Relatório Preliminar ou Relatório Final) para conhecimento da Controladoria Geral do Estado de MG, a depender da gravidade do assunto apurado.	Dar ciência a Controladoria Geral do Estado de MG acerca das denúncias apuradas no âmbito da instituição de saúde e comprovar o cumprimento das ações estipuladas no Plano Anual de Controle Interno - PACI.	Gerente de Auditora Seccional	Gerência de Gestão	Denúncia, Nota de Auditoria, Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório Final de Auditoria	Não foi identificado risco	N/A
9	Encaminhar a denúncia para a Presidência da instituição	Enviar, via SEI, o Produto de Auditoria emitido (Nota, Relatório Preliminar ou Relatório Final) para a Presidência da instituição para conhecimento e adoção das providências relativas às recomendações de auditoria.	Dar ciência a Presidência da instituição acerca dos fatos apurados na Instituição e propor a adoção de medidas para o saneamento das inconformidades apontadas; Propor melhorias à Gestão; Auxiliar na tomada de decisões do Gestor em questões administrativas; Propor que o produto de auditoria seja avaliado pelo NUCAD visando eventual apuração de responsabilidades dos agentes públicos envolvidos.	Gerente de Auditora Seccional	Gerência de Gestão	Denúncia, Nota de Auditoria, Relatório Preliminar de Auditoria e Relatório Final de Auditoria	Não foi identificado risco	N/A

Nº da Atividade	Descrição		Objetivo	Responsável	Setor	Documentos	Riscos (Identificados)	Controles (Situação Informada)
	Sintética	Detalhada						
10	Acompanhar a efetividade das recomendações	Encaminhado o Produto de Auditoria para conhecimento e providências do Gestor, é dado um prazo para atendimento das recomendações de auditoria (caso haja). Dentro desse prazo é encaminhada a documentação comprobatória ou a comprovação do atendimento das recomendações pelo Gestor para avaliação da efetividade pela UCI. Depois de avaliada a documentação encaminhada, é emitido o Relatório de Avaliação de Efetividade contendo a conclusão acerca do atendimento das recomendações.	Acompanhar se as recomendações de auditoria estão sendo atendidas pelo Gestor e pelas áreas correlatas, visando a melhoria dos serviços públicos e do atendimento ao usuário do SUS.	Técnico Operacional da Gerência de Gestão	Gerência de Gestão	Documentação comprobatória encaminhada; Comunicação Interna e Relatório de Avaliação de Efetividade (R.A.E.)	1. Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Não há

Fonte: Elaborado pela autora a partir das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo. Adaptado de CGE/MG (2014).

Anexo C

Quadro 4 – Resultado: Análise de Risco. Identificação e avaliação dos riscos inerentes. Processo: Tratamento e Apuração de Denúncias no âmbito de instituição de saúde estadual

Número Atividade	Risco Inerente Identificação				Estimativa de Probabilidade e Impacto (por Categoria de Risco)															Risco Inerente Classificação					
					Risco Estratégico			Risco Operacional			Risco à Imagem			Risco Legal			Risco Patrimonial								
	Número	Causa	Evento de risco	Consequência	4%			14%			27%			53%			2%			Valor	Nível	Símbolo			
				P	I	R _C	P	I	R _C	P	I	R _C	P	I	R _C	P	I	R _C	P	I	R _C				
1	1.1	Inobservância de que a denúncia apresenta os 03 requisitos mínimos de admissibilidade (consistência, possibilidade fática ou jurídica e nexos causal)	Análise de admissibilidade inadequada	Arquivamento indevido da denúncia	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	3,1	MÉDIO	●
2	2.1	Análise de admissibilidade inadequada	Arquivamento indevido da denúncia	Fato relevante não apurado	2	1	2	2	3	6	2	1	2	2	2	4	2	3	6				3,7	MÉDIO	●
	2.2	Falta de capacitação/treinamento	Ausência de fundamentação para o arquivamento	Fato relevante não apurado	3	1	3	3	3	9	3	1	3	3	2	6	3	3	9				5,6	MÉDIO	●
3	3.1	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela classificação	Classificação equivocada da área de controle	Enquadramento da denúncia em área de controle não correspondente	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2				2,0	BAIXO	●
4	4.1	Falta de capacitação/treinamento	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	3	1	3	3	1	3	3	1	3	3	1	3	3	1	3				3,0	BAIXO	●
	4.2	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela classificação	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2	2	1	2				2,0	BAIXO	●
	4.3	Ausência de parâmetro na legislação acerca de fatos que não envolvem quantias monetárias	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	3	1	3	3	1	3	3	1	3	3	1	3	3	1	3				3,0	BAIXO	●
5	5.1	Falha no enquadramento da denúncia na área de controle específica (denúncia não tem viés correicional)	Encaminhamento equivocado da denúncia	Atraso na apuração da denúncia	2	2	4	2	2	4	2	1	2	2	2	4	2	1	2				3,4	MÉDIO	●
6	6.1	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela apuração	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	4	2	8	4	3	12	4	1	4	4	2	8	4	1	4				7,4	MÉDIO	●

Número Atividade	Risco Inerente Identificação				Estimativa de Probabilidade e Impacto (por Categoria de Risco)															Risco Inerente Classificação		
					Risco Estratégico			Risco Operacional			Risco à Imagem			Risco Legal			Risco Patrimonial					
	Número	Causa	Evento de risco	Consequência	P	I	Rc	P	I	Rc	P	I	Rc	P	I	Rc	P	I	Rc	Valor	Nível	Símbolo
6.2	Ausência de mão de obra especializada	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	4	2	8	4	3	12	4	1	4	4	2	8	4	1	4	7,4	MÉDIO	●	
	6.3	Ausência de capacitação / treinamento	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	3	2	6	3	3	9	3	1	3	3	2	6	3	1	3	5,5	MÉDIO	●
	6.4	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	4	2	8	4	3	12	4	1	4	4	2	8	4	1	4	7,4	MÉDIO	●
	6.5	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Não apuração da denúncia	4	2	8	4	4	16	4	1	4	4	2	8	4	2	8	8,0	ALTO	●
	6.6	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Prescrição da denúncia	4	2	8	4	4	16	4	1	4	4	2	8	4	2	8	8,0	ALTO	●
	6.7	Documentação comprobatória furtada/subtraída	Apuração da denúncia prejudicada	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	1	2	2	1	3	3	1	1	1	1	2	2	1	1	1	1,8	BAIXO	●
	6.8	Documentação comprobatória incompleta	Apuração da denúncia prejudicada	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	3	2	6	3	3	9	3	1	3	3	2	6	3	1	3	5,5	MÉDIO	●
	6.9	Intempestividade	Apuração da denúncia prejudicada	Denúncia sobrestada	2	2	4	2	4	8	2	1	2	2	2	4	2	2	4	4,0	MÉDIO	●
	6.10	Intempestividade	Apuração da denúncia prejudicada	Prescrição da denúncia	2	2	4	2	4	8	2	1	2	2	2	4	2	2	4	4,0	MÉDIO	●
	7	7.1	Atraso na elaboração e análise do trabalho pelo servidor responsável	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	4	2	8	4	3	12	4	1	4	4	2	8	4	1	4	7,4	MÉDIO
7.2		Demora na revisão do trabalho	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	2	2	4	2	3	6	2	1	2	2	2	4	2	1	2	3,7	MÉDIO	●
7.3		Retrabalho	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	4	2	8	4	3	12	4	1	4	4	2	8	4	1	4	7,4	MÉDIO	●
7.4		Erro de detecção	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Conclusão equivocada quanto aos fatos apurados	2	2	4	2	4	8	2	1	2	2	2	4	2	2	4	4,0	MÉDIO	●

Número Atividade	Risco Inerente Identificação				Estimativa de Probabilidade e Impacto (por Categoria de Risco)															Risco Inerente Classificação		
					Risco Estratégico			Risco Operacional			Risco à Imagem			Risco Legal			Risco Patrimonial					
	Número	Causa	Evento de risco	Consequência	P	I	RC	P	I	RC	P	I	RC	P	I	RC	P	I	RC	Valor	Nível	Símbolo
7.5	Erro de detecção	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Repasse de informações equivocadas e/ou inconsistentes para os dirigentes máximos	2	2	4	2	4	8	2	1	2	2	2	4	2	2	4	4,0	MÉDIO	●	
				7.6	Ausência de comprovação dos achados de auditoria em papéis de trabalho (documentação comprobatória)	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Emissão de produto de auditoria sem fundamento/embasamento	2	2	4	2	4	8	2	1	2	2	2	4	2	1	2
8	8.1		Não consta																			
9	9.1		Não consta																			
10	10.1	Não encaminhamento de documentação comprobatória pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na avaliação do cumprimento das recomendações	4	2	8	4	2	8	4	1	4	4	2	8	4	1	4	6,8	MÉDIO	●
	10.2	Encaminhamento parcial da resposta e documentação pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na emissão do Relatório de Avaliação da Efetividade - RAE	4	2	8	4	2	8	4	1	4	4	2	8	4	1	4	6,8	MÉDIO	●
	10.3	Não encaminhamento de documentação comprobatória pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na emissão do Relatório de Avaliação da Efetividade - RAE	3	2	6	3	2	6	3	1	3	3	2	6	3	1	3	5,1	MÉDIO	●

Fonte: Elaborado pela autora a partir das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo. Adaptado de CGE/MG (2014). Legenda: P = Probabilidade; I = Impacto, RC = Risco Inerente. Classificação dos riscos: Risco baixo: peso ≤ 3 ; Risco médio: peso > 3 e < 8 ; Risco alto: ≥ 8 .

Anexo D

Quadro 5 – Resultado: Planilha contendo a avaliação dos controles identificados. Processo: Tratamento e Apuração de Denúncias no âmbito de instituição de saúde estadual

Número da Atividade	Situação Informada		C _A (%)	Teste Validação		Situação Observada		C _E (%)	E _C (%)
	Descrição	I _A (%)		Descrição	T (%)	Descrição	I _E (%)		
1	Planilha interna de denúncias	100,0%	100,0%	Observação, entrevista e exame da planilha	70,0%	A planilha de controle é organizada e contempla os campos contendo os dados referentes a denúncia: requisitos de admissibilidade, data de recebimento, área de controle, responsáveis, breve relato da denúncia. Todo o controle de entrada, análise e saída é feito por esta planilha. Todavia, a planilha encontra-se salva somente no desktop do computador da Gerente de Gestão, não havendo nenhum outro tipo de backup das informações, com grande possibilidade de perda dos dados coletados caso ocorra qualquer avaria no equipamento. A planilha não apresenta campo que indique a data em que a denúncia irá prescrever.	66,7%	66,7%	66,7%
2	Planilha interna de denúncias	100,0%	100,0%	Observação, entrevista e exame da planilha	70,0%	A planilha de controle é organizada e contempla os campos contendo os dados referentes a denúncia: requisitos de admissibilidade, data de recebimento, área de controle, responsáveis, breve relato da denúncia. Todo o controle de entrada, análise e saída é feito por esta planilha. Todavia, a planilha encontra-se salva somente no desktop do computador da Gerente de Gestão, não havendo nenhum outro tipo de backup das informações, com grande possibilidade de perda dos dados coletados caso ocorra qualquer avaria no equipamento. A planilha não apresenta campo que indique a data em que a denúncia irá prescrever.	66,7%	22,2%	22,2%
	Revisão pela chefia superior	100,0%		Observação e entrevista	10,0%	Conforme entrevista, a gerente informa que a revisão feita pela chefia superior normalmente é oral, não gerando documento ou despacho indicando que a denúncia foi reavaliada pela chefia superior. Ausência de documentação comprobatória	0,0%		

Número da Atividade	Situação Informada		C _A (%)	Teste Validação		Situação Observada		C _E (%)	E _C (%)
	Descrição	I _A (%)		Descrição	T (%)	Descrição	I _E (%)		
						da revisão pela chefia superior observada em 05 denúncias recebidas em 2018, conforme amostragem.			
	Revisão pela chefia superior	100,0%		Observação e entrevista	10,0%	Conforme entrevista, a gerente informa que a revisão feita pela chefia superior normalmente é oral, não gerando documento ou despacho indicando que a denúncia foi reavaliada pela chefia superior. Ausência de documentação comprobatória da revisão pela chefia superior observada em 05 denúncias recebidas em 2018, conforme amostragem.	0,0%		
3	Planilha interna de denúncias	100,0%	100,0%	Observação, entrevista e exame da planilha	70,0%	A planilha de controle é organizada e contempla os campos contendo os dados referentes a denúncia: requisitos de admissibilidade, data de recebimento, área de controle, responsáveis, breve relato da denúncia. Todo o controle de entrada, análise e saída é feito por esta planilha. Todavia, a planilha encontra-se salva somente no desktop do computador da Gerente de Gestão, não havendo nenhum outro tipo de backup das informações, com grande possibilidade de perda dos dados coletados caso ocorra qualquer avaria no equipamento. A planilha não apresenta campo que indique a data em que a denúncia irá prescrever.	66,7%	33,4%	33,4%
	Revisão pela chefia superior	100,0%		Observação e entrevista	10,0%	Conforme entrevista, a gerente informa que a revisão feita pela chefia superior normalmente é oral, não gerando documento ou despacho indicando que a denúncia foi reavaliada pela chefia superior. Ausência de documentação comprobatória da revisão pela chefia superior observada em 05 denúncias recebidas em 2018, conforme amostragem.	0,0%		
4	Planilha interna de denúncias	100,0%	100,0%	Observação, entrevista e exame da planilha	70,0%	A planilha de controle é organizada e contempla os campos contendo os dados referentes a denúncia: requisitos de admissibilidade, data de recebimento, área de controle, responsáveis, breve relato da	66,7%	33,4%	33,4%

Número da Atividade	Situação Informada		C _A (%)	Teste Validação		Situação Observada		C _E (%)	EC (%)
	Descrição	I _A (%)		Descrição	T (%)	Descrição	I _E (%)		
						denúncia. Todo o controle de entrada, análise e saída é feito por esta planilha. Todavia, a planilha encontra-se salva somente no desktop do computador da Gerente de Gestão, não havendo nenhum outro tipo de backup das informações, com grande possibilidade de perda dos dados coletados caso ocorra qualquer avaria no equipamento. A planilha não apresenta campo que indique a data em que a denúncia irá prescrever.			
	Revisão pela chefia superior	100,0%		Observação e entrevista	10,0%	Conforme entrevista, a gerente informa que a revisão feita pela chefia superior normalmente é oral, não gerando documento ou despacho indicando que a denúncia foi reavaliada pela chefia superior. Ausência de documentação comprobatória da revisão pela chefia superior observada em 05 denúncias recebidas em 2018, conforme amostragem.	0,0%		
5	Planilha interna de denúncias	100,0%	100,0%	Observação, entrevista e exame da planilha	70,0%	A planilha de controle é organizada e contempla os campos contendo os dados referentes a denúncia: requisitos de admissibilidade, data de recebimento, área de controle, responsáveis, breve relato da denúncia. Todo o controle de entrada, análise e saída é feito por esta planilha. Todavia, a planilha encontra-se salva somente no desktop do computador da Gerente de Gestão, não havendo nenhum outro tipo de backup das informações, com grande possibilidade de perda dos dados coletados caso ocorra qualquer avaria no equipamento. A planilha não apresenta campo que indique a data em que a denúncia irá prescrever.	66,7%	55,6%	55,6%
	Sistema Eletrônico de Informações do Governo de Minas Gerais - SEI	100,0%		Observação, entrevista e exame do sistema	90,0%	O setor ainda está se adaptando ao uso do Sistema quanto as suas funcionalidades, todavia os documentos têm sido encaminhados de forma correta para os setores de destino. Verificação de encaminhamento de 05 documentos em 2019, sendo realizada de forma correta para o setor de destino.	100,0%		

Número da Atividade	Situação Informada		C _A (%)	Teste Validação		Situação Observada		C _E (%)	EC (%)
	Descrição	I _A (%)		Descrição	T (%)	Descrição	I _E (%)		
	Revisão pela chefia superior	100,0%		Observação e entrevista	10,0%	Conforme entrevista, a gerente informa que a revisão feita pela chefia superior normalmente é oral, não gerando documento ou despacho indicando que a denúncia foi reavaliada pela chefia superior. Ausência de documentação comprobatória da revisão pela chefia superior observada em 05 denúncias recebidas em 2018, conforme amostragem.	0,0%		
6	Não há	0,0%	0,0%	Observação e entrevista	0,0%	Não foi informada a existência de controles.	0,0%	0,0%	0,0%
	Não há	0,0%		Observação e entrevista	0,0%	Não foi informada a existência de controles.	0,0%		
7	Não há	0,0%	33,3%	Observação e entrevista	0,0%	Não foi informada a existência de controles.	0,0%	50,0%	16,7%
	Alçada de revisão	100,0%		Observação, entrevista e exame dos documentos	90,0%	Foram verificados os 05 produtos de auditoria emitidos no ano de 2018, que versam sobre análise de denúncias sendo observados os papéis de trabalho físicos dos 05 trabalhos. Neles consta documentação comprobatória das revisões realizadas pelo Gerente e pela Auditora Seccional. Existem revisões realizadas e salvas no computador (salvas na pasta compartilhada do setor) e também revisões encaminhadas por e-mail.	100,0%		
8	N/A	0,0%	0,0%	N/A		N/A	N/A	N/A	N/A
9	N/A	0,0%	0,0%	N/A		N/A	N/A	N/A	N/A
10	Não há	0,0%	0,0%	Observação e entrevista	0,0%	Não foi informada a existência de controles.	0,0%	0,0%	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo. Adaptado de CGE/MG (2014).

Legenda: Índice de Aderência (I_A) / Coeficiente de Aderência (C_A) / Teste de Validação (T%) / Índice de Efetividade (I_E) / Coeficiente de Efetividade (C_E) / Estrutura de Controle (EC).

Anexo E

Quadro 6 – Resultado: Planilha contendo a comparação entre os riscos inerentes e residuais. Processo: Tratamento e Apuração de Denúncias no âmbito de instituição de saúde estadual

Número Atividade	Risco Inerente Identificação				Risco Inerente Classificação			Risco Residual Classificação		
	Número	Causa	Evento	Consequência	Valor	Nível	Símbolo	Valor	Nível	Símbolo
1	1.1	Inobservância de que a denúncia apresenta os 03 requisitos mínimos de admissibilidade (consistência, possibilidade fática ou jurídica e nexos causal)	Análise de admissibilidade inadequada	Arquivamento indevido da denúncia	3,1	MÉDIO	●	1,7	BAIXO	●
	2.1	Análise de admissibilidade inadequada	Arquivamento indevido da denúncia	Fato relevante não apurado	3,7	MÉDIO	●	3,5	MÉDIO	●
2	2.2	Falta de capacitação/treinamento	Ausência de fundamentação para o arquivamento	Fato relevante não apurado	5,6	MÉDIO	●	5,3	MÉDIO	●
	3.1	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela classificação	Classificação equivocada da área de controle	Enquadramento da denúncia em área de controle não correspondente	2,0	BAIXO	●	1,8	BAIXO	●
4	4.1	Falta de capacitação/treinamento	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	3,0	BAIXO	●	2,7	BAIXO	●
	4.2	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela classificação	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	2,0	BAIXO	●	1,8	BAIXO	●
	4.3	Ausência de parâmetro na legislação acerca de fatos que não envolvem quantias monetárias	Avaliação inadequada da gravidade	Categorização incorreta da denúncia quanto a gravidade	3,0	BAIXO	●	2,7	BAIXO	●
5	5.1	Falha no enquadramento da denúncia na área de controle específica (denúncia não tem viés correicional)	Encaminhamento equivocado da denúncia	Atraso na apuração da denúncia	3,4	MÉDIO	●	2,4	BAIXO	●
6	6.1	Falha na interpretação dos fatos por parte do servidor responsável pela apuração	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	7,4	MÉDIO	●	7,4	MÉDIO	●
	6.2	Ausência de mão de obra especializada	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	7,4	MÉDIO	●	7,4	MÉDIO	●
	6.3	Ausência de capacitação / treinamento	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	5,5	MÉDIO	●	5,5	MÉDIO	●
	6.4	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	7,4	MÉDIO	●	7,4	MÉDIO	●
	6.5	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Não apuração da denúncia	8,0	ALTO	●	8,0	ALTO	●
	6.6	Déficit de servidores	Atraso na apuração de fato relevante/grave	Prescrição da denúncia	8,0	ALTO	●	4,5	MÉDIO	●

Número Atividade	Risco Inerente Identificação				Risco Inerente Classificação			Risco Residual Classificação		
	Número	Causa	Evento	Consequência	Valor	Nível	Símbolo	Valor	Nível	Símbolo
	6.7	Documentação comprobatória furtada/subtraída	Apuração da denúncia prejudicada	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	1,8	BAIXO	●	1,0	BAIXO	●
	6.8	Documentação comprobatória incompleta	Apuração da denúncia prejudicada	Atraso na conclusão da apuração da denúncia	5,5	MÉDIO	●	3,1	MÉDIO	●
	6.9	Intempestividade	Apuração da denúncia prejudicada	Denúncia sobrestada	4,0	MÉDIO	●	2,2	BAIXO	●
	6.10	Intempestividade	Apuração da denúncia prejudicada	Prescrição da denúncia	4,0	MÉDIO	●	2,2	BAIXO	●
7	7.1	Atraso na elaboração e análise do trabalho pelo servidor responsável	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	7,4	MÉDIO	●	7,2	MÉDIO	●
	7.2	Demora na revisão do trabalho	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	3,7	MÉDIO	●	3,6	MÉDIO	●
	7.3	Retrabalho	Atraso na emissão do Produto de Auditoria	Demora na adoção de providências pelo dirigente máximo	7,4	MÉDIO	●	4,1	MÉDIO	●
	7.4	Erro de detecção	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Conclusão equivocada quanto aos fatos apurados	4,0	MÉDIO	●	2,2	BAIXO	●
	7.5	Erro de detecção	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Repasse de informações equivocadas e/ou inconsistentes para os dirigentes máximos	4,0	MÉDIO	●	2,2	BAIXO	●
	7.6	Ausência de comprovação dos achados de auditoria em papéis de trabalho (documentação comprobatória)	Emissão de Produto de Auditoria inconsistente	Emissão de produto de auditoria sem fundamento/embasamento	4,0	MÉDIO	●	2,2	BAIXO	●
8	8.1		Não consta							
9	9.1		Não consta							
10	10.1	Não encaminhamento de documentação comprobatória pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na avaliação do cumprimento das recomendações	6,8	MÉDIO	●	5,0	MÉDIO	●
	10.2	Encaminhamento parcial da resposta e documentação pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na emissão do Relatório de Avaliação da Efetividade - RAE	6,8	MÉDIO	●	5,1	MÉDIO	●
	10.3	Não encaminhamento de documentação comprobatória pela área auditada	Acompanhamento de efetividade não realizado no prazo devido	Atraso na emissão do Relatório de Avaliação da Efetividade - RAE	5,1	MÉDIO	●	3,9	MÉDIO	●

Fonte: Elaborado pela autora a partir das informações repassadas pelo setor responsável pelo processo. Adaptado de CGE/MG (2014).