

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO

Lívia Maria Sardo Alves Dely

CONTROLES INTERNOS COMO SUPORTE À
GESTÃO ESTRATÉGICA DE RISCOS EM UMA
INSTITUIÇÃO FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR

Porto Alegre
2020

Lívia Maria Sardo Alves Dely

**Controles Internos como suporte à Gestão Estratégica de Riscos em uma Instituição
Federal de Ensino Superior**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, modalidade Profissional, na área de concentração em Sistemas de Produção

Orientadora: Joana Siqueira de Souza, Dr.^a

Porto Alegre

2020

Lívia Maria Sardo Alves Dely

**Controles Internos como suporte à Gestão Estratégica de Riscos em uma Instituição
Federal de Ensino Superior**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção na modalidade Profissional e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Prof.^a Joana Siqueira de Souza, Dr.

Orientadora PMPEP/UFRGS

Prof.^a Christine Tessele Nodari

Coordenadora PMPEP/UFRGS

Banca Examinadora:

Prof. Cláudio José Müller, Dr. (PMPEP/UFRGS)

Prof.^a Letícia Medeiros da Silva, Dr.^a (DCCA/UFRGS)

Prof.^a Maria de Lurdes Furno da Silva, Dr.^a (DCCA/UFRGS)

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço à UFRGS, sobretudo aos professores e colegas da Faculdade de Ciências Econômicas, onde alcancei a Graduação e, agora, da Escola de Engenharia, pela excelência e pelo suporte ao longo do mestrado;

Aos colegas servidores da Universidade, em especial o incrível time da Auditoria Interna e ao fantástico Grupo de Trabalho de Riscos, pela parceria, sugestões e apoio;

À minha super orientadora, colega de GT de Riscos e, agora, amiga, Prof.^a Dr.^a Joana Siqueira de Souza, pelos muitos ensinamentos e pela paciência sem igual, pela gentileza, generosidade e disponibilidade de sempre;

À minha família, constituída pela vida ou por sangue, pelo incentivo e torcida;

À minha irmã, Charline, em quem sempre encontro verdade, palavra de força e equilíbrio;

Ao meu melhor amigo e grande amor, Gabriel, pelos momentos de paz em períodos de dificuldade, por ser o melhor companheiro de jornada, em seus altos e baixos, e por ser o meu maior incentivador;

Por último, e mais importante, agradeço à minha mãe e melhor amiga, Betania, de quem recebi a vida e a luta, o zelo e amor, a dedicação, o apoio e o exemplo, e em quem personalizo todas as mulheres da minha família, que contribuíram e contribuem para a formação da mulher que sou hoje.

"Pensar no amanhã é assim fazer profecia, mas o profeta não é um velho de barbas longas e brancas, de olhos abertos e vivos, de cajado na mão, pouco preocupado com suas vestes, discursando palavras alucinadas. Pelo contrário, o profeta é o que, fundado no que vive, no que vê, no que escuta, no que percebe, no que entende, a raiz do exercício de sua curiosidade epistemológica, atento aos sinais que procura compreender, apoiado na leitura do mundo à altura de seu tempo fala, quase adivinhando, na verdade, intuindo, do que pode ocorrer nesta ou naquela dimensão da experiência histórico-social."

(Paulo Freire, *Pedagogia da indignação: cartas pedagógicas e outros escritos*).

RESUMO

As normativas recentes referentes à transparência e *accountability* na Administração Pública, especialmente no tocante à adoção de modelos de Governança, Riscos e Controles (GRC), demonstram uma evolução para a sua adoção, principalmente como uma ferramenta para geração de valor na busca pelo atingimento de seus objetivos organizacionais. Ademais, a aderência a modelos integrados de GRC, ainda que decorrente de pressões normativas, representa vantagem competitiva dada a volatilidade oriunda na obtenção de financiamento, pressões externas e necessidade de agilidade para reação a mudanças. Esta pesquisa busca, através do acompanhamento da implantação de um modelo de Governança, Riscos e Controles, em andamento em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) e levantamento dos riscos identificados e priorizados, discutir formas da utilização da avaliação da efetividade de Controles Internos como forma de suporte à Gestão. Como objetivo geral, o presente trabalho científico visa estudar a utilização de Controles Internos como auxílio na implantação de um modelo de GRC em uma IFES. Como objetivos específicos, busca-se o exame da metodologia implementada, sobretudo no que diz respeito à forma de levantamento dos riscos estratégicos da instituição, sua forma de priorização e a análise da existência e efetividade de controles internos relacionados aos riscos identificados. Assim, esta dissertação foi elaborada através da definição de três fases (identificação dos riscos, priorização dos riscos e definição dos controles internos), subdivididas em diversas etapas (definição dos macroprocessos e levantamento dos riscos, identificação de objetivos estratégicos, mapeamento dos riscos, análise e priorização de riscos, avaliação dos controles e determinação de metodologia de avaliação dos controles identificados). Foram identificados sessenta e cinco riscos estratégicos, sendo três deles priorizados para fins desta pesquisa, quais sejam, o principal risco de cada tipo de macroprocesso (Gestão, Apoio ou Finalístico). O estudo permitiu a verificação da existência de respostas aos riscos em graus diferentes de formalização, possibilitando a aplicação do modelo de avaliação de efetividade de controles internos e o diagnóstico dos pré-requisitos necessários para futuros planos de ação com vistas à melhoria do seu ambiente de controle interno.

Palavras-chave: Governança, Risco e Controle na Administração Pública. ERM. Controle interno. Auditoria de Controle Interno na Administração Pública. Suporte ao ERM.

ABSTRACT

Recent regulations regarding transparency and accountability in Public Administration, especially regarding the adhesion of Governance, Risk Management and Internal Controls frameworks, demonstrate an evolution towards their adoption, not only for compliance purposes, but mainly as a tool to generate value in order to pursue the entities' organizational goals. In addition, the adherence to integrated Governance, Risk Management and Internal Controls models, although caused by regulatory pressure, represents a competitive advantage given the difficulties in obtaining financial sustainability, external pressure and the lack of ability to react to changes, often perceived in the public environment. This study aims to discuss ways of using the evaluation of Internal Control effectiveness for obtaining information to support decision making and seeks to evaluate the methodology adopted by the entity, especially its strategic risk analysis method, its risk prioritizing framework and the existence and effectiveness of risk responses. This study contains three phases (risks identification, risks prioritizing and internal controls evaluation), subdivided into seven stages (process and risk identification, strategic objectives definition, risk assessment, risks prioritizing, risk response and control assessment). Sixty-five strategic risks were identified and the main of each one of the three process categories were used for this research purposes. This study shows the existence of risk responses in different formalization levels, enabling the model application for evaluating the internal control effectiveness and proved to be useful for the entity's internal control environment development.

Keywords: Governance, Risk and Control in Public Administration. ERM. Internal control. Internal Control Auditing in Public Administration. ERM support.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Sistema de Governança em órgãos da Administração Pública	23
Figura 2 — Componentes do ERM	31
Figura 3 — Processo detalhado de Gestão de Riscos.....	33
Figura 4 — Perfil de risco, apetite e tolerância	35
Figura 5 — Evolução da Gestão de Riscos	37
Figura 6 — Modelo das três linhas de defesa.....	48
Figura 7 — Macroprocessos da UFRGS.	75
Figura 8 — Reunião focal – macroprocesso Assistência Estudantil	78
Figura 9 — Diagrama de correlação entre as dimensões de impacto.....	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 — Componentes dos mecanismos de governança.....	27
Quadro 2 — Etapas da Gestão de Riscos	32
Quadro 3 — Distribuição das fases e etapas do método	59
Quadro 4 — Abordagens para identificação de riscos.	61
Quadro 5 — Métodos de análise de riscos	67
Quadro 6 — Amostra de Testes de Efetividade de Controle	73
Quadro 7 — Divisão de Grupos Workshop Riscos (Jul/2018)	76
Quadro 8 — Identificação dos Riscos - Workshop Riscos (Jul/2018).....	76
Quadro 9 — Avaliação dos Riscos Identificados - Workshop Riscos (Jul/2018).....	77
Quadro 10 — Objetivos estratégicos dos macroprocessos.....	78
Quadro 11 — Distribuição de Riscos (por tipo e por categoria)	79
Quadro 12 — Escala de Risco.....	82
Quadro 13 — Quantidade de riscos a priorizar.	83
Quadro 14 — Priorização dos riscos Econômicos	84
Quadro 15 — Riscos priorizados - Inicial	86
Quadro 16 — Riscos priorizados por tipo de macroprocesso	90
Quadro 17 — Respostas – principal risco em macroprocesso de apoio.....	91
Quadro 18 — Respostas – principal risco em macroprocesso de gestão	93
Quadro 19 — Respostas – principal risco em macroprocesso finalístico	96
Quadro 20 — Componentes e princípios <i>framework</i> IFCR	100

LISTA DE SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AS/NZS	Normas da Austrália e Normas da Nova Zelândia
AU/AS	<i>Auditing Standard</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CGRC	Comitê de Governança, Riscos e Controle
CGU	Controladoria-Geral da União
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRO	<i>Chief Risk Officer</i>
ERM	<i>Enterprise Risk Management</i>
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
FDIC	<i>Federal Deposit Insurance Corporation</i>
FEI	<i>Financial Executives International</i>
FGC	Fundo Garantidor de Crédito
GRC	Gestão de Riscos Corporativos
GT	Grupo de Trabalho
IBGC	Instituto Brasileiro Governança Corporativa
IFES	Instituição Federal de Ensino Superior
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IN	Instrução Normativa
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
MPDG	Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PMBok	<i>Project Management Body of Knowledge</i>
PMI	<i>Project Management Institute</i>
SEC	<i>Securities Exchange Commission</i>
SOX	<i>Sarbanes-Oxley</i>
TCU	Tribunal de Contas da União
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL.....	13
1.2	PROBLEMA	15
1.3	TEMA.....	17
1.4	OBJETIVOS.....	17
1.4.1	Objetivo Geral	17
1.4.2	Objetivos Específicos.....	17
1.5	JUSTIFICATIVA.....	18
1.6	DELIMITAÇÕES DE PESQUISA	19
1.7	ESTRUTURA DO TRABALHO	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1	GOVERNANÇA	22
2.2	RISCOS, INCERTEZA E GESTÃO DE RISCOS	24
2.3	APRIMORAMENTO DAS NORMATIVAS	36
2.3.1	<i>Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC, 1933)</i>	37
2.3.2	<i>International Organization for Standardization (ISO, 1947)</i>	38
2.3.3	<i>Foreign Corrupt Practices Act (FCPA, 1977) e Lei Dodd-Frank (2010)</i>	38
2.3.4	<i>Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO, 1985)</i>.....	39
2.3.5	Basileia.....	40
2.3.6	<i>Control Objectives for Information and Related Technologies (CobIT, 1996)</i>.....	42
2.3.7	<i>Sarbanes-Oxley Act (SOX, 2002)</i>	42
2.4	CONTROLE.....	42
2.4.1	Conceito de Controle Interno	45
2.4.2	O papel da Auditoria Interna.....	49
2.5	TRANSPARÊNCIA E <i>ACCOUNTABILITY</i>	51
2.6	GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO	52
2.6.1	Instrução Normativa 01 de 2016	54
2.6.2	Lei 12.846 De 2013 e Decreto 8.420 de 2015.....	55
3	METODOLOGIA	56

3.1	MÉTODO DE PESQUISA	56
3.2	MÉTODO DE TRABALHO.....	57
3.2.1	Fase 1 – Identificação dos Riscos	59
3.2.1.1	Etapa 1 – Definição dos Macroprocessos e Levantamento Preliminar de Riscos.....	60
3.2.1.2	Etapa 2 – Identificação dos objetivos estratégicos dos Macroprocessos	63
3.2.1.3	Etapa 3 – Mapeamento dos riscos	64
3.2.2	Fase 2 – Priorização dos Riscos.....	64
3.2.2.1	Etapa 4 – Determinação da escala para análise de riscos.....	65
3.2.2.2	Etapa 5 – Análise e Priorização dos Riscos	66
3.2.3	Fase 3 – Definição dos Controles Internos	67
3.2.3.1	Etapa 6 – Avaliação de controles	68
3.2.3.2	Etapa 7 – Determinação da metodologia de definição dos procedimentos de auditoria e/ou de atividades de controle para os riscos estratégicos da Universidade.....	69
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES	74
4.1	FASE 1 - IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS	74
4.2	FASE 2 - PRIORIZAÇÃO DOS RISCOS	81
4.3	FASE 3 – DEFINIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	87
4.3.1	Controles Internos Relativos ao Risco de o ‘Financiamento do Tesouro Federal não Acompanhar as Necessidades da UFRGS’	89
4.3.2	Controles Internos Relativos ao Risco de ‘Dificuldade de Reação a Mudanças de Cenário’	92
4.3.3	Controles Internos Relativos ao Risco de ‘Não Ocupar Vagas da Graduação’.....	96
4.3.4	Sugestão de Metodologia de Definição de Atividades de Controle para os Riscos Estratégicos da Universidade	98
4.4	DISCUSSÃO ACERCA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS.....	101
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	103
	REFERÊNCIAS	105
	APÊNDICE A - Lista de Riscos Estratégicos da UFRGS.....	115
	APÊNDICE B - Documento de Avaliação de Riscos.....	119

1 INTRODUÇÃO

Considerando o necessário foco das organizações, sobretudo as públicas, na prestação de serviços com eficiência, o alinhamento de suas ações com as expectativas das partes interessadas é fundamental para a otimização de resultados (MORAIS, 2009). Assim, pressupõe-se que os riscos das instituições sejam identificados e que os controles internos para mitigá-los estejam implantados, através de um plano de continuidade relacionado aos elementos críticos de operação e a atribuição da responsabilidade por coordenar o sistema de gestão de riscos. As informações resultantes disto são utilizadas pelas instâncias internas de governança para apoiar seus processos decisórios (TCU, 2014b).

De acordo com o então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Controladoria-Geral da União (2016), a Governança, em conceito amplo, se trata da combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração, para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A Governança Pública, por sua vez, difere-se disso apenas pelo fator do monitoramento da atuação da gestão, objetivando a adequação da condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade (BRASIL, 2016).

Dentre as diretrizes da Governança Pública, destaca-se implementação de controles internos fundamentados na Gestão de Riscos, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores (BRASIL, 2017).

Já consoante o artigo 5º do Decreto 9.203/2017, o controle como mecanismo da Governança Pública

compreende os processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da economicidade no dispêndio de recursos públicos.

Já o processo de natureza permanente, estabelecido, direcionado e monitorado pela alta administração de uma organização, que contempla as atividades de “identificar, avaliar e gerenciar potenciais eventos que possam afetar a organização, destinado a fornecer segurança razoável quanto à realização de seus objetivos” é denominado ‘Gestão de Riscos’ (BRASIL, 2017, p.1).

Com as recentes normativas exaradas no tocante à adesão de órgãos públicos às boas práticas de Governança Pública, Gestão de Riscos e Controles Internos, abre-se a discussão da

correta abordagem de tais conceitos na Administração Pública e a criação da mentalidade de Governança, Riscos, Controle e *accountability*. Isto é importante não somente para desenvolvimento de ferramentas que possibilitem a aderência a novas normativas, mas em vista do papel fundamental atribuído às organizações públicas que é o de “por meio dos serviços prestados, ampliar, de forma sistêmica e integrada, o bem estar social e as oportunidades aos cidadãos” (TCU, 2014b, p. 52).

A seguir, serão explorados os aspectos que delimitam os objetivos deste estudo, suas razões e o enfoque adotado, bem como sua relação com assuntos complementares aos tratados na pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO GERAL

A avaliação periódica da efetividade dos controles internos relacionados à análise de riscos em uma instituição pode ser uma vantagem na mensuração da eficácia da Gestão de Riscos. Segundo Spira e Page (2003), o conceito de efetividade dos controles internos foi uma mudança radical na sua definição, pois admitiu-se que existem outros objetivos organizacionais que não apenas a eficiência de sua operação.

Segundo Clarke e Varma (1999), a Gestão de Riscos Corporativos (ou *Enterprise Risk Management* - ERM) é considerada como sendo um benefício competitivo, quando ocorre de forma proativa. Uma organização precisa identificar os desafios que estão por vir e se adaptar para enfrentá-los, engajando-se na tomada de decisões com consciência das oportunidades de criação de valor e dos riscos que desafiam a organização na criação de valor para a Instituição (COSO, 2017).

Contudo, quando se trata de Gestão de Riscos em instituições públicas, de certa forma, entende-se o ímpeto para a elaboração de modelos de Governança Corporativa e Gestão de Riscos não como algo espontâneo, mas sim como um movimento decorrente do desenvolvimento de modelos, normativos e legislações específicas (SARENS *et al.*, 2010).

Recentemente, foram exaradas Instruções Normativas (INs) e Decretos federais que dispõem normas acerca de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos no âmbito do Poder Executivo federal, bem como sobre o estabelecimento de políticas que contemplem a governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Das normativas mencionadas, cabe destaque à IN nº 01 de 2016, emitida de forma conjunta pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Controladoria-Geral da União (BRASIL, 2016) e

o Decreto nº 9.203/2017, que dispõe sobre a política de Governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional (BRASIL, 2017). Ambas as normativas citadas fundamentam o entendimento da real necessidade de fortalecimento da Governança, Gestão de Riscos, e Controles Internos na administração pública, reforçando conceitos primordiais e relacionando-os à gestão pública.

Segundo Romzek (2000), a maioria das reformas propostas tem como objetivo mudar a cultura e o contexto da maneira com que agentes públicos realizam seus deveres, visando aumentar a eficiência do governo, sua eficácia e a responsabilidade com a coisa pública. A autora complementa que, embora seja favorável à eficiência, é senso comum que reformas no setor público representam, geralmente, desafios substanciais, e não menos importante, afetam a responsabilidade do gestor público. Ávila (2014) discorre sobre a complexidade e a volatilidade da gestão pública, demandada a constantemente evoluir em sua metodologia de administração de recursos públicos, sem haver possibilidade, muitas vezes, de traçar uma previsão de eventos, da necessidade de tomada de decisões, das interferências de caráter político e legal, entre outros aspectos.

A Gestão de Riscos permite identificar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, para fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização. Ela possibilita que os responsáveis pela tomada de decisão tenham acesso a informações apropriadas e suficientes quanto aos riscos que a instituição está exposta, aumentando a probabilidade de alcance dos objetivos, reduzindo os riscos, agregando valor à organização por meio da melhoria dos processos de tomada de decisão e do tratamento adequado dos riscos (BRASIL, 2016).

A demanda social junto aos governantes pela racionalização dos gastos públicos, equilíbrio fiscal, estabilidade, investimentos em infraestrutura, saúde, educação, mobilidade urbana, habitação e segurança é crescente e a boa Governança de organizações públicas pode contribuir para o atingimento dos objetivos dos clientes da gestão pública (TCU, 2014a). Nessa toada, o Decreto 9.203 (BRASIL, 2017, p.1) classifica a Governança Pública como o “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”.

A escolha da estratégia de controle dependerá do nível de exposição a riscos previamente estabelecido pela organização em confronto com a avaliação que se fez destes risco (BRASIL, 2016), sendo o estabelecimento do controle interno um processo integrado e

dinâmico, assim como a Gestão de Riscos, que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização (INTOSAI, 2004).

No caso das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), todavia, segundo Silva (2015), soma-se à relevância da Gestão de Riscos, o fato de que o Tribunal de Contas da União tem exarado recomendações e determinações acerca da adoção de uma abordagem de gestão e, conseqüentemente, de controles e auditoria, baseados em risco. As recomendações do TCU, por serem decorrentes de fiscalizações de natureza operacional, têm como objetivo definir padrões de desempenho e avaliar os resultados da gestão à luz de parâmetros de eficiência, eficácia e economicidade e, respeitadas as normas legais, situam-se no campo da discricionariedade. Já determinações, em virtude de se tratarem de resultados de fiscalizações que têm como parâmetro a lei e os regulamentos, dão ao TCU elementos para julgar, e, inclusive, para aplicar sanções aos gestores, em caso de infringência das determinações (TCU, 2020).

Isto posto, no caso das IFES, não apenas o movimento de adoção de boas práticas de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, trata-se de medida decorrente de manifestação oriunda de fiscalização de órgãos de Controle, mas também demonstra ser uma vantagem competitiva, sobretudo quanto à administração de recursos escassos, manutenção (e melhoria) da qualidade dos serviços e geração de valor e, até mesmo, a possibilidade de obtenção de recursos em fontes complementares (receita própria).

1.2 PROBLEMA

A necessidade de adesão às novas práticas de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos gera incerteza quanto à relação entre a estrutura de controles oriundos desta reestruturação e a flexibilidade requerida para a perspectiva estratégica. Arnold *et al.* (2011) discorrem acerca de estudos que denotam que os sistemas de Controles Internos estratégicos bem estruturados podem ser considerados ferramentas vitais de informação para a tomada de decisões.

A Gestão de Riscos, por sua vez, auxilia a administração a selecionar uma estratégia que alinha a criação de valor com o apetite de risco da entidade e com relação aos seus recursos, para gerenciar riscos com maior consistência ao longo do tempo. Assim, a “Gestão de Riscos dentro do apetite de risco aumenta a capacidade de uma organização de criar, preservar e obter valor” (COSO, 2017, p.9).

Conforme o TCU (2013), a Gestão de Riscos em uma organização ocorre em duas esferas: uma de efeitos imediatos e outra de efeitos mediatos. Segundo aquela Corte de Contas (2013, p.14)

Na esfera dos efeitos imediatos, denominada Eficácia da Gestão de Riscos, estão os efeitos das práticas de gestão de riscos observados na qualidade do processo decisório, na coordenação entre unidades organizacionais, no gerenciamento de riscos com parceiros, no aperfeiçoamento de planos e políticas organizacionais, na comunicação sobre riscos com partes interessadas e no envolvimento dos servidores com avaliação e controle de riscos.

Os efeitos ditos mediatos são aqueles que se caracterizam como resultados organizacionais e que surgem a partir da presença dos efeitos imediatos. Em outras palavras, somente com a eficácia da gestão de riscos pode-se chegar a melhorar resultados organizacionais, tais como eficiência das operações, governança, qualidade de bens e serviços e cumprimento de leis e normas.

No âmbito das IFES, a adoção da Gestão de Riscos pode trazer diversos benefícios, tais como a criação de um banco de dados de eventos adversos que podem influenciar no atingimento dos objetivos estratégicos, a visualização dos riscos que requerem maior atenção da Gestão e o fortalecimento da Governança (SILVA, 2015). No setor público, de um modo geral, o ERM ajuda a aumentar a eficácia dos controles e, conseqüentemente, da auditoria interna, ao mesmo tempo que a Auditoria também fornece segurança para o processo de gerenciamento de riscos (ODOYO, 2014).

Consoante Sousa *et al.* (2018), o ímpeto de antecipar-se à ocorrência de fatores adversos, evitando-os e preparando a instituição para oportunidades aplica-se às Instituições Universitárias, sobretudo em virtude da insegurança, o medo, as incertezas atreladas a sua operação, em vista da possibilidade de mudanças repentinas, sejam por determinações legais, nacionais ou regionais.

Gomes (2017) percebeu, em seu estudo sobre a implementação de Gestão de Riscos em uma IFES, a existência de limitações à conformidade quando da implementação do ERM em virtude da inobservância da aplicação de componentes essenciais, tais como a análise do ambiente interno e identificação de objetos, prioritários e indispensáveis à adequação da implantação dos demais. Por fim, o autor concluiu que “a conformidade do sistema de Controle Interno das IFES depende de estruturas e de práticas, em que a concepção de conformidade ultrapasse os limites de mera adequação a normas, leis e regulamentos” (GOMES, 2017, p.118).

Além das limitações decorrentes do contexto das IFES, bem como com relação à inobservância de passos prévios vitais para a implementação de um modelo de Gestão de Riscos, Araújo (2020, p. 180) adiciona que “a falta de capacitação de servidores ainda

constitui um fator limitante para o sucesso da Gestão de Riscos, bem como a falta de engajamento”. Portanto, dadas as dificuldades intrínsecas da adoção de um modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, agravada pelas particularidades oriundas do setor público, sobretudo de Instituições de Ensino, questiona-se: **como os Controles Internos estratégicos podem auxiliar na avaliação da implementação de um modelo de Gestão de Riscos em uma Instituição Federal de Ensino?**

1.3 TEMA

O presente trabalho científico se propõe a estudar a implantação de um modelo de Gestão de Riscos em andamento em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) e, de acordo com os riscos identificados e priorizados, discutir formas de implementação e mensuração da efetividade dos Controles Internos, quando houver, e a utilização do resultado deste modelo como forma de suporte à Gestão.

1.4 OBJETIVOS

O presente estudo possui um objetivo geral e três objetivos específicos, conforme seguem.

1.4.1 Objetivo Geral

Como objetivo geral, esta pesquisa propõe verificar como a utilização de Controles Internos podem auxiliar na implantação de um modelo de Gestão de Riscos Estratégicos em uma Instituição Federal de Ensino.

1.4.2 Objetivos Específicos

No que tange aos objetivos específicos, a presente pesquisa visa:

- I. examinar a forma de levantamento dos riscos estratégicos durante a adoção de um modelo de Gestão de Riscos na IFES estudada;

- II. examinar a metodologia de priorização dos riscos estratégicos definidos pela IFES estudada; e
- III. verificar a existência e efetividade de Controles Internos na IFES estudada.

1.5 JUSTIFICATIVA

Historicamente, a fragilidade com a qual um determinado sistema opera ou, até mesmo, a ocorrência de escândalos envolvendo temas aliados à Governança e Gestão gera a necessidade de monitoramento pelos órgãos responsáveis pelo controle, preservando-se o valor das instituições e o objetivo ao qual elas se propõem. Beasley *et al.* (2005) afirmam que o conceito de Gestão de Riscos decorre da necessidade de que o gestor (e seus conselhos) tenha conhecimento acerca do portfólio de riscos da instituição e de seus processos e que este conhecimento possibilite que o gestor responda aos riscos identificados.

A necessidade da identificação, mensuração e tratamento dos riscos levando em conta não apenas razões econômicas, mas também as obrigações, compromissos e expectativas das partes relacionadas quando da implementação do modelo de Gestão de Riscos (COSO, 2018) faz com que seja vital que os gestores encarem o ERM como um meio para alcançar seus objetivos, não como o fim do processo da Gestão de Risco (SILVA, 2015).

Os riscos estão sempre presentes e em constante mudança, o que pode tornar a manutenção do atingimento dos objetivos organizacionais muito difícil, sejam tais eventos classificados como riscos estratégicos ou, até mesmo questão de sobrevivência, fazendo com que o ERM sirva como uma ferramenta de adaptação, sobrevivência e prosperidade (COSO, 2017).

O entendimento da necessidade do desenvolvimento de um modelo robusto de Governança e Gestão de Riscos, o fomento à criação de um ambiente de Controle Interno adequado, e o entendimento da relação de interdependência e complementariedade da Governança e Gestão de Riscos com Controles Internos pode promover francas melhorias organizacionais e demonstram um grande significado na promoção das práticas de gestão (WU, 2013). Atualmente, é impossível conceber a ideia da gestão sem o adequado gerenciamento de riscos. A Gestão de Riscos bem executada permite operações mais seguras, proteção financeira e, principalmente, a melhoria dos seus serviços, aumentando os níveis de reputação e de confiança (RUZIC-DIMITRIJEVIC; DAKIC, 2014).

Kuipers (2019) discorre que as organizações mantêm, em geral, uma postura reativa com relação aos riscos, motivada pela perspectiva da contingência, que preconiza a avaliação dos acontecimentos passados, de suas implicações e posterior definição de formas de gerenciamento de crises. Entretanto, ainda que o gerenciamento de crises evolua de forma separada do gerenciamento estratégico, é possível integração entre ambos (PREBLE, 1997). É importante garantir que as suas partes relacionadas sejam consideradas durante o processo decisório, visando balancear as forças dos diversos grupos de interesse, reduzindo os riscos que possam impactar o atingimento dos objetivos (TCU, 2014b).

Para isso, é de vital importância que os Conselhos ou Comitês possuam entendimento de como a integração da Gestão de Riscos pode gerar valor para a instituição, que os papéis sejam adequadamente definidos (quem identifica os riscos, quem gerencia os riscos e quem fiscaliza). Para que as decisões baseadas em riscos sejam potencializadas, faz-se necessária a adoção de medidas, tais como a delegação estratégica de responsabilidades, determinação de rotinas robustas de revisão e através do entendimento que a própria implementação de um modelo pode gerar novos riscos para a organização (COSO, 2017).

No entanto, para que a estratégia de definição de um modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos (e sua implementação) seja adequadamente difundida na organização, é vital que a Gestão promova as novas ideias e demonstre os benefícios na adoção de boas práticas (MEIDELL; KAARBØE, 2017).

Assim, em linha com Nocco (2006), o presente estudo encontra justificativa na necessidade de que, para que a Gestão de Riscos cumpra seus objetivos e gere valor para a instituição, é necessário que esta seja efetiva. Para avaliação de sua efetividade, cumpre analisar como a organização responde a estes riscos, os controla e os acompanha.

1.6 DELIMITAÇÕES DE PESQUISA

A presente dissertação não possui como objetivo a proposição de uma criação de Controles Internos tático-operacionais, relacionados à Governança e Gestão de Riscos no âmbito dos processos de nível tático e operacionais da IFES, limitando-se, apenas, aos Riscos estratégicos, ou seja, aqueles que impactariam os objetivos estratégicos dos macroprocessos da instituição.

O trabalho, apesar de utilizar-se de conceitos de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos aplicados ao setor privado, além de conceitos relacionados à avaliação de

indicadores e avaliação de desenho, implementação e efetividade de Controles Internos com base em normas de auditoria de controles internos diversos, não tem como escopo aplicar diretamente conceitos que tangem a iniciativa privada.

Em virtude de que a implementação do modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos da IFES estudada permanece em andamento, o presente trabalho possui a limitação decorrente da possibilidade da aplicação do estudo apenas parcialmente. Adicionalmente, por ser relacionado a uma Instituição de Ensino ampla, plural, com unidades pulverizadas, fica inviabilizada a generalização dos resultados encontrados.

Em que pese se tratar de pesquisa qualitativa, esta não possui o caráter de validação dos aspectos quantitativos oriundas da priorização de riscos estratégicos.

Ademais, embora aborde brevemente temas relacionados a tratamento de crise e a relação entre gerenciamento de riscos e gerenciamento de crise, esta pesquisa não se caracteriza pela definição de modelos, análises genéricas ou específicas acerca do estabelecimento de Comitês de Crise por parte da IFES estudada, tampouco de guias por eles emitidos.

Desta forma, por ter como objetivo a utilização de priorização de riscos como uma forma incipiente de propor a definição de Controles Internos e de avaliar sua efetividade no ambiente público, limita-se ao próprio contexto de aplicação: avaliar a forma de implementação de um modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, a identificação e priorização dos riscos estratégicos da instituição, a avaliação da existência de controles para os riscos estratégicos.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta dissertação está dividida em 5 capítulos. O capítulo 1, Introdução, apresentou o contexto da pesquisa, bem como seus objetivos, justificativas e delimitações. O capítulo 2 apresenta a Fundamentação Teórica do estudo, destacando os conceitos de governança e governança pública, riscos, incertezas, contextualização da evolução dos normativos referentes ao assunto, respostas aos riscos e, por fim, controles internos e *accountability*.

O capítulo 3 apresenta a Metodologia, sendo ela dividida em metodologia de pesquisa e metodologia do trabalho. Naquele capítulo, buscou-se, não apenas retratar as formas de pesquisa utilizadas durante a elaboração deste trabalho, mas, sobretudo, a metodologia utilizada para atendimento aos objetivos desta pesquisa.

Já no capítulo 4, são apresentados os resultados e discussões decorrentes da aplicação do método, demonstrando as constatações em cada uma das fases deste trabalho e, finalmente, o capítulo 5 apresenta as Considerações Finais do estudo, destacando os principais resultados e sugerindo possíveis estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Mercados imperfeitos, especialmente de acordo com as definições de Modigliani e Miller (1958) em seu trabalho intitulado *'The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment'*, são balizados pelas adversidades plurais às quais as organizações são expostas diariamente. Não obstante, os autores propõem que riscos não existiriam, não fossem as imperfeições do mercado e das obrigações e condições de operação das mais diversas organizações. As adversidades inferidas pelos autores são oriundas das mais diversas fontes: legislação, tributação, dificuldade de financiamento, entre outras.

O ambiente no qual se inserem as autarquias federais pode ser considerado altamente sensível – seja pela limitação quanto à obtenção de recursos e na administração de verba, seja em virtude da necessidade de adaptação às exigências legais (VIEIRA E VIEIRA, 2003).

A seguir, será apresentada uma revisão de literatura que visa contemplar conceitos gerais de Gestão de Risco Corporativos ou Organizacionais (também conhecido como *Enterprise Risk Management – ERM*), a sua aplicação ao setor público e o cenário normativo atual. Adicionalmente, serão abordadas as formas de identificação e priorização de riscos, desenvolvimento de Controles Internos como forma de responder aos riscos, visando preservar e agregar valor, eficiência e eficácia para o gestor público.

2.1 GOVERNANÇA

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2016) define o termo como sendo o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas. A este conceito, adiciona-se o envolvimento dos relacionamentos entre sociedade, alta administração, servidores ou colaboradores e órgãos de controle (TCU, 2014b).

Para o Tribunal de Contas da União (TCU), o sistema de Governança Pública refere-se à “maneira como os diversos atores se organizam, interagem e procedem para obter boa governança” (TCU, 2014b, p.27). Engloba as instâncias internas e externas de governança, fluxo de informações, processos de trabalho e atividades relacionadas a avaliação, direcionamento e monitoramento da organização (TCU, 2014b). A Figura 1 apresenta o sistema de governança em órgãos da Administração Pública.



Figura 1 — Sistema de Governança em órgãos da Administração Pública

Fonte: TCU (2014b).

Já a Governança no setor público compreende os mecanismos de liderança, estratégia e controle utilizados na avaliação, direcionamento e monitoramento da gestão, buscando a correta utilização de recursos públicos e a adequada prestação de serviços ao cidadão (TCU, 2014a). Quando da implementação de boas práticas de governança, é necessária a avaliação do ambiente e a conversão de princípios tácitos em recomendações explícitas, de acordo com os interesses e o alinhamento estratégico, com vistas a otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão, sua longevidade e o bem comum (IBGC, 2016).

Conforme o TCU (2014b), existem quatro níveis de análise para avaliação dos mecanismos de Governança e de sua execução satisfatória, a saber: os mecanismos de governança, os componentes, as práticas e os itens de controle.

Por mecanismos, entende-se a necessidade de adoção de práticas específicas de liderança (práticas que asseguram a existência de condições mínimas para a boa governança),

estratégia (forma como o projeto de governança será conduzido) e controle (forma com que os riscos de implementação de um modelo de governança serão avaliados e como a própria implementação será monitorada).

Por definição daquela Corte de Contas, cada mecanismo possui componentes próprios, práticas específicas de acordo com a sua definição e, conseqüentemente, itens de controle. O Quadro 1 apresenta uma adaptação do esquema elaborado pelo TCU para demonstrar os componentes e práticas esperadas para cada mecanismo de governança.

Cada vez mais, ligado ao conceito de Governança e Controle Interno, surge o conceito de risco (SPIRA; PAGE, 2003) existindo, inclusive, evidências de uma relação entre boas práticas e padrões de Governança e Gestão de Riscos e a existência de Controles Internos adequados (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

2.2 RISCOS, INCERTEZA E GESTÃO DE RISCOS

Riscos fazem parte de todo esforço humano e todos estão expostos a vários níveis diferentes de riscos (DAMODARAN, 2008). De acordo com o autor, a lógica da afirmação “*there ain't no such thing as a free lunch*” (ou, em tradução livre, não existe almoço grátis), popularizada pelo economista estadunidense Milton Friedman, possui uma extensão lógica, na qual fica evidenciada a ligação entre risco e retorno. Nesta compreensão, o risco está atrelado à tomada de decisão e, para que uma decisão de gestão agregue valor a uma organização, seus riscos devem ser conhecidos, analisados, suas conseqüências avaliadas e, se aplicável, uma resposta deverá ser definida.

De acordo com a Organização Internacional de Normalização (ISO) em seu documento ‘*ISO/IEC Guide 73 Risk Management - Vocabulary - Guidelines for use in standards*’, o risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos, oriundo de um desvio do curso esperado de um acontecimento, podendo este ser positivo ou negativo. Ainda segundo o ISO *Guide*, os objetivos podem ter diferentes aspectos (financeiros, de saúde e segurança e ambientais, por exemplo), podendo ser aplicados em diferentes níveis (estratégico, organizacional, projeto, produto e processo), possuindo uma probabilidade, ou seja, uma chance de algo acontecer (ABNT, 2018).

Mecanismo	Código	Componente	Breve descrição do componente	Práticas relacionadas
Liderança	L1	Pessoas e competências	Os resultados de qualquer organização dependem fundamentalmente das pessoas que nela trabalham e nas competências necessárias para tais profissionais. Para isso, as boas práticas preconizam que os membros da alta administração devem ter as competências necessárias para o exercício do cargo.	L1.1 - Estabelecer e dar transparência ao processo de seleção de membros de conselho de administração ou equivalente e da alta administração. L1.2 - Assegurar a adequada capacitação dos membros da alta administração. L1.3 - Estabelecer sistema de avaliação de desempenho de membros da alta administração. L1.4 - Garantir que o conjunto de benefícios, caso exista, de membros de conselho de administração ou equivalente e da alta administração seja transparente e adequado para atrair bons profissionais e estimulá-los a se manterem focados nos resultados organizacionais.
	L2	Princípios e comportamentos	As organizações devem contar, em seu quadro, com pessoas que possuam as competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) necessárias e que demonstrem elevados padrões de conduta ética.	L2.1 - Adotar código de ética e conduta que defina padrões de comportamento dos membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração. L2.2 - Estabelecer mecanismos de controle para evitar que preconceitos, vieses ou conflitos de interesse influenciem as decisões e as ações de membros do conselho de administração ou equivalente e da alta administração. L2.3 - Estabelecer mecanismos para garantir que a alta administração atue de acordo com padrões de comportamento baseados nos valores e princípios constitucionais, legais e organizacionais e no código de ética e conduta adotado.
	L3	Liderança organizacional	A alta administração é responsável pela definição e avaliação dos controles internos que mitigarão o risco de mau uso do poder delegado, sendo a auditoria interna uma estrutura de apoio comumente utilizada para esse fim.	L3.1 - Avaliar, direcionar e monitorar a gestão da organização, especialmente quanto ao alcance de metas organizacionais. L3.2 - Responsabilizar-se pelo estabelecimento de políticas e diretrizes para a gestão da organização e pelo alcance dos resultados previstos. L3.3 - Assegurar, por meio de política de delegação e reserva de poderes, a capacidade das instâncias internas de governança de avaliar, direcionar e monitorar a organização. L3.4 - Responsabilizar-se pela gestão de riscos e controle interno. L3.5 - Avaliar os resultados das atividades de controle e dos trabalhos de auditoria e, se necessário, determinar que sejam adotadas providências.
	L4	Sistema de governança	Sistema de governança refere-se ao modo como os diversos atores se organizam, interagem e procedem para obter boa governança.	L4.1 - Estabelecer as instâncias internas de governança da organização. L4.2 - Garantir o balanceamento de poder e a segregação de funções críticas. L4.3 - Estabelecer o sistema de governança da organização e divulgá-lo para as partes interessadas.

Mecanismo	Código	Componente	Breve descrição do componente	Práticas relacionadas
Estratégia	E1	Relacionamento com partes interessadas	O modelo de governança das Instituições deverá propiciar o equilíbrio entre as legítimas expectativas das diferentes partes interessadas, a responsabilidade e discricionariedade dos dirigentes e gestores e a necessidade de prestar contas.	E1.1 - Estabelecer e divulgar canais de comunicação com as diferentes partes interessadas e assegurar sua efetividade, consideradas as características e possibilidades de acesso de cada público-alvo. E1.2 - Promover a participação social, com envolvimento dos usuários, da sociedade e das demais partes interessadas na governança da organização. E1.3 - Estabelecer relação objetiva e profissional com a mídia, com outras organizações e com auditores. E1.4 - Assegurar que decisões, estratégias, políticas, programas, planos, ações, serviços e produtos de responsabilidade da organização atendam ao maior número possível de partes interessadas, de modo balanceado, sem permitir a predominância dos interesses de pessoas ou grupos.
	E2	Estratégia organizacional	É importante que as Instituições tracem claramente seus objetivos, suas estratégias de atuação e formas de adotar ferramentas capazes de orientar as ações de melhoria necessárias para a implementação de um modelo de governança pública.	E2.1 - Estabelecer modelo de gestão da estratégia que considere aspectos como transparência e envolvimento das partes interessadas. E2.2 - Estabelecer a estratégia da organização. E2.3 - Monitorar e avaliar a execução da estratégia, os principais indicadores e o desempenho da organização.
	E3	Alinhamento transorganizacional	O setor público precisa ser capaz de coordenar múltiplos atores políticos, administrativos, econômicos e sociais. Nesse sentido, é importante manter a coerência e o alinhamento de estratégias e objetivos entre as organizações envolvidas.	Prática E3.1 - Estabelecer mecanismos de atuação conjunta com vistas a formulação, implementação, monitoramento e avaliação de políticas transversais e descentralizadas.
Controle	C1	Gestão de riscos e controle interno	O desafio da governança nas organizações do setor público é determinar quanto risco aceitar na busca do melhor valor para os cidadãos e demais partes interessadas, o que significa prestar serviço de interesse público da melhor maneira possível (INTOSAI, 2007). O instrumento de governança para lidar com esse desafio é a gestão de riscos.	Prática C1.1 - Estabelecer sistema de gestão de riscos e controle interno. Prática C1.2 - Monitorar e avaliar o sistema de gestão de riscos e controle interno, a fim de assegurar que seja eficaz e contribua para a melhoria do desempenho organizacional.
	C2	Auditoria interna	A auditoria interna existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores.	Prática C2.1 - Estabelecer a função de auditoria interna. Prática C2.2 - Prover condições para que a auditoria interna seja independente e proficiente.

Mecanismo	Código	Componente	Breve descrição do componente	Práticas relacionadas
			Trata-se de uma atividade independente e objetiva de avaliação (<i>assurance</i>) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.	Prática C2.3 - Assegurar que a auditoria interna adicione valor à organização.
	C3	<i>Accountability</i> e transparência	Os membros da alta administração e dos conselhos de administração ou equivalente são os responsáveis por prestar contas de sua atuação e devem assumir, integralmente, as consequências de seus atos e omissões (IBGC, 2009).	Prática C3.1 - Dar transparência da organização às partes interessadas, admitindo-se o sigilo, como exceção, nos termos da lei. Prática C3.2 - Prestar contas da implementação e dos resultados dos sistemas de governança e de gestão, de acordo com a legislação vigente e com o princípio de <i>accountability</i> . Prática C3.3 - Avaliar a imagem da organização e a satisfação das partes interessadas com seus serviços e produtos. Prática C3.4 - Garantir que sejam apurados, de ofício, indícios de irregularidades, promovendo a responsabilização em caso de comprovação.

Quadro 1 — Componentes dos mecanismos de governança

Fonte: adaptado de TCU (2014).

Knight (1921) entende que o risco se trata de algo probabilístico e mensurável, assim, diferenciando-o da incerteza que, segundo o autor, não poderia ser quantificada. Na mesma obra, o autor discorre sobre a noção de risco ou incerteza e as ambiguidades oriundas destes termos. Para ele, o termo ‘risco’, usado frouxamente na fala cotidiana e na discussão econômica, realmente abrange duas coisas que, pelo menos funcionalmente em suas relações causais com os fenômenos da organização econômica, são categoricamente diferentes.

Keynes (1936) supõe que acontecimentos vindouros possuem caráter influenciador no que tange aos aspectos econômicos e financeiros, o que permite inferir que a incerteza pouco tem a ver com o risco. Nota-se a complementaridade nas conceituações de Knight e Keynes, o que guia à ideia de que a incerteza acrescenta complexidade ao processo de decisão, considerando que envolve uma gama de incertezas, com diferentes níveis de importância entre si, convergindo para suas consequências (HAMMOND *et al.*, 1999).

O TCU (TCU, 2010, p.7) conceitua risco como a “possibilidade de ocorrência de um evento que afete adversamente a realização de objetivos”.

Conforme o COSO (2017), o termo ‘riscos’ refere-se a um ou mais eventos que podem afetar o alcance dos objetivos. Já por ‘risco’ (singular) considera-se todos os eventos potenciais que coletivamente podem afetar o alcance dos objetivos (COSO, 2017). A ideia de que a pluralidade do termo não apenas se aplica à sua ocorrência, mas pode ser considerada como sendo uma forma de abordagem destes eventos.

O PMBoK (PMI, 2014) conceitua risco como se tratando de evento ou condição incerta que, ocorrendo, causaria efeito positivo ou negativo sobre pelo menos um objetivo do projeto. Adicionalmente, menciona-se que a identificação dos riscos deve abranger tanto os riscos internos (fatores que a equipe do projeto pode controlar ou influenciar), quanto os externos (além do controle ou influência da equipe, tais como mudanças no mercado ou ação governamental).

É possível perceber, através dos conceitos pesquisados, que os riscos estão frequentemente ligados a um ambiente dinâmico. Trata-se de um evento, que poderá ser positivo ou negativo, que terá uma probabilidade, que possuirá uma ou mais causas e que trará consequências em um ou mais níveis de impacto. Observa-se, ainda, que os autores denotam que riscos são eventos com probabilidade de ocorrência e impacto mensuráveis, para os quais é possível avaliar com que grau estes afetariam os objetivos organizacionais e a capacidade que uma instituição possui para gerar valor internamente e externamente.

Ao passo que os autores conceituam riscos como eventos passíveis de mensuração e avaliação das consequências de sua ocorrência, a definição de incerteza recorrentemente é

atrelada à dificuldade na projeção de sua probabilidade de ocorrência, dos impactos e das consequências de sua materialização.

Consoante Knight (1921), ‘risco’ trata-se de evento suficientemente apropriado para mensuração, sendo que, por vezes, pode se retratar o risco como uma ‘incerteza mensurável’. Conclui-se, assim, que o risco é substancialmente diferente de algo incomensurável, ou seja, de uma incerteza, que não possibilita a quantificação de sua probabilidade e ocorrência. Por conseguinte, considera-se “o termo ‘incerteza’ a casos do tipo não-quantitativo” (KNIGHT, 1921, p.19-20).

O termo incerteza não significa “distinguir o que é sabido ao certo daquilo que é apenas provável” (KEYNES, 1937, p.213-214). Ainda de acordo com o autor, o fato de que nosso conhecimento do futuro é flutuante, vago e incerto, apenas faria com que o lapso de tempo entre a tomada de decisão e as consequências advindas de tais decisões gere um ambiente de incerteza.

Desta forma, Knight e Keynes retratam o ambiente de incertezas considerando que é virtualmente impossível gerar informações suficientemente adequadas para traçar modelos de análise de comportamento, especialmente dado que as incertezas podem ser interpretadas como o acaso ou, simplesmente, algo que não é possível desenvolver conhecimento prévio e que permita traçar sua probabilidade de ocorrência de forma lógica.

Embora através das interpretações de probabilidade de Knight e Keynes seja possível inferir que ambos possuem compreensões divergentes – sendo que o primeiro trata a probabilidade como um fato natural, sendo um fator formador da realidade; já o último considera a probabilidade como sendo uma propriedade do conhecimento – ambos os autores convergem para a falta de capacidade de traçar uma probabilidade clara para a ocorrência de incertezas.

Segundo a Instrução Normativa nº 01/2016, incerteza trata-se da “incapacidade de saber com antecedência a real probabilidade ou impacto de eventos futuros” (BRASIL, 2016, p.2).

Consoante o *Framework* COSO, durante a sua operação, a estratégia e os objetivos de uma organização podem ser afetados de acordo com a possibilidade de ocorrência de eventos adversos. Já a falta de previsibilidade de um evento, se este pode ou não ocorrer e, caso ocorra, qual o impacto que tal acontecimento teria, cria incertezas para uma organização. Assim, incerteza é definida como sendo o estado de “não saber como ou se eventos podem se manifestar” (COSO, 2017, p.9).

A norma ISO 31000 (ABNT, 2018) trata risco como o efeito da incerteza nos objetivos. A mesma norma complementa que o risco é frequentemente caracterizado por referência a eventos potenciais e consequências (ou uma combinação destes), sendo frequentemente expresso em termos de uma combinação das consequências de um evento (incluindo mudanças nas circunstâncias) e da probabilidade associada de ocorrência.

Finalmente, a incerteza é conceituada como o estado, mesmo parcial, de deficiência de informação relacionada a entendimento ou conhecimento de um evento, sua consequência ou probabilidade de ocorrência (ABNT, 2018).

Milliken (1987) considera que a incerteza é um conceito central da teoria organizacional. A autora tece impressões sobre a incerteza ser oriunda da incapacidade de previsão de sua ocorrência e, finalmente, considera que a incerteza reside no ambiente externo à organização. Nesta linha, o estudo de Regan (2012) retrata, em resumo, que à medida que os executivos adaptam a organização ao seu ambiente, eles podem experimentar diferentes tipos de incerteza. Tais abordagens, conforme o autor, requerem conhecimento acerca do tipo de incerteza com a qual o gestor lida, pois, diferentes fontes de incerteza criam demandas de processamento de informações diferentes.

O nível de confiança associado a cada tipo de incerteza pode variar de acordo com a natureza do evento, especialmente através de uma abordagem analítica para a tomada de decisões estratégicas – o que conforme a pesquisa de Regan (2012) pode atribuir maior confiança no processo de identificação e compreensão de mudanças significativas no ambiente externo.

Verifica-se, ao contemplar os conceitos estudados, que a definição de incerteza converge para uma ideia de um evento do qual não sabe ao certo as causas, e para o qual não há base científica avaliar a sua probabilidade, impacto e consequências. Por fim, até mesmo as incertezas podem ser compreendidas como fatores atrelados ao ambiente no qual as organizações estão inseridas e, de forma a compreender cada ambiente de forma individual, ser avaliados e considerados na tomada de decisão.

O termo Gestão de Riscos Corporativos (GRC) ou *Enterprise Risk Management* (ERM) é definido como “a cultura, os recursos e as práticas, integrados ao estabelecimento de estratégias e ao desempenho, que as organizações confiam para gerenciar riscos na criação, preservação e obtenção de valor” (COSO, 2017, p.109).

Ainda conforme o *Framework* COSO de 2017, em uma análise mais aprofundada desta definição, é retratado o foco no gerenciamento de riscos, enfatizando a necessidade de reconhecimento da cultura organizacional, o desenvolvimento de capacidades, aplicação de

práticas, integração com as definições de estratégia e desempenho da organização e o gerenciamento dos riscos focado nesta estratégia e nos objetivos organizacionais, diretamente ligados à agregação de valor para a organização.

Em linha com o foco no modelo de gestão proposto pelo COSO, a Figura 2 representa a metodologia e ilustra os componentes relacionados ao gerenciamento de riscos corporativos e a sua interação com a missão, a visão e os valores fundamentais da entidade.



Figura 2 — Componentes do ERM

Fonte: Adaptado de COSO (2017)

Quando o gerenciamento de riscos corporativos é integrado ao desenvolvimento de estratégias, à formulação de objetivos de negócios e à implementação e ao desempenho, ele pode aumentar o valor de uma organização. Consoante a metodologia, “o gerenciamento de riscos corporativos não é estático e está integrado no desenvolvimento de estratégias, na formulação de objetivos de negócios e na implementação desses objetivos através da tomada de decisões no dia-a-dia” (COSO, 2017, p.21).

Gestão de risco trata-se de um processo central da gestão estratégica de qualquer organização, no qual as organizações abordam metodologicamente os riscos associados às suas atividades. A versão da norma exarada em 2018 estabelece que Gestão de Riscos é o conjunto de atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere a riscos (ABNT, 2018). Deve ser abordada proporcionalmente ao nível de risco da organização, alinhado com outras atividades corporativas, abrangente em seu escopo e incorporado com atividades rotineiras. Tal abordagem deve ser realizada de maneira

dinâmica, permitindo adaptações conforme as necessidades, em virtude de potenciais mudanças de circunstâncias e possui como objetivo principal alcançar o máximo valor sustentável de todas as atividades da organização.

O gerenciamento de riscos de uma organização é uma ferramenta valiosa para o aumento nas perspectivas de uma instituição, minimizando resultados negativos e maximizando as oportunidades (OJO, 2019).

A norma AS/NZS 4360 (2004) exprime que a gestão ou gerenciamento de riscos consiste na cultura, processos e estruturas que são direcionados para a realização de oportunidades em potencial, enquanto gerencia efeitos adversos. Já no que tange ao processo de gerenciamento de risco, a mesma norma entende o termo como sendo a aplicação sistemática de políticas de gestão, procedimentos e práticas para as tarefas de comunicação, estabelecendo o contexto, identificando, analisando, avaliando, tratando, monitorando e revendo o risco. A Figura 3 destaca o processo detalhado de Gestão de Riscos sob a óptica da norma AS/NZS 4360 (2004).

Segundo o modelo AS/NZS 4360 (2004), bem como de acordo com modelos que abordam a Gestão de Riscos integrada (PMI, 2014; COSO, 2017; ISO, 2018), o processo de Gestão de Riscos Integrada é composto por diversas etapas ou componentes. O Quadro 2 demonstra o comparativo as etapas de cara um dos modelos mencionados.

AS/NZS (2004)	PMI (2014)	COSO (2017)	ABNT (2018)
Comunicar e consultar	Planejar o Gerenciamento dos Riscos	Governança e Cultura	Comunicação e consulta
Estabelecimento do contexto	Identificação de Riscos	Estratégia e estabelecimento de objetivos	Escopo, contexto e critério
Identificação de Riscos	Análise Qualitativa de Riscos	Desempenho	Identificação de Risco
Análise de Riscos	Análise Quantitativa de Riscos	Revisar e reformular	Análise de riscos
Avaliação de Riscos	Planejamento de Resposta de Risco	Informação, Comunicação e Reporte	Tratamento de riscos
Tratamento dos Riscos	Monitoramento e Controle de Riscos		Registro e relato
Monitorar e Revisar			Monitoramento e análise crítica

Quadro 2 — Etapas da Gestão de Riscos

Fonte: elaborado pela autora (2020).

Via de regra, o processo de Gestão de Riscos envolve a aplicação de políticas e procedimentos de adaptação de contexto, a definição da forma de execução dos passos do processo de implementação, ajustadas à realidade organizacional, sendo conveniente que os passos envolvam, em algum nível, a gestão (ISO, 2018).

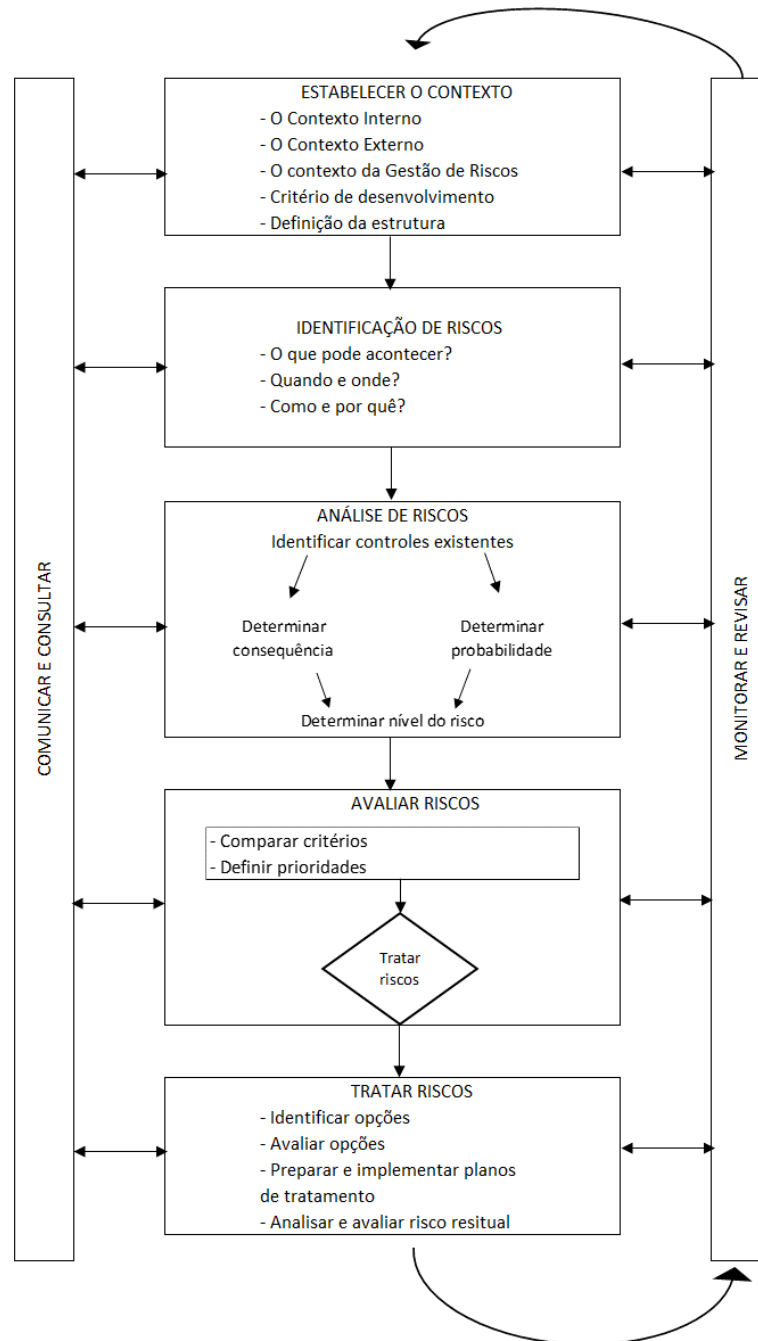


Figura 3 — Processo detalhado de Gestão de Riscos

Fonte: adaptado de AS/NZS 4360 (2004).

Uma iniciativa de Gestão de Riscos bem-sucedida deve ser proporcional ao nível de risco na organização, alinhado com outras atividades corporativas, abrangente em seu escopo, incorporado em atividades rotineiras e dinâmico, respondendo às mudanças nas

circunstâncias. Tais fatores podem representar desafios em relação à forma com que uma organização busca atingir seus objetivos. Diferentemente da Gestão de Riscos tradicional, na qual as categorias de riscos são separadas em silos, o ERM permite que as organizações gerenciem uma ampla gama de riscos de forma integrada e em toda a empresa (HOYT; LIEBENBERG, 2015).

Portanto, é necessário o estabelecimento de um planejamento detalhado para implementação de um modelo de Gestão de Riscos (independentemente do *framework* adotado), que vise garantir que as mudanças organizacionais necessárias sejam adotadas, bem como que os recursos necessários para tais alterações sejam adequadamente disponibilizados (ISO, 2015).

A literatura apresenta estudos que permitem considerar que uma correta Gestão de Riscos pode contribuir para melhorias no desempenho organizacional, considerando que perdas (financeiras ou não) podem ser evitadas. Adicionalmente, é possível considerar que a Gestão de Riscos contribuiria para a tomada de decisões (FARRELL; GALLAGHER, 2014; BONHERT *et al.*, 2017).

Organizações que logram êxito durante a adoção do ERM podem apresentar vantagens sobre as organizações que realizam a gestão de riscos de forma individualizada (NOCCO; STULZ, 2006), tais como a variação positiva de valor de mercado, constatação de fluxo de caixa positivo, redução de custos, entre outros efeitos (BEASLEY; PAGACH; WARR, 2008; PAGACH; WARR, 2010).

Smithson e Simkins (2005) discorrem acerca da crença de que o ERM atribui valor às organizações, utilizando-se de quatro principais aspectos para suas considerações, quais sejam, os riscos relacionados ao preço financeiro *versus* o preço da ação, a ligação entre a gestão de risco de instrumentos derivativos e a redução do risco nas operações, a volatilidade do fluxo de caixa e sua relação com o valor da empresa e a possível relação entre o ERM e o valor da entidade.

Pagach e Warr (2010) propuseram, em seu estudo *The Effect of Enterprise Risk Management on Firm Performance*, que a relação entre adoção do ERM – neste caso medida através de anúncios de contratação de CROs – gerasse um efeito positivo em diversas variáveis financeiras consideradas sensíveis a convergência da organização a uma estratégia de gestão de riscos.

O valor de uma organização é determinado, predominantemente, pelas decisões que a alta administração toma – desde as decisões mais gerenciais, até as decisões operacionais, ou do dia a dia (COSO, 2017).

A definição dos critérios de risco envolve decidir, dentre outros fatores, os critérios pelos quais será decidido quando um determinado risco deverá ser tratado, ou simplesmente, quando ele deverá ser aceito ou tolerado, individualmente ou combinado com outros riscos o que se baseia, também, no apetite de uma organização ao risco (ISO, 2018).

De acordo com o Guia ISO 73:2009 (ABNT, 2009), o apetite ao risco é definido como a quantidade e/ou o tipo de riscos que uma organização está disposta a buscar ou manter, influenciando diretamente a natureza e a extensão das atividades de gerenciamento de risco em uma organização.

COSO (2017, p.110) define apetite ao risco como “os tipos e quantidade de risco, em um nível amplo, que uma organização está disposta a aceitar em busca de valor”. Tal conceito difere-se do que a mesma norma trata por ‘tolerância’, que seriam os limites de variação que a administração considera aceitável no que tange ao desempenho no alcance dos objetivos de negócios. A Figura 4 demonstra o ponto máximo em que a meta de desempenho pode ser definida como sendo o limite em que a tolerância ao risco se cruza com o apetite ao risco.

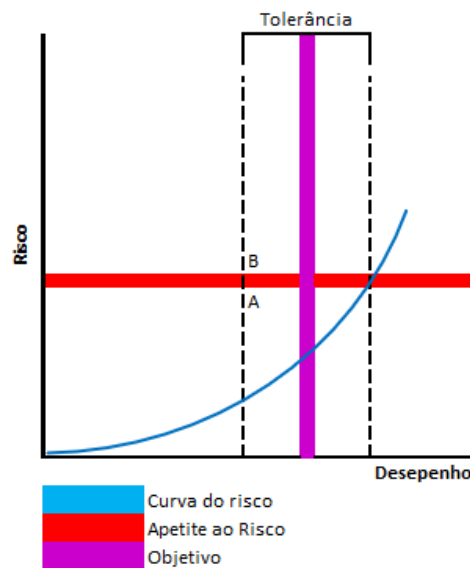


Figura 4 — Perfil de risco, apetite e tolerância

Fonte: adaptado de COSO (2017)

Nesta linha, segundo Ross *et al.* (2015), enquanto o ‘apetite ao risco’ está ligado ao nível de risco que uma organização pode aceitar na busca e realização de sua missão/valor, a ‘tolerância ao risco’ diz respeito ao nível de variabilidade na realização das metas e objetivos que uma organização está disposta a aceitar. Considerados os conceitos estudados, é possível

ver que as características mais atreladas ao apetite ao risco denotam um polo ativo da relação da gestão de riscos organizacionais, quando, por outro lado, a figura da tolerância ao risco delimita um personagem passivo, que não possui o ímpeto de arriscar para agregar valor à organização.

Em estudo aplicado no Governo Canadense, Ávila (2014) propõe o debate acerca do risco no setor público, considerando três tópicos principais: a definição do conceito de risco, a avaliação de como o gerenciamento desses eventos podem ajudar na implementação e execução de políticas públicas e a análise da viabilidade do uso dessa tecnologia de gestão no Brasil através da implantação de setores de risco em suas Controladorias. Deste estudo, compreende-se que no setor público, diferentemente do privado em que o principal objetivo é o lucro, o dever organizacional reside na prestação de um serviço, na entrega de qualidade e na boa gestão da coisa pública.

2.3 APRIMORAMENTO DAS NORMATIVAS

De acordo com Bernstein (1996), a Gestão de Riscos é conhecida pelos gestores, fazendo parte de suas rotinas desde muito antes do tema possuir a relevância de hoje em dia. Sinais de sua evolução datam do início do século XX.

Fortemente incentivada considerando a necessidade de análise de riscos financeiros, a Gestão de Riscos diversa e integrada que se encontra hoje em dia possui sua evolução mais acentuada no início da década de 1990 (SAITO *et al.*, 2006), sobretudo em vista da criação de órgãos de franca expressividade, tais como o *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* – o COSO – em 1985, bem como o estabelecimento de acordos de larga escala, tais como o acordo *International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards* ou Basileia I (1988).

A Figura 5 apresenta a evolução histórica das normativas relacionadas à Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos.

Quanto mais aderente a organização estiver às regulamentações de seu setor, mais forte estará o seu negócio e menos suscetível ficará a questionamentos externos (DELOITTE, 2017). Instruções Normativas, Decretos, Leis, e a sua convergência às normas e orientações internacionais buscam agregar boas práticas às instituições públicas, sobretudo com o foco do aumento da transparência, *accountability* e boa administração de recursos públicos e entrega de serviços à população (TCU, 2014b).

Nos tópicos seguintes será abordada a evolução das principais normativas demonstradas na Figura 5.

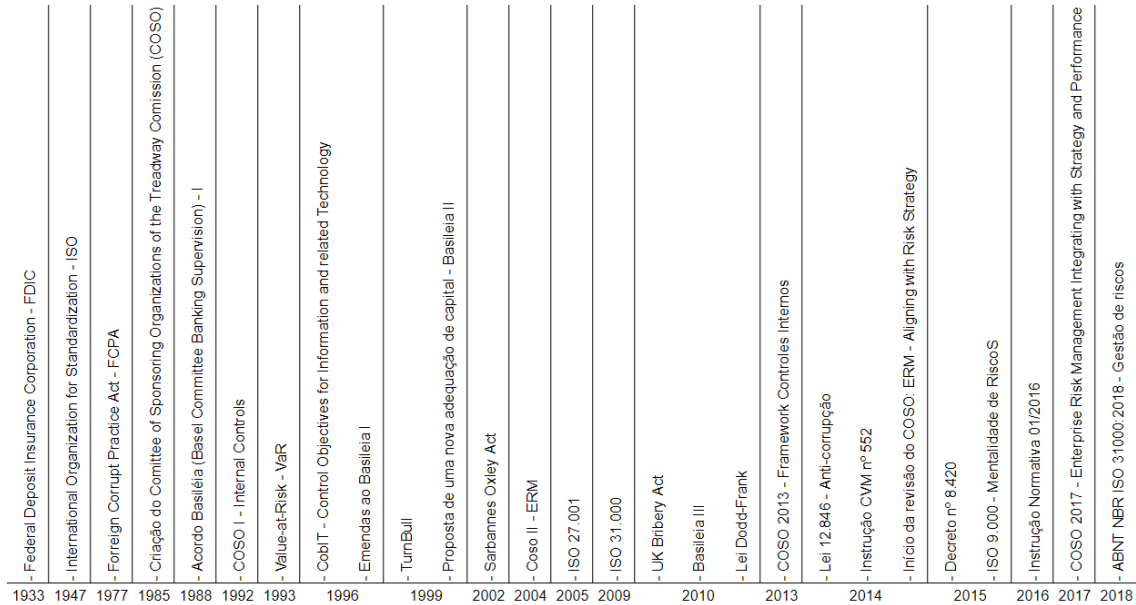


Figura 5 — Evolução da Gestão de Riscos

Fonte: adaptado de IBGC (2016)

2.3.1 *Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC, 1933)*

O *Federal Deposit Insurance Corporation* é uma agência federal constituída nos Estados Unidos da América (EUA), com vistas a atribuir garantia aos depósitos bancários, através da preservação e promoção da confiança do público no sistema financeiro do país (FDIC, 2017). O órgão foi criado objetivando garantir que depósitos inferiores a US\$ 250 mil fossem identificados, monitorados e garantidos, considerando a mitigação de riscos de dissolução e inadimplência, limitando o efeito sobre a economia caso alguma instituição financeira não possua meios de saldar sua dívida.

No Brasil, em novembro de 1995, foi instituído o Fundo Garantidor de Créditos (FGC), uma associação civil, sem fins lucrativos, que possui como objetivo principal, assim como o FDIC, contribuir para a confiança das pessoas no Sistema Financeiro Nacional, buscando agir de maneira preventiva em todo o sistema bancário e financeiro (FGC, 2017)

É garantido o valor de R\$ 250.000,00, contra a mesma instituição ou contra todas as instituições associadas do mesmo conglomerado financeiro (BACEN, 2013), limitados a R\$ 1.000.000,00 (BACEN, 2017), de forma a buscar manutenção da estabilidade do Sistema Financeiro Nacional e para a prevenção de crise bancária sistêmica.

2.3.2 *International Organization for Standardization (ISO, 1947)*

A *International Organization for Standardization* (IOS, ou popularmente citada como ‘ISO’) é uma organização internacional, não-governamental, independente, fundada com objetivo de compartilhamento e desenvolvimento de conhecimento e normativos. A ISO propõe o desenvolvimento de normas internacionais relevantes, sobre os mais diversos temas, bem como efetua o compartilhamento do conhecimento gerado através destas normativas.

Essas orientações são emitidas acerca dos mais diversos assuntos, desde saúde e segurança, gestão ambiental, responsabilidade social, políticas anti-suborno e corrupção, gestão de riscos corporativos, entre outros. No tocante ao tema da Gestão de Riscos, o documento principal de diretrizes relativas ao assunto é a norma ISO 31000, que fornece o direcionamento para a gestão de riscos, facultando às organizações a adaptação para cada tipo de setor, possibilitando a gestão de riscos de quaisquer tipos (ISO, 2009; ISO, 2018).

O Guia para implementação do modelo de Gestão de Riscos proposto pela ISO 31000 é abordado pela norma de número ISO 31004, que orienta especificamente o gerenciamento de riscos através da implementação da norma principal. A ISO 31004 aborda, de forma estruturada, a demonstração dos princípios e conceitos da norma principal, propondo as formas de aplicação dos mesmos, através de ajuda prática (ISO, 2009).

Já a norma 31010, especificamente, possui como objetivo principal refletir quais as boas práticas para seleção e utilização das técnicas para o processo de avaliação de riscos, seus conceitos. Considerando que as organizações devem possuir políticas e estratégias para definição da forma de avaliação de seus riscos, a referida norma aborda os passos necessários para estabelecimento do contexto e dos parâmetros básicos para a gestão de riscos para que, posteriormente, seja possível identificá-los, analisa-los e avalia-los, para possibilitar seu tratamento adequado, a comunicação dos resultados e o monitoramento dos riscos organizacionais (ISO, 2012).

2.3.3 *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA, 1977) e Lei Dodd-Frank (2010)*

A Lei sobre Práticas de Corrupção no Exterior dos Estados Unidos (FCPA – *Foreign Corrupt Practices Act*), em termos gerais, estabelece conduta que promove a identificação, tratamento e punição para casos de corrupção e suborno. Sua criação e aplicação busca reduzir o risco de conduta inadequada no estabelecimento de negócios, transações, lavagem

de dinheiro, entre outras condutas não condizentes com os princípios estabelecidos na legislação (SALBU, 1997).

Em 2010, como parte da Lei Dodd-Frank, foi instaurada uma política forte de proteção para denúncias acerca de conduta inapropriada, bem como no tocante a alegações de violações da FCPA. Através da legislação complementar, a figura do denunciante (ou *whistleblower*), incluindo-se estrangeiros, poderão receber recompensas monetárias com base em denúncias de suborno e/ou outras práticas de corrupção, proibidas pela FCPA.

A Lei de Reforma e Defesa do Consumidor de Dodd-Frank determina que a Comissão de Valores Mobiliários dos EUA (*Securities Exchange Commission – SEC*) pague recompensas monetárias aos denunciantes (entre dez e trinta por cento do valor total recuperado pelo governo), se estes fornecerem informações relevantes e que levem à execução bem-sucedida da FCPA (BRINK *et al.*, 2013).

Os denunciantes são elegíveis para receber um prêmio entre dez e trinta por cento do valor total recuperado pelo governo se uma ação de execução for bem-sucedida após suas divulgações. A FCPA também permite que denunciantes registrem reivindicações anonimamente, reduzindo o risco de retaliação. Além disso, as disposições anti-retaliação da Lei Dodd-Frank também fornecem proteção para funcionários que trabalham nos Estados Unidos e denunciam violações da FCPA.

2.3.4 *Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO, 1985)*

Criado em 1985, com vistas a patrocinar a Comissão Nacional de Relatórios Financeiros Fraudulentos, o COSO advém de uma iniciativa independente do setor privado, que estudou os fatores causais que poderiam levar a relatórios financeiros de tal natureza. Adicionalmente, o órgão passou a desenvolver recomendações para empresas e os mais diversos envolvidos em sua administração (colaboradores, auditores, usuários).

O COSO é composto por cinco associações profissionais dos Estados Unidos, quais sejam: a *American Accounting Association* ou Associação Americana de Contabilidade (AAA), o *American Institute of Certified Public Accountants* ou Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a *Financial Executives International* ou Associação Internacional de Executivos Financeiros (FEI), o *Institute of Internal Auditors* ou Instituto dos Auditores Internos. (IIA) e a Associação Nacional de Contabilistas - *National Association of Accountants* (ou Institute of Management Accountants - IMA)

Este comitê realiza reuniões periódicas para trabalhar em projetos específicos, os quais são revisados e finalizados de acordo com as políticas acordadas pelas organizações patrocinadoras.

Com relação à Gestão de Riscos, especificamente, o COSO emitiu, em 2004, o *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, com o objetivo de estabelecer uma metodologia relativa ao processo de gestão de riscos, abordando conceitos diversos relativos ao tema, tais como riscos, gestão de riscos, apetite e tolerância a riscos, entre outros conceitos amplamente difundidos. Em 2017, o framework foi atualizado, visando a Gestão de Riscos considerando a integração entre estratégia e desempenho organizacional. Além destas normas, o Comitê emitiu diversos documentos de aplicação específica, relacionados ao tema central.

Além da estrutura e do modelo específicos relacionados à aplicação da Gestão de Riscos Corporativos, o COSO possui a versão da estrutura integrada relacionada especificamente a Controles Internos. São duas versões principais da norma central (1992 e 2013, vigindo, atualmente, a última), somadas às normas específicas relacionadas aos controles internos sobre Relatórios Financeiros, estudos relacionados a fraudes, entre outros documentos.

2.3.5 Basileia

O Comitê de Regulamentação Bancária e Práticas de Supervisão, sediado no Banco de Compensações Internacionais – BIS, em Basileia, na Suíça foi criado por bancos centrais de países membros das dez maiores economias mundiais da época, bem como por autoridades com responsabilidade sobre a supervisão bancária destes países e, ao final da década de 1980, foi celebrado o Acordo de Capital de Basileia (ou *International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards*).

Ainda que o referido comitê não possua autoridade formal para supervisão supranacional, ele tem como objetivo a instruir, orientar e contribuir para melhorias nas práticas do mercado financeiro internacional. Seu estabelecimento consiste na definição de mecanismos para mensuração do risco de crédito e preconização da exigência de capital mínimo para suportar riscos, com vistas a promover a estabilidade do sistema bancário internacional e minimizar as desigualdades competitivas entre os bancos internacionalmente ativos (LEITE; REIS, 2013).

Consoante seu texto original (BASILEIA I, 1988), foram definidos três conceitos centrais, quais sejam:

1. Capital Regulatório: capital próprio requerido para a cobertura de riscos;
2. Fatores de Ponderação de Risco dos Ativos: exposição ao risco de crédito dos ativos é ponderada por diferentes pesos estabelecidos, considerando, principalmente, o perfil do tomador; e
3. Índice Mínimo de Capital para Cobertura do Risco de Crédito (Índice de Basileia ou Razão BIS): quociente entre o capital regulatório e os ativos (dentro e fora do balanço) ponderados pelo risco. Se o valor apurado for igual ou superior a 8%, o nível de capital do banco está adequado para a cobertura de Risco de Crédito.

Embora fossem observados os benefícios obtidos através do acordo Basileia I, o modelo foi reavaliado em 1998. Concomitantemente, o modelo foi otimizado, considerando-se a ampliação e o enfoque dos controles internos sobre os riscos incorridos pelas instituições financeiras, a extensão dos requisitos para a definição do capital mínimo exigido e a possibilidade de utilização de modelos internos na mensuração de riscos, desde que validados anteriormente pelo órgão regulador (EMENDA DE RISCO DE MERCADO, 1998).

Visando a flexibilização das exigências de capital, o Acordo Basileia II (1999; 2005) estabeleceu os seguintes princípios essenciais:

1. Requerimentos de capital para risco de crédito, mercado e operacional;
2. Revisão pela supervisão do processo de avaliação da adequação de capital dos bancos; e
3. Disciplina de mercado.

Em 2010, após a avaliação dos principais impactos da crise financeira, foram divulgados dois novos documentos, considerando Basel III: *A global regulatory framework for more resilient banks and banking systems* (BASEL, 2010a) e Basel III: *International framework for liquidity risk measurement, standards and monitoring* (BASEL, 2010b). Estas divulgações possuem como objetivo a melhoria da capacidade de resiliência das instituições financeiras quando de intercorrências no setor financeiro, mitigando o risco de que tais problemas afetem o sistema financeiro de forma geral.

2.3.6 Control Objectives for Information and Related Technologies (CobIT, 1996)

COBIT é um modelo de negócios e de gestão global para governança e gestão de TI corporativa, possuindo, como foco principal, o alinhamento da Tecnologia de Informação aos objetivos organizacionais (RIDLEY *et al.*, 2004).

Segundo Barbosa *et al.* (2011), o CobIT possibilita uma visão geral de TI e das decisões a serem tomadas, o que inclui um melhor alinhamento com os objetivos de negócio, difusão das atividades da TI, familiarização com termos específicos, dado que é utilizada linguagem comum.

Consiste, portanto, em recursos que podem servir como um modelo de referência para governança da TI e do negócio. É organizado através de um sumário executivo, o próprio *framework*, os objetivos de controle e mapas de auditoria, bem como as ferramentas para implementação destas práticas e seu gerenciamento.

2.3.7 Sarbanes-Oxley Act (SOX, 2002)

Lei criada pelo senador Democrata, Paul Sarbanes, e pelo deputado Republicano, Michael Oxley, consiste na definição de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis. Inclui regras para a criação de comitês encarregados de supervisionar suas atividades e operações, de modo a mitigar riscos aos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas (MENDONÇA *et al.*, 2010).

A seção 404 da referida legislação preconiza a avaliação anual dos Controles Internos, não apenas para a avaliação da emissão das Demonstrações Financeiras, mas também que seja avaliada a eficácia dos Controles Internos e dos procedimentos executados para a emissão destes relatórios (SOX, 2002).

2.4 CONTROLE

De acordo com a definição constante do documento ISO 31000 (ABNT, 2018), um evento trata-se de uma ocorrência ou mudança em um conjunto específico de circunstâncias. A mesma norma traz que eventos podem ser composto por uma ou mais ocorrências e podem ter várias causas e consequências, podendo se tratar de um acontecimento que é esperado,

porém, não acontece, ou pode se tratar de algo que não é esperado e, ainda assim, vir a acontecer. Adicionalmente, um evento pode ser uma fonte de risco (ABNT, 2018) que, por sua vez, se trata de um elemento que, individualmente ou combinado com outros fatores, tem o potencial para dar origem ao risco.

Conforme a AS/NZS 4360 (2004), o termo consequência pode ser compreendido como sendo o resultado ou o impacto de um evento. Conforme a mesma norma, é possível que haja mais do que uma consequência para um mesmo evento, podendo estas ser variáveis, ou seja, podem apresentar características positivas ou negativas. As consequências podem ser expressas qualitativamente ou quantitativamente (AS/NZS, 2004).

De forma convergente à norma australiana/neozelandesa, a ISO define consequência como sendo o “resultado de um evento que afeta os objetivos” (ABNT, 2018, p.2). Tal resultado pode ser classificado como certo ou incerto, podendo ter efeitos nos objetivos organizacionais, os quais poderão ser positivos ou negativos, diretos ou indiretos. São expressas de forma qualitativa ou quantitativa e podem se manifestar por meio de efeitos cascata e cumulativos (ABNT, 2018).

A norma COSO (2017) não apresenta especificamente conceituação de consequência, apresentando, apenas, a definição de impacto de um determinado risco. Para o Comitê, o impacto se trata do “resultado ou o efeito de um risco” (COSO, 2017, p.109).

Complementarmente, e indo ao encontro do estabelecido pela AS/NZS (2004), a metodologia COSO (2017) menciona que os impactos de um risco podem ser positivos ou negativos, considerando-se os riscos organizacionais e a estratégia de uma determinada organização.

Cabe salientar, por oportuno, que a mesma norma discorre acerca da severidade de um risco, cujo termo refere-se à mensuração de considerações acerca da probabilidade e de impacto de um determinado risco, dado que ele ocorra, e quanto tempo seria necessário para sua total recuperação (COSO, 2017). Desta forma, entende-se que a avaliação das consequências de um determinado risco pode trazer dados quantitativos e qualitativos que favoreçam o aprendizado da organização e fomentem uma futura tomada de decisões, bem como podem servir como uma ferramenta de avaliação da gravidade de um risco, dado que se conhece a possível consequência de sua materialização.

Consoante IIA (2012), o gerenciamento de riscos pode ser utilizado para atacar os riscos das operações de uma organização, podendo auxiliar na defesa dos objetivos estratégicos quanto aos riscos atrelados à sua operação. Em vez de medir perdas e gerenciar apenas ameaças operacionais, a Gestão de Riscos Corporativos fornece o processo e os

métodos para gerenciar variações e consequências indesejadas, as quais podem estar diretamente vinculadas à estratégia da organização (IIA, 2012).

Pode-se perceber as similaridades entre os conceitos dispostos anteriormente, especialmente no tocante ao entendimento das consequências como sendo a avaliação da ocorrência e de seu impacto, da possibilidade de avaliação destes resultados e avaliação de suas principais características, comparando-as ao planejamento estratégico da organização e estabelecendo controles corporativos de gestão. De acordo com a metodologia COSO (2017), é necessária a avaliação da severidade dos riscos identificados, a sua priorização de acordo com o contexto do processo no qual foi constatado o risco e, posteriormente, é avaliado o seu possível tratamento.

Através do disposto na metodologia, são categorias de resposta ao risco: aceitar, evitar, perseguir, reduzir ou compartilhar. Conforme o COSO (2017, p. 81):

- Aceitar: Nenhuma ação é tomada para alterar a gravidade do risco. Essa resposta é apropriada quando o risco à estratégia e aos objetivos de negócios está de acordo com o apetite ao risco. Riscos que estão fora do apetite da entidade ao risco e que a administração procura aceitar, geralmente requerem aprovação do conselho ou de outros órgãos de supervisão.
- Evitar: São tomadas medidas para eliminar o risco, o que pode significar cessar uma linha de produtos, recusar-se a expandir geograficamente para um novo mercado ou vender uma divisão. A escolha de evitar sugere que a organização não conseguiu identificar uma resposta que reduzisse o risco a um nível de gravidade aceitável.
- Perseguir: A ação é aceitar um risco maior para alcançar um melhor desempenho. Isso pode envolver a adoção de estratégias de crescimento mais agressivas, a expansão de operações ou o desenvolvimento de novos produtos e serviços. Ao optar por buscar riscos, a administração entende a natureza e a extensão de quaisquer mudanças necessárias para alcançar o desempenho desejado sem, contudo, exceder os limites da tolerância aceitável.
- Reduzir/mitigar: São tomadas medidas para reduzir a gravidade do risco. Isso envolve uma infinidade de decisões de negócios que reduzem o risco a uma gravidade alinhada com o perfil de risco residual desejado, bem como com o apetite ao risco.
- Compartilhar: Ações são tomadas para reduzir a gravidade do risco, transferindo ou compartilhando uma parte do risco. Técnicas comuns incluem a terceirização para prestadores de serviços especializados, contratação de seguro e transações de *hedge*. Tal como acontece com a resposta reduzida, o risco compartilhado reduz o risco residual alinhado ao apetite pelo risco.

Para tais categorias, poderá ser requerido que a administração avalie a necessidade de realização da revisão dos objetivos organizacionais, bem como da estratégia inicialmente definida (COSO, 2017, p.81).

O Instituto de Auditores Internos considera a resposta ao risco como sendo “os meios pelos quais uma organização escolhe gerenciar riscos” (IIA, 2009, p. 7). Para o Instituto, as principais categorias de resposta ao risco são: (i) tolerar o risco, (ii) tratá-lo, reduzindo o seu

impacto ou probabilidade; (iii) transferi-lo para outra organização; ou (iv) encerrar a atividade. O IIA complementa que controles internos são uma maneira de tratar um risco.

Assim, é possível traçar um paralelo entre as formas de resposta ao risco e o entendimento de que as organizações devem possuir uma avaliação de seu perfil, especialmente no que tange à definição de mecanismos que propiciem uma resposta adequada ao risco. Qualquer ação tomada pela administração, pela diretoria e por outras partes para gerenciar riscos e aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados podem ser consideradas como Controles Internos. A administração planeja, organiza e direciona o desempenho de ações de forma suficiente para o fornecimento de uma “garantia razoável de que os objetivos e metas serão alcançados” (IIA, 2009, p.7).

2.4.1 Conceito de Controle Interno

De acordo com a ISO, por controle entende-se a medida ou procedimento que mantém um risco em um determinado patamar, ou até mesmo pode modificar um determinado risco (ABNT, 2018). Ainda segundo a ISO (ABNT, 2018), os controles podem incluir qualquer processo de uma organização sem se limitar a ser um processo, política, dispositivo, prática, normativo, ou outras condições e/ou ações que mantém e/ou modificam o risco, e nem sempre exercem o efeito moderador pretendido ou presumido.

De acordo com a AS/NZS 4260 (2004), controle se trata de um processo, política, dispositivo, prática ou outra ação existente que age para minimizar o risco negativo ou aumentar as oportunidades positivas. A palavra ‘controle’ pode, ainda, ser aplicada a um processo projetado fornecer uma garantia razoável em relação à realização de objetivos, bem como envolve a resposta às ameaças e às oportunidades, revisando o desempenho e seus objetivos quando apropriado (CHAPMAN; WARD, 2003; AS/NZS, 2004).

De acordo com a metodologia COSO (2017), entende-se Controle Interno como sendo um processo executado pela diretoria e pela administração, projetado para fornecer uma garantia razoável em relação ao alcance dos objetivos operacionais, relatórios financeiros e *compliance*.

No tocante aos tipos de Controles Internos, há diversas interpretações que apresentam distintas classificações. Quanto ao momento da ação, há a classificação entre atividades de controles preventivas e detectivas. Já no tocante à forma de atuação, existe a divisão entre

atividades de controle manuais e automatizadas. Podem ser classificadas, ainda, de acordo com seus objetivos, ou seja, quanto ao que este controle visa assegurar (COSO, 2007).

Controles prévios, ou ‘*a priori*’, tratam-se de um tipo de revisão de atividades administrativas ou financeiras que é realizada antes da ocorrência do fato, e os quais a vantagem de poder impedir prejuízos antes de sua ocorrência (INTOSAI, 1998), podendo, também, prevenir erros ou fraudes que poderiam resultar em distorções nas demonstrações financeiras (PCAOB, 2007). O controle prévio eficaz é indispensável para garantir a gestão adequada de recursos, podendo ser realizado por uma Entidade Fiscalizadora superior ou por outras instituições de auditoria (INTOSAI, 1998).

Sendo a figura do controle preventivo especificamente um controle definido para evitar ações ou resultados não previstos (COSO 1992), pode-se entendê-los como um ou mais procedimentos ou mecanismos utilizados com o intuito de avaliar a validade das informações e operações de uma organização, sua conformidade com os objetivos estratégicos mesmo antes de uma determinada ação ser concretizada.

Já em contraste com as definições de controle preventivo, a ideia de que haja um controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto conceitua o ‘controle de detecção’ (COSO, 1992), o qual tem o objetivo de detectar erros ou fraudes que já ocorreram e que podem resultar em erros (PCAOB, 2007).

Tanto a prevenção, quanto a detecção de erros pode acontecer por meio de avaliação detalhada, ou até mesmo de forma sistêmica, seja através de controles executados manualmente, seja através de controles informatizados. Tais controles são executados por computador, ou até mesmo controles sobre o processamento da informação, consistindo em controles gerais e controles de aplicativos ou de software, os quais são devidamente projetados para operar e controlar as atividades de processamento dos equipamentos computacionais (COSO, 1992).

Aceitar os riscos é fundamental para as atividades corporativas e a relação entre o risco e a sua gestão possui registros da era pré-moderna, na qual eventos de cunho natural ocorriam sem que houvesse qualquer ingerência humana sobre este fato (SPIRA; PAGE, 2003). Contudo, a avaliação destes riscos, de forma que a organização seja capaz de identificá-los, avaliar seus impactos no que tange aos seus objetivos estratégicos, analisar a sua severidade, priorizar os riscos mais críticos e traçar a sua estratégia de resposta é vital para a adequação da gestão de riscos de uma organização (COSO, 2017).

Entende-se a avaliação de controle, ou *control assessment*, como sendo a revisão sistemática de processos realizados com vistas a assegurar que os controles são eficazes e

apropriados. A revisão periódica do gerenciamento de linha dos controles é geralmente chamada *'control self assessment'* (AS/NZS, 2004). É o processo mediante ao qual se procura conhecer e avaliar a eficácia do(s) controle(s) interno(s) de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade de eventos negativos (riscos) ou aumentar a probabilidade ou o impacto de eventos positivos (oportunidades), na busca de objetivos estabelecidos (BRASIL, 2009).

É notório que o ERM deve abranger os processos e atividades de uma organização, de forma a permitir que a totalidade dos riscos sejam avaliados e, conseqüentemente, administrados. Porém, ao mesmo tempo em que é necessário o aprimoramento contínuo das práticas de gerenciamento de riscos e à medida que as organizações ganham em complexidade, é importante fornecer a supervisão crítica que pode vir apenas de uma abordagem de gerenciamento de riscos em toda a empresa através de boas práticas relacionadas à conformidade com as políticas de gestão de riscos e controles internos (BIES, 2004).

Por tratar-se de medida ou procedimento que mantém um risco em um determinado patamar, independentemente da abordagem que se adota na definição do perfil de risco de uma organização, o controle interno pode ser utilizado no sentido de fornecer segurança no que tange a um processo ou procedimento, não possuindo, obrigatoriamente, o objetivo de garantir a realização dos objetivos organizacionais (INTOSAI-GOV 9100).

Wu (2013) propõe que o Controle Interno consiste em *'como fazer algo certo'*, enquanto a gestão do risco (aqui, mais ligada à resposta ao risco) teria relação maior com *'como fazer a coisa certa'*. Tais expressões possuem similaridades e distinções, todavia, cabe ressaltar que elas são, sobretudo, complementares, quando necessária a sustentabilidade de geração de valor para uma organização.

Cabe, não obstante, diferenciar a figura do controle interno, como sendo a revisão de atividades realizada antes da ocorrência de um fato, da auditoria, que se trata da avaliação realizada após a ocorrência de um ato ou fato (INTOSAI, 1998).

Para o TCU (2009, p.4):

Controle, genericamente falando, é uma ação tomada com o propósito de certificar-se de que algo se cumpra de acordo com o que foi planejado. Objetivo é o que se deseja alcançar tal como definido no planejamento. Risco é qualquer evento que possa impedir ou dificultar o alcance de um objetivo. Controle, portanto, só tem significado e relevância quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido e só faz sentido se houver riscos de que esse objetivo não venha a ser alcançado.

Mesmo que não haja uma estrutura (ou sistema) devidamente formalizada no que tange à Gestão de Riscos, o modelo de Três Linhas de Defesa (desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos em conjunto com a Federação Europeia de Gestão de Riscos, em 2013) demonstra que a clareza dos riscos e dos controles de uma organização podem melhorar a eficácia dos sistemas de ERM.

Ainda consoante o Instituto de Auditores Internos (2009), o papel da Auditoria Interna consiste na avaliação e consultoria objetiva, visando a geração de valor para uma organização. Isto posto, no contexto em tela, a Auditoria Interna poderá auxiliar uma instituição quanto à realização de seus objetivos, considerando um caráter consultivo e de assessoramento quanto ao processo de gerenciamento dos riscos, controle e governança, sem assumir, apesar disso, o papel de definição das medidas de tratamento de risco (IIA, 2013).

A Figura 6 elucida o modelo das três linhas de defesa estabelecido pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA) e a interação entre os controles internos, gerenciamento de riscos e auditoria interna, da alta administração e sua estrutura de governança.



Figura 6 — Modelo das três linhas de defesa

Fonte: *The Institute of Internal Auditors* (2013)

Portanto, o Controle Interno é de responsabilidade dos gestores, que tem por atribuição a avaliação de metodologias de mitigação de riscos e busca da segurança de que os objetivos estratégicos de uma determinada organização serão atingidos (IIA, 2003). No tocante à responsabilidade das unidades de auditoria interna, esta consiste na avaliação da consistência, qualidade e suficiência dos controles internos implementados pelos Gestores (TCU 2010; 2012), ou seja, deve limitar-se ao último componente do *framework* do COSO, o monitoramento (BEASLEY, 2006).

2.4.2 O papel da Auditoria Interna

O termo ‘comitê de auditoria’ é definido como um órgão estabelecido pelo conselho de administração, com a finalidade de supervisionar os procedimentos contábeis e financeiros, entre outros processos (SOX, 2002). O Comitê deve, além de auxiliar no monitoramento da diretoria, contribuir para o direcionamento estratégico da organização, possuindo como principais atribuições, assessorar o conselho de administração nos assuntos que competem ao comitê, supervisionar os controles internos e o gerenciamento de riscos, monitorar a conformidade ao cumprimento de leis e normas, acompanhar e supervisionar o trabalho da auditoria interna, entre outras (IBGC, 2017, p. 22-23).

À Auditoria Interna (CFC, 2003, p.2):

compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Em 1999, o IIA definiu auditoria interna como uma atividade de consultoria e garantia objetiva e independente, projetada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização.

Já no tocante à auditoria do setor público, o termo consiste no processo de obtenção e avaliação (objetiva) de evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis, classificando-a como essencial, pois, “fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais” (ISSAI, 2013, p.3).

O volume e a complexidade dos riscos enfrentados pela maioria das organizações são sempre altos e podem dificultar a adoção ao ERM. Muitas organizações buscam desenvolver uma visão holística dos riscos identificados, do tratamento proposto e, na maioria dos casos, da estratégia de supervisão da gestão de riscos a um comitê de auditoria (BEASLEY, 2010).

Conforme a orientação AU Section 322, os auditores internos são responsáveis por fornecer análises, avaliações, garantias, recomendações e outras informações à administração da entidade e aos responsáveis pela governança (AICPA, 1991).

Em seu estudo acerca da relação entre o impacto do ERM na função de auditoria interna, Beasley *et al.* (2006) já discutiam sobre a interpretação generalizada de que a

avaliação da Gestão de Riscos Corporativos deve ser realizada por profissionais cujas atribuições contemplam a supervisão de riscos, já o monitoramento da Gestão dos Riscos seria função de auditoria interna. Ainda consoante o mesmo estudo (BEASLEY *et al.*, 2006) o impacto que o ERM exerce na função de auditoria interna é diretamente proporcional às dimensões da organização e de sua estrutura e adoção da Gestão de Riscos integrada. Os autores ressaltam, ademais, que a adoção completa ERM é uma tarefa significativa e pode fornecer inúmeras oportunidades para o envolvimento da auditoria interna, especialmente no que tange à promoção do modelo internamente.

Um fator considerado relevante para o favorecimento do ERM em uma organização é a presença de um comitê ou unidade de auditoria, que desempenhe um papel importante na supervisão das práticas de gestão de riscos adotadas pela Instituição. Durante este monitoramento, a Auditoria Interna pode influenciar a alta administração visando garantir que o ERM receba a atenção adequada, bem como que os recursos necessários sejam alocados para o seu desenvolvimento (PAAPE; SPEKLÉ, 2012). Em linha com o estudo anterior, Lechner e Gatzert (2018) consideram a hipótese de que o nível da auditoria ao qual os órgãos são expostos favorecem a uma adoção mais efetiva de um modelo de Gestão de Riscos.

De acordo com o documento ‘O Papel da Auditoria Interna na Gestão de Riscos Corporativos’, a função da auditoria interna seria ajudar a organização a atingir seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2009). O estudo de Odoyo *et al.* (2014) conclui que o papel central da auditoria interna em relação ao ERM é fornecer segurança à organização sobre a eficácia do gerenciamento de risco. Quando a auditoria interna estende suas atividades para além dessa função central, ela deve aplicar certas salvaguardas, incluindo tratar os trabalhos como serviços de consultoria e, portanto, aplicar todas as Normas relevantes. Desta forma, a auditoria interna protegerá sua independência e a objetividade de seus serviços de asseguarção. Dentro dessas restrições, “o ERM pode ajudar a aumentar a eficácia da auditoria interna” (ODOYO, 2014, p. 175).

Os auditores internos fornecem ao órgão de Governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização, provendo avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa alcançam os objetivos de gerenciamento de riscos e controle (IIA, 2013).

Beasley *et al.* (2006) consideram que a auditoria interna pode contribuir para uma melhor adesão à implementação da Gestão de Riscos em uma organização. Cabe definir, no

entanto, as razões para a seleção das opções de tratamento (considerando-se, ainda, os benefícios das ações adotadas), os responsáveis, as ações propostas, os recursos necessários e o cronograma de ação, as medidas de desempenho e os requisitos para comunicação dos resultados, bem como a maneira que será realizado o monitoramento das atividades de controle adotadas pela entidade (ABNT, 2009).

Considerando que a abordagem da entidade estudada contempla, inicialmente, a priorização de riscos estratégicos, a responsabilidade final a respeito das respostas a estes riscos é da Alta Administração. Desta forma, há que se analisar fatores específicos ligados aos controles no nível de gerência, comumente relacionados como “*Entity Level Controls*” (PCAOB, 2004; 2007).

Os controles existentes do nível da alta administração geralmente possuem um impacto generalizado nos controles no nível do processo, transação ou aplicativo e, por esse motivo, como uma consideração prática, pode ser apropriada a avaliação da eficácia deste tipo de controles primeiro (PCAOB, 2004).

Como parte da avaliação do ambiente de controle, deve-se avaliar, dentre outros aspectos, a cultura organizacional, a forma com que a alta administração promove um bom ambiente de controle, se integridade e valores éticos são desenvolvidos e disseminados, entre outras evidências da adequada promoção da cultura do controle (PCAOB, 2007).

Cabe salientar, dada a complexidade do ambiente estudado, que o controle interno não se limita a processos frequentes e transações recorrentes, mas, também, a processos pouco frequentes e transações não recorrentes, fora do curso normal das atividades de uma organização. Ainda assim, é possível projetar e executar procedimentos que testam controles sobre transações não recorrentes, obtendo, assim, evidência apropriada e suficiente para cumprir os objetivos relacionados à avaliação do controle interno (PCAOB, 2013).

2.5 TRANSPARÊNCIA E *ACCOUNTABILITY*

Tais iniciativas objetivam o aumento da transparência no tocante à Administração Pública Federal, e quanto ao favorecimento de um ambiente de *accountability* na esfera pública. Segundo a IN 01/2016, *accountability* se trata do conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações (BRASIL, 2016, p.1).

Já o termo ‘transparência’ refere-se à informação pública tempestiva, confiável, clara e relevante sobre a situação da gestão, sua estratégia, suas atividades, sua gestão financeira, suas operações e seus resultados (INTOSAI, 2010).

De uma forma mais abrangente, o termo *accountability* pode ser definido como uma relação social em que existe a obrigação de explicar e justificar a conduta adotada por um ator de uma interação a outro ator significativo dessa mesma interação (DAY; KLEIN, 1987; ROMZEK; DUBNICK, 1998; FERLIE; LYNN; POLLITT, 2009).

Segundo a metodologia COSO (2017), uma forma de promover o *accountability* de forma integrada à Gestão de Riscos seria assegurar que a informação acerca da tomada de decisões, sobretudo como a administração realizou a análise e avaliação dos riscos e como os mesmos foram considerados para a tomada de decisões fossem amplamente divulgadas. Para o INTOSAI (2010), *accountability* e transparência são elementos importantes de boa governança, sendo a segunda, quando aplicada de forma consistente, uma ferramenta adequada para combate à corrupção e melhoria da governança. Para a norma, os conceitos “englobam muitas das mesmas ações, como por exemplo, a comunicação pública” (INTOSAI, 2010, p.1).

2.6 GOVERNANÇA, GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

Existe uma lacuna importante e pouco reconhecida nas mais diversas abordagens da tomada de decisões: uma abordagem teórica do risco no processo decisório gerencial público (BULLOCK *et al.*, 2018).

De acordo com O'Toole Jr. e Meier (1999), a gestão inclui o ato de motivar e coordenar os atores para um desempenho consistente com a intenção estabelecida – entre outras coisas. Inclui-se neste conceito o dever de envidar esforços para alavancar outros insumos para o desempenho da organização, analisar os riscos aos quais a organização está exposta e proporcionar oportunidades para melhorias de desempenho. No tocante à gestão pública, considera-se o desempenho como sendo o êxito em programas públicos, que são estabelecidos por governo, e que entregam serviços sob a sua ordem (O'TOOLE JR; MEIER, 1999).

Considerando a importância de o desempenho das organizações públicas estar diretamente atrelado a entregas de cunho social e/ou desenvolvimento, o fato de que,

especialmente em países em desenvolvimento, há restrições de orçamento, alto grau de insegurança quanto à obtenção de recursos, a análise de riscos para tomada de decisão fica, por vezes, comprometida. Conforme hipótese considerada no estudo de Bullock *et al.* (2018), em seus esforços de gestão, os gestores públicos tenderão a investir pouco em inovações que tenham benefícios potenciais e é provável que estes dediquem a maior parte de seus esforços de gerenciamento de riscos à proteção contra perdas.

O ERM vem sendo estudado há décadas, e desde suas últimas versões, tanto o COSO quanto o a norma AS/NZS 4360 inserem a ideia de que a abordagem da Gestão de Riscos deve ocorrer através da análise dos processos organizacionais. Diferentemente da departamentalização da análise (ou ‘análise por silos’), é necessária a avaliação dos macroprocessos e processos das organizações, para que a abordagem de identificação e, futuramente, a proposta de resposta aos riscos abarque a visão estratégica da empresa e o foco nos objetivos organizacionais – e não apenas de um setor.

O ERM assume a avaliação iniciada através do alto nível organizacional, como um processo contínuo e abrangente. Consoante Odoyo *et al.* (2014), sob a óptica do ERM, todas as áreas de risco funcionam como partes de um sistema integrado, estratégico e empresarial. Os autores consideram que, mesmo que o gerenciamento de riscos seja coordenado com a supervisão do nível mais sênior da organização, os funcionários de todos os níveis da organização devem ser encorajados a ver o gerenciamento de riscos como uma parte integral e contínua de seu trabalho.

No entanto, quanto trata-se de organizações da esfera pública, a avaliação e gestão de acordo com os riscos da organização torna-se segundo plano e, independentemente de sua abordagem, em virtude da cultura organizacional e da falta de unidade no processo de tomada de decisão, isso faz com que os riscos sejam analisados de forma a contingenciar seu impacto, e não gerenciando-os (CARPENTER; KRAUSE, 2012; BULLOCK, 2018).

Todavia, com o advento de sucessivas reformas nas boas práticas de gestão de riscos, bem como a revisão das normas de gestão aplicadas ao setor público, notou-se um acréscimo na necessidade de enquadramento das instituições públicas nos novos normativos, e busca-se o entendimento de como tais práticas poderão gerar valor para as instituições e, conseqüentemente, ao serviço final entregue à população.

Desta forma, apresenta-se a seguir as principais normativas referentes a Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos estabelecidos para o sistema público (especialmente no tocante à administração pública federal autárquica), objeto deste estudo.

2.6.1 Instrução Normativa 01 de 2016

De acordo com a Instrução Normativa 01/2016 (IN 01/2016), a qual dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal, fica determinado que estes órgãos deverão adotar medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança.

A IN atribuiu às instituições da Administração Pública Federal, direta ou indireta (BRASIL, 2016, p.10):

A política de gestão de riscos, a ser instituída pelos órgãos e entidades do Poder Executivo federal em até doze meses a contar da publicação desta Instrução Normativa, deve especificar ao menos:

I – princípios e objetivos organizacionais;

II – diretrizes sobre:

- a) como a gestão de riscos será integrada ao planejamento estratégico, aos processos e às políticas da organização;
- b) como e com qual periodicidade serão identificados, avaliados, tratados e monitorados os riscos;
- c) como será medido o desempenho da gestão de riscos;
- d) como serão integradas as instâncias do órgão ou entidade responsáveis pela gestão de riscos;
- e) a utilização de metodologia e ferramentas para o apoio à gestão de riscos; e
- f) o desenvolvimento contínuo dos agentes públicos em gestão de riscos; e

III – competências e responsabilidades para a efetivação da gestão de riscos no âmbito do órgão ou entidade.

Não obstante, a IN estabeleceu procedimentos para o mapeamento, análise e avaliação dos riscos, através da segregação de acordo com a sua tipologia (operacionais, reputacionais, legais, financeiros e orçamentários). Isto posto, a avaliação da maturidade do processo de Gestão de Riscos perpassa a identificação de muitos aspectos que necessitam ser aperfeiçoados quando da definição de seu modelo.

Dentre estes aspectos, se destacam a avaliação dos princípios, da estrutura e dos demais elementos do processo de gerenciamento de riscos colocados em prática pela instituição analisada, a busca pela identificação, análise, avaliação, tratamento e comunicação dos riscos identificados que possam vir a impactar o alcance dos objetivos e, por conseguinte, os resultados que devem ser entregues à sociedade na forma de bens e serviços públicos (TCU, 2017).

2.6.2 Lei 12.846 de 2013 e Decreto 8.420 de 2015

Em seu Guia Prático de Gestão de Riscos para a Integridade (2018), a CGU destaca que o cuidado com a Gestão de Riscos na esfera pública não é novidade no que diz respeito a legislação brasileira, porém, destaca que a sua adoção é muito desafiadora.

Em 2013, por exemplo, entrou em vigor a Lei Federal nº 12.846, de 01 de agosto de 2013, a qual dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Aliado à Lei 12.846/2013, o Decreto federal nº 8.420 de 18 de março de 2015 regulamenta a referida Lei, e estabeleceu mecanismos para a responsabilização administrativa, cálculo de multas, estabelecimento de acordos de leniência, programa de integridade e *compliance* e a utilização de cadastros nacionais para fins de monitoramento.

Nesta toada, a CGU destaca que a gestão pública consciente precisa tomar decisões com base em atividades estruturadas e formalizadas visando ao atingimento dos seus objetivos (BRASIL, 2018). Este órgão é responsável por grande parte dos procedimentos oriundos desta nova legislação, como, por exemplo, a instauração e o julgamento dos processos administrativos de responsabilização e celebração dos acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal.

Em vista disto, muitos eventos importantes que reúnem instituições públicas abordaram o tema e, no caso das instituições de ensino, isso não é diferente. O Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e de Administração das Instituições Federais de Ensino Superior (Forplad) da Associação Nacional dos Dirigentes das Instituições Federais de Ensino (Andifes) abordou o assunto, culminando no desenvolvimento do ForRisco, uma plataforma de código aberto para acompanhamento e gestão de riscos das instituições de ensino (ARAÚJO, 2019).

Além do sistema, foi publicado um guia para Gestão de Riscos em instituições públicas. Se trata de um documento com passo a passo estruturado, com vistas a fornecer métodos de incorporação das medidas de gestão de risco para as instituições públicas, possibilitando uma visão prática para tratamento dos riscos identificados por unidades, melhoria das medidas de controle interno e, conseqüentemente, desenvolvimento de sua Gestão de Riscos e Governança. Traz um compilado de normativas, métodos, sistemas e o caso de aplicação em duas instituições de ensino (BERMEJO *et al.*, 2019).

3 METODOLOGIA

Conforme Gerhardt e Silveira (2009), a metodologia de pesquisa trata da demonstração de validade do caminho escolhido para se chegar ao final da pesquisa proposta, não devendo ser confundida com o conteúdo, tampouco com os procedimentos de pesquisa. Assim, a metodologia consiste, em suma, na indicação da escolha teórica realizada pelo pesquisador no tocante à abordagem do objeto de estudo.

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

Conforme Gil (2002), para que seja possível classificar as pesquisas, faz-se necessário o conhecimento acerca de seus objetivos, que nortearão a classificação do tipo de pesquisa. Adicionalmente, as pesquisas podem ser classificadas de acordo com os procedimentos técnicos utilizados, sua abordagem e a sua natureza.

Quanto à natureza, este estudo se classifica como uma pesquisa aplicada, considerando que o estudo envolveu ao acompanhamento da aplicação de um modelo de Gestão de Riscos em uma Instituição Federal de Ensino Superior, envolvendo sua forma de definição, priorização e tratamento destes riscos. Foi realizado um estudo acerca das metodologias de elaboração de atividades de controle que visem à resposta aos riscos identificados e posteriormente foi realizada uma proposta de avaliação do desenho, implementação e efetividade destes Controles Internos.

No tocante aos procedimentos técnicos, Gil (2002) destaca que a utilização da pesquisa-ação permite que o estudo seja realizado de forma mais participativa, o que faz com que esta se difira de outras classificações de pesquisa, sobretudo em vista da necessidade de ação do pesquisador e dos grupos interessados nos mais diversos momentos do estudo. Tal fato favorece a impossibilidade da delimitação de um planejamento com base em fases ordenadas temporalmente, de forma clara (GIL, 2002).

Com relação à sua abordagem, em conformidade com Yin (2016), esta pesquisa é caracterizada como uma pesquisa qualitativa, que permite a realização de estudos aprofundados sobre uma ampla variedade de tópicos, bem como oferece maior liberdade na seleção de temas de interesse, considerando a possibilidade de limitações diversas. Adicionalmente, o presente estudo possui caráter exploratório-descritivo que, de acordo com Marconi e Lakatos (2003) subdivide-se em estudos exploratório-descritivos, quanto ao uso de

procedimentos específicos para a coleta de dados e quanto aos procedimentos de manipulação experimental.

Quanto à primeira subdivisão, na qual se enquadra esta pesquisa, se consideram os estudos exploratórios que têm por “objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas (MARCONI; LAKATOS, 2003, p.18). As autoras complementam que, nessas pesquisas, podem ser encontradas tanto descrições quantitativas e/ou qualitativas, quanto acumulação de informações detalhadas como as obtidas por intermédio da observação do participante. Dá-se preferência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis.

É importante estabelecer, contudo, qual o paradigma em que se está operando: (a) o que se pretende investigar (o problema, o objetivo ou as questões do estudo); (b) como se planejou conduzir a investigação de modo a atingir o objetivo e/ou a responder as questões propostas (procedimentos metodológicos); e (c) porque o estudo é relevante (em termos de contribuições teóricas e/ou práticas que o estudo pode oferecer) (MAZZOTTI; GEWANDSZNAJDER, 2002).

Deste modo, na próxima seção serão contempladas as fases que caracterizam o método de trabalho adotado para a presente pesquisa.

3.2 MÉTODO DE TRABALHO

Conforme Mazzotti e Gewandsznajder (2002), a etapa inicial de avaliação do paradigma consiste na definição do que se pretende investigar, delimitando-se o problema de pesquisa, seu objetivo e/ou as questões do estudo.

Assim, a realização da avaliação e aplicação da pesquisa ocorrerá na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES) brasileira. Com sede em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, é uma instituição centenária, reconhecida nacional e internacionalmente. A UFRGS ministra cursos nas mais diversas áreas do conhecimento, dividindo sua missão em diversos âmbitos, quais sejam: Ensino (Fundamental, Médio, Superior e Pós-Graduação), Pesquisa, Extensão e Desenvolvimento Tecnológico/Inovação.

Em 2019, a Universidade atendeu cerca de 32 mil alunos de graduação e 14 mil alunos de pós-graduação (*lato e stricto sensu*), entre outros (por exemplo, alunos de Ensino à Distância, Residentes, alunos especiais, mobilidade acadêmica).

A entidade estudada realiza, desde o início de 2017, a proposição de um modelo de Gestão de Riscos integrada e estruturada de acordo com a complexidade do funcionamento do órgão – a principal Instituição Federal de Ensino da região Sul do País. Para estabelecimento do modelo próprio da Universidade, foi constituída uma estrutura com dois elementos: (i) o Grupo de Trabalho (GT) de Riscos, que possui caráter técnico-operacional, multidisciplinar, e objetiva alimentar a estrutura estratégica de Governança, Riscos e Controles (CGRC) da Universidade; e (ii) o Comitê de Governança, Riscos e Controles Internos (CGRC), composto por membros da alta gestão da Universidade e que possui caráter mais deliberativo.

O referido GT de Riscos é composto por uma Coordenadora (Docente no Departamento de Engenharia de Produção e Transportes – DEPROT), Doutora em Engenharia de Produção, com experiência e produção relacionada à Gestão de Riscos, e outros cinco servidores técnico-administrativos, de perfis e formações acadêmicas diversas, que executam funções de assessoria, supervisão de gestão e processos, análise de dados e informações, análise de riscos e consultoria de controles internos.

Já o CGRC é composto da seguinte forma: Reitor e Vice-Reitora, Pró-Reitor da Pró-Reitoria de Planejamento e Administração (PROPLAN), Coordenador da Auditoria Interna (AUDIN), representante dos técnicos-administrativos e três docentes (uma da Escola de Administração, uma da Faculdade de Educação e um da Escola de Engenharia).

Desde a instituição do GT de Riscos e do CGRC, a entidade vem envidando esforços no sentido de estabelecer um modelo próprio de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos da UFRGS, adequado à realidade da Instituição, sua pluralidade e singularidades, objetivando a manutenção de uma Instituição de Ensino de excelência, inclusive no que tange à modernização da Gestão.

O GT de Riscos age como o canal mais operacional para o estabelecimento do modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, reunindo-se com frequência quinzenal e visando à definição de sugestões de pautas para as reuniões do CGRC. Já o CGRC possui em sua composição servidores especialistas nos assuntos que dizem respeito à Gestão, bem como no que tange aos processos finalísticos da UFRGS, reunindo-se mensalmente, para avaliação de pautas previamente definidas e, por vezes, sugeridas pelo GT de Riscos.

Por possuir especialistas diversos em sua composição, o CGRC possui atribuições para análise, questionamentos e consequente validação dos Riscos Estratégicos definidos pela

entidade, priorizando-os e definindo, juntamente com outros especialistas, quando necessário, a resposta aos riscos identificados, que satisfaça adequadamente a relação ‘Custo x Benefício’. Pois, apesar da crescente quantidade de normativos que preconiza a importância do estabelecimento de uma política de GRC nas entidades, não há clareza no que tange à uma forma padronizada de definição de atividades de controle que responda aos riscos identificados.

Para o desenvolvimento deste estudo, cujo objetivo geral é verificar como a utilização de Controles Internos podem auxiliar na implantação de um modelo de suporte à Gestão de Riscos Estratégicos em uma Instituição Federal de Ensino, foram executadas três fases, sendo elas subdivididas em algumas etapas, conforme o Quadro 3.

Descrição da fase	Etapa	Referência da etapa	Descrição da etapa
FASE 1 - IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS	1	3.2.1.1	Definição dos Macroprocessos e Levantamento Preliminar de Riscos
	2	3.2.1.2	Identificação dos objetivos estratégicos dos Macroprocessos
	3	3.2.1.3	Mapeamento dos riscos
FASE 2 - PRIORIZAÇÃO DOS RISCOS	4	3.2.2.1	Determinação da escala para análise dos riscos
	5	3.2.2.2	Análise e Priorização dos Riscos
FASE 3 - DEFINIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS	6	3.2.3.1	Avaliação de controles
	7	3.2.3.2	Determinação da metodologia de definição dos procedimentos de auditoria e/ou de atividades de controle para os riscos estratégicos da Universidade

Quadro 3 — Distribuição das fases e etapas do método

Fonte: elaborado pela autora (2020)

3.2.1 Fase 1 – Identificação dos Riscos

O controle interno caracteriza um papel indiscutível para o desenvolvimento das organizações, tendo uma ligação com os resultados administrativos e organizacionais das instituições, contribuindo para a eficiência e eficácia das atividades e do desempenho das atribuições de gestão, fornecendo informações fidedignas acerca das atividades organizacionais (DE REZENDE, 2004).

No entanto, para que seja possível a definição de controles internos, cumpre estabelecer o contexto organizacional, conhecendo seus macroprocessos, identificar, analisar e avaliar os riscos, estabelecer uma estratégia de resposta e controle, possibilitando os

registros necessários, o monitoramento e a análise crítica das informações dele oriundas (ABNT, 2018).

Isto posto, a primeira etapa da Fase 1 consistiu no entendimento do ambiente organizacional através da compreensão dos macroprocessos, o levantamento e avaliação dos objetivos estratégicos a eles ligados e, por fim, a identificação dos eventos que podem influenciar (de maneira positiva ou negativa) o atingimento destes objetivos conhecidos.

Destarte, a fase culminante na identificação dos riscos organizacionais consistiu na realização dos procedimentos realizados em cada etapa e no levantamento de seus resultados e lições.

3.2.1.1 Etapa 1 – Definição dos Macroprocessos e Levantamento Preliminar de Riscos

De acordo com COSO (2017), a entidade precisa buscar identificar os riscos que podem impactar a performance e os objetivos de uma organização, traçando um ‘inventário de riscos’, ou seja, uma lista de riscos que a entidade enfrenta, de acordo com os tipos de risco definidos pela organização, permitindo avaliar quais os macroprocessos impactados por estes riscos.

A identificação desses eventos estabelece a exposição da organização a riscos e incertezas. Isto exige um profundo conhecimento da instituição, do ambiente em que ela atua, os seus aspectos legais, sociais, ambiente político e cultural em que existe, bem como uma compreensão de suas estratégias e seus objetivos operacionais. Isso incluirá conhecimento dos fatores críticos para o sucesso, as ameaças e oportunidades relacionadas à realização dos seus objetivos (ABNT, 2018).

Assim sendo, deve ser avaliada uma maneira de garantir que tudo o que leva ao atingimento do propósito de uma instituição, ou seja, tudo aquilo que gera valor dentro da organização, seja considerado antes da análise dos riscos decorrentes das atividades da instituição, levando em conta a visão integrada que o ERM propõe.

Assim, para delimitação dos objetivos estratégicos de uma organização, faz-se necessário o entendimento da instituição de forma a avaliar quais os fatores determinantes que garantem o atingimento destes objetivos e, por conseguinte, entender quais os eventos que podem influenciar o seu atingimento.

Para identificação dos riscos, o COSO (2017) traz alguns exemplos de abordagem que podem ser utilizadas nesta tarefa, conforme mostra o Quadro 4.

Abordagem	Descrição da Abordagem	Existentes	Novos	Emergentes
Computação cognitiva	Permite que sejam acumuladas grandes quantidades de dados para análise de futuras tecnologias.	✓	✓	✓
<i>Data tracking</i>	Possibilita que dados passados propiciem a projeção de ocorrências. Geralmente utilizado na fase de avaliação do risco.	✓	✓	
Entrevistas	Obtenção de dados passados através de indagação a um indivíduo. Geralmente, nestes casos, utilizam-se <i>surveys</i> , considerando a tentativa de traçar um perfil para um grande número de entrevistados.	✓		✓
Indicadores-chave	Medidas qualitativas (ou quantitativas) que auxiliam na identificação de alterações nos riscos existentes.	✓		✓
Análise de Processos	Envolve a criação de um diagrama de processo, objetivando um melhor entendimento das interrelações entre inputs, procedimentos/tarefas, outputs e responsabilidades. Uma vez mapeado o processo, os riscos podem ser identificados e considerados com relação ao alcance dos objetivos de negócio.	✓	✓	
<i>Workshops</i>	Agrupamento de indivíduos de funções e processos distintos, que objetiva o conhecimento do grupo (lista de riscos coletiva)	✓	✓	✓

Quadro 4 — Abordagens para identificação de riscos.

Fonte: Adaptado de COSO (2017).

Branco (2016), discorreu que os macroprocessos da Universidade estariam estabelecidos de acordo com um *framework* relacionado à construção de uma arquitetura de processos, dividida em seis etapas – Avaliação de Pré-Requisitos (preenchido em conjunto pela equipe do Escritório de Processos da organização, obtendo-se consenso na resposta final), Estruturação (definição da equipe e da classificação e hierarquia dos processos), Arquitetura de Negócio (construída a partir de elementos contidos no regimento e plano estratégico da Universidade e de *insights* da avaliação dos pré-requisitos), Identificação dos Processos, Caracterização dos Processos (no qual foram definidos os macroprocessos de apoio e finalísticos) e sua consequente Validação (quando a arquitetura foi apresentada para a alta gestão)

De acordo com a autora, tal modelo culminou na definição do macroprocesso de Gestão, em quatro macroprocessos finalísticos (Ensino – graduação e pós-graduação – Pesquisa, Extensão e Desenvolvimento Tecnológico) e oito macroprocessos de apoio, quais sejam: Gestão Orçamentária e Financeira; Gestão de Tecnologia da Informação e Comunicação; Gestão de Pessoas; Comunicação; Suprimentos; Gestão da Infraestrutura; Assistência Estudantil; e Gestão de Acervos (BRANCO, 2016).

Dado que, não raro, modelos de governança e de gestão de riscos entendem a gestão por processos como sendo uma de suas principais formas de implementação (ISO, 2012), e o

fato de que a instituição estudada aplica o método BPM, optou-se pela utilização desta metodologia para desenvolvimento do modelo de Gestão de Riscos da IFES estudada.

Adicionalmente, fez-se uso da abordagem de *workshops* com a alta administração, objetivando a apresentação do modelo, abordagem inicial da proposta e início da construção do modelo de forma conjunta. Foram realizados três *workshops* com a administração central, transcorridos entre os anos de 2017 e 2018.

Nos primeiros dois encontros, cada um tendo durado cerca de um turno, foram abordados conceitos gerais de riscos, Gestão de Riscos, demonstração dos modelos de ERM nos quais a Universidade se lastreia para elaboração de sua metodologia própria. Compareceram, não apenas membros da Alta Administração, mas também membros de órgãos auxiliares da Administração Central, entre outras unidades estratégicas.

O terceiro encontro consistiu em uma reunião da Alta Administração, em um turno, tendo sido formada por Reitoria, Pró-Reitorias, Secretarias e órgãos equiparados, bem como por estruturas diretamente vinculadas à Alta Administração. O terceiro *workshop* teve como objetivo central a realização de uma oficina para identificação preliminar de riscos estratégicos, análise prévia dos riscos identificados e proposta empírica de priorização de riscos com base nos conceitos apresentados ao grupo.

Neste encontro, foram demonstrados os macroprocessos finalísticos, de apoio e de gestão, sendo os donos dos processos divididos em grupos e encarregados de abordar os riscos estratégicos de cada macroprocesso, especialmente de acordo com o entendimento do que cada macroprocesso faz, bem como considerando-se experiências anteriores dos atores de cada processo.

Cada grupo utilizou uma ficha de levantamento de riscos, na qual constam campos para preenchimento (descrição do risco, nível de impacto, nível de probabilidade e reação ao risco, entre outros campos). Por tratar-se de abordagem em grande grupo, utilizou-se a estratégia rudimentar de *data tracking*, considerando que o grupo levou à discussão ocorrências anteriores como indicativo de possibilidade de eventos adversos.

Posteriormente ao levantamento inicial, os riscos foram compilados e, de posse da primeira listagem, foram realizados diversos encontros do GT de Riscos com os gestores e atores importantes dos macroprocessos, nos quais os eventos atribuídos pelos donos dos macroprocessos foram analisados individualmente. Neste momento, foram definidos os nomes e descrição dos riscos, as categorias destes eventos (internos ou externos), a sua classificação (econômicos, financeiros, gestão, recursos humanos, entre outras), e os macroprocessos impactados por estes riscos.

Em seguida, buscou-se a realização de reuniões com os grupos responsáveis pelos macroprocessos, visando a avaliação, juntamente com o GT de Riscos, dos objetivos estratégicos de cada macroprocesso e, por fim, a avaliação se os riscos previamente levantados correspondem a eventos capazes de afetar tais objetivos.

3.2.1.2 Etapa 2 – Identificação dos objetivos estratégicos dos Macroprocessos

As metas de uma instituição, seus objetivos, suas estratégias, seu escopo e seus parâmetros devem ser estabelecidos, subdividindo, se necessário, os processos em níveis mais detalhados, de modo a fornecer uma estrutura lógica que ajude a garantir que riscos significativos não sejam negligenciados (AS/NZS 4360, 2004).

Salienta-se, com base na norma AS/NZS 4360 (2004), que a fase da identificação dos objetivos estratégicos e, por conseguinte, de seus riscos, decorre da avaliação do contexto de uma organização e, ainda, do que pode acontecer (cujo impacto possa ser negativo ou positivo), quando e onde tal evento poderá se materializar, além do como e do porquê eventos ocorrem.

A Figura 3, que demonstra o diagrama do processo de Gestão de Riscos, evidencia as subfases que o compõe e que demonstra a ligação entre a definição do contexto da organização e seus objetivos com a posterior avaliação da probabilidade e impacto de eventos que possam alterar o seu curso, mais especificamente a contextualização da fase de identificação dos riscos.

Para tanto, foi definida a necessidade de estabelecimento dos objetivos estratégicos de cada um dos macroprocessos da instituição, para que fosse, posteriormente, avaliada a possibilidade de que eventos influenciassem, positiva ou negativamente, o seu atingimento.

De posse dos riscos preliminares levantados na Etapa 1, foram organizadas reuniões com os gestores e principais atores dos macroprocessos, entre os meses de setembro e novembro de 2018. Naqueles encontros, foi abordada a definição dos objetivos estratégicos, visando, posteriormente, o levantamento dos eventos que, individualmente ou em conjunto, possuem potencial de desviar ou até mesmo impedir o atingimento dos objetivos da Instituição.

A abordagem para avaliação dos eventos que podem impactar os objetivos da instituição consistiu na realização de indagações relacionadas às principais motivações de cada um dos macroprocessos para que, de posse de uma definição clara, fossem listados os

riscos que afetam tais objetivos, possibilitando a sua classificação (como riscos externos ou riscos internos).

Foram realizadas treze reuniões, com duração aproximada de 3 horas, cada, durante os meses de setembro e novembro de 2018, nas quais foram avaliados os fatores acima referidos e, uma vez concluídas, foi realizada a compilação dos riscos, avaliação de sua aplicabilidade e elaboração de uma planilha de riscos consolidada.

3.2.1.3 Etapa 3 – Mapeamento dos riscos

O propósito da identificação de riscos é identificar o que poderia acontecer ou quais situações poderiam existir que afetariam o alcance dos objetivos do sistema ou da organização. Quando um risco é identificado, é preciso que a organização “identifique quaisquer controles existentes, tais como funcionalidades projetadas, pessoas, processos e sistemas” (ABNT 31010, p.7, 2012).

Assim, após o levantamento dos macroprocessos da Instituição, seus objetivos e quais os eventos que poderiam impactá-los, através do *workshop* realizado junto à alta administração da Universidade e de posse dos objetivos estratégicos de cada um dos macroprocessos avaliados em conjunto com os donos dos processos, o GT de Riscos compilou os riscos levantados, refinando a nomenclatura dos riscos e suas descrições, classificando e categorizando-os. Este processo foi realizado em quatro encontros, transcorridos em reuniões do Grupo de Trabalho, com duração média de 3 horas.

Os riscos identificados foram subdivididos em dois tipos (riscos internos e riscos externos) e em oito categorias (Acadêmico, Econômico, Financeiro, Gestão, Infraestrutura / tecnologia, Político / Jurídico, Recursos Humanos e Socioambiental) e a relação foi submetida ao CGRC para validação.

Em seguida, a planilha de riscos foi submetida para a validação final do CGRC no tocante aos nomes e descrições, classificação e categorias, para avaliação e posterior priorização.

3.2.2 Fase 2 – Priorização dos Riscos

Os riscos podem ser avaliados em graus de severidade similares, no entanto, a alta administração poderá considerar um mais crítico que o outro, dado o grau de dificuldade de

reação a tal risco, por exemplo (COSO, 2017). “Riscos de maior prioridade são mais propensos a ser aqueles que afetam a entidade como um todo, ou aqueles que surgem no nível de gestão” (COSO, 2017, p.80).

Em virtude disto, nesta etapa, foram definidas as formas de avaliação da probabilidade e potenciais impactos dos riscos identificados na fase anterior, bem como a forma que a Instituição, através de seu CGRC, realizou a sua priorização.

3.2.2.1 Etapa 4 – Determinação da escala para análise de riscos

De acordo com Ruzic-Dimitrijevic e Dakic (2014), as metodologias de avaliação de risco são semelhantes nas mais diversas áreas em que se aplicam. Ainda, a avaliação de riscos deve incluir os seguintes passos (RUZIC-DIMITRIJEVIC; DAKIC, 2014, p.4):

1. Introdução ao sistema (empresa e atividade), processo de trabalho, organização, tecnologia, etc.;
2. Identificação e determinação de perigos e danos para todas as partes do sistema;
3. Avaliação do risco em relação ao perigo e dano;
4. Determinar o caminho e as medidas para a eliminação, minimização e prevenção de riscos;
5. Reavaliação do risco, com relação aos perigos e danos restantes (após a realização das medições); e
6. Medidas para manter o nível de risco restante.

Ainda segundo as autoras, quando de sua abordagem específica acerca do levantamento e Gestão de Riscos no âmbito de Instituições de Ensino Superior, os riscos dessas instituições são ordenados, não raro, de acordo com a severidade do impacto, sendo que os riscos financeiros e que afetem a reputação das instituições são geralmente classificados como os riscos mais relevantes, nos quais figuram, ainda, os eventos que se relacionam ao ensino e pesquisa (RUZIC-DIMITRIJEVIC; DAKIC, 2014).

Considerando a metodologia adotada pela entidade, o GT de Riscos propôs escalas de (i) probabilidade de ocorrência de determinado evento, e (ii) de dimensões de impacto destes eventos, caso ocorram.

Tanto a escala proposta quanto as dimensões de impacto sugeridas foram submetidas à análise e validação do CGRC que, por sua vez, realizou ajustes. O CGRC definiu que não apenas os riscos da Universidade são eventos que possuem uma probabilidade de ocorrência e um impacto, caso ocorram, mas que estes riscos poderão ser agravados em função da

dificuldade que a Instituição possui em responder a este risco, uma vez que ele se materialize. Esta chamada 'dificuldade de reação' se tornou o terceiro critério para avaliação dos riscos.

No tocante à escala dos riscos da instituição, definiu-se pela utilização de pesos de 1 a 5, em escala crescente, representando, o menor peso, o grau mais baixo de relevância e o maior, o grau mais alto de relevância. Com relação ao impacto, a separação ocorreria de acordo com a classificação do macroprocesso (finalístico e de apoio) e, adicionalmente, no que tange às dimensões impactadas, quais sejam: (i) Formação de pessoas; (ii) Produção de conhecimento e cultura; (iii) Contribuição ao bem estar social e ambiental; (iv) Contribuição ao desenvolvimento econômico; (v) Sustentação financeira; e (vi) Qualidade do ambiente de trabalho de servidores e alunos. Desta forma, cada risco recebeu uma nota de 1 a 5, para oito critérios de avaliação.

3.2.2.2 Etapa 5 – Análise e Priorização dos Riscos

O processo de avaliação de riscos não é uma atividade autônoma e convém que seja totalmente integrada aos outros componentes do processo de gestão de riscos e, para que o processo de avaliação de riscos seja bem-sucedido, há que se fazer a correta comunicação (e consultas), de forma eficaz, às partes interessadas (ABNT, 2012).

A priorização dos riscos ocorre em vários níveis de uma entidade, podendo a estes ser “designadas diferentes prioridades em níveis diversos. Por exemplo, um risco prioritário no nível operacional pode ser avaliado como sendo de prioridade baixa no nível de gestão” (COSO, 2017, p.80).

Consoante à norma ISO 31010 (ABNT, 2012), a análise de riscos pode ser realizada através de uma abordagem qualitativa, semi-qualitativa ou quantitativa, dependendo da aplicação, grau de complexidade de obtenção de informações, confiabilidade das informações, entre outros fatores. O Quadro 5 demonstra os métodos de análise de riscos definidos pela mesma norma.

Método	Descrição do método
Qualitativo	A avaliação qualitativa define consequência, probabilidade e nível de risco por níveis de significância, tais como “alto”, “médio” e “baixo”, pode combinar consequência e probabilidade, e avalia o nível de risco resultante em comparação com os critérios qualitativos;
Semi-quantitativo	Os métodos semi-quantitativos utilizam escalas de classificação numérica para consequência e probabilidade e as combinam para produzir um nível de risco utilizando uma fórmula. As escalas podem ser lineares ou logarítmicas, ou podem ter alguma outra relação; as fórmulas utilizadas também podem variar.

Quantitativo	<p>A análise quantitativa estima valores práticos para consequências e suas probabilidades, e produz valores do nível de risco em unidades específicas definidas quando se desenvolveu o contexto.</p> <p>A análise quantitativa completa pode nem sempre ser possível ou desejável devido a informações insuficientes sobre o sistema ou atividade que está sendo analisado, à falta de dados, à influência dos fatores humanos etc., ou porque o esforço da análise quantitativa não é justificável ou requerido.</p> <p>Em tais circunstâncias uma classificação comparativa semi-quantitativa ou qualitativa de riscos por especialistas, conhecedores em suas respectivas áreas, pode também ser eficaz.</p>
--------------	---

Quadro 5 — Métodos de análise de riscos

Fonte: adaptado de ABNT (2012)

Definiu-se, portanto, que o processo de priorização ou análise de riscos deveria ocorrer de forma a propiciar que os eventos relevantes fossem considerados um a um, comparados entre si de acordo, inicialmente, com a sua classificação (econômicos, financeiros, gestão, recursos humanos, entre outras) e, se necessário, segundo as categorias (interno ou externo), definidas pelo GT de Riscos.

Após, realizou-se a validação das priorizações junto a membros do CGRC, para futura avaliação de uma eventual estrutura de Controle Interno já existente ou atribuição de atividade que respondesse aos riscos identificados.

Este processo ocorreu através de reuniões envolvendo o CGRC e componentes do GT de Riscos, em quatro encontros de cerca de três horas cada. As reuniões culminaram na definição do *ranking* de riscos da instituição, o que possibilita a sua priorização, de acordo com o índice geral ou conforme o tipo (interno ou externo), a categoria (econômicos, acadêmicos, gestão), análises mistas, entre outras possibilidades.

3.2.3 Fase 3 – Definição dos Controles Internos

A AS/NZS 4360 (2004) apresenta como consequência da análise e avaliação de riscos o termo ‘Tratamento dos Riscos’. Com relação a tal fase, esta norma estabelece que, após a definição do contexto em que uma determinada organização se encontra e a avaliação dos riscos ao qual esta Instituição está exposta, a mesma deve buscar identificar as opções de tratamento dos riscos, avaliando as opções, implementando planos de ação para tratamento dos riscos e, finalmente, analisar e avaliar os riscos residuais (AS/NZS 4360, 2004).

É necessário, contudo, que durante este processo, a instituição mantenha-se atenta a possíveis falhas no tratamento dos riscos, considerando que falhas durante este processo podem levar os riscos a se tornarem inaceitáveis (ABNT ISO/TR 31004:2015)

Conforme Cordeiro *et al.* (2016), existe uma tendência de mudanças nos cenários organizacionais, especialmente no que tange à sua capacidade de mensurar os riscos, objetivando a redução de impactos oriundos de crise, gerando informações úteis para a gestão, que possam influenciar positivamente a tomada de decisão.

Ao considerar as práticas relacionadas à Gestão de Riscos e ao Controle Interno, o TCU (2014) estabelece a necessidade de um sistema para sua implantação, no qual se pressupõe que os riscos sejam identificados e que os controles internos relativos à resposta a estes riscos estejam adequadamente implementados.

Ademais, para a correta adoção a boas práticas de Gestão de Riscos e Controles Internos, há que se definir um plano de continuidade relacionado a elementos críticos para a organização, atribuindo responsabilidades pelo sistema de Gestão de Riscos. O resultado da implementação e as informações oriundas do processo serão base para a Governança e tomada de decisões da Instituição (TCU, 2014).

Desta forma, esta fase visa demonstrar a avaliação dos modelos de definição de controles, verificação da aplicabilidade destes modelos no âmbito da Universidade, tanto quanto aos eventuais controles internos existentes (e a sua capacidade de mitigação dos riscos encontrados), quanto no desenho de novas atividades de controle que respondam aos riscos identificados pelo Comitê de Governança, Riscos e Controle.

3.2.3.1 Etapa 6 – Avaliação de controles

É necessário avaliar se um determinado risco necessita de tratamento e qual a sua prioridade em relação aos outros riscos da instituição, se uma determinada atividade deve ser realizada, reduzida ou descontinuada e, por fim, se controles internos devem ser mantidos, implementados ou modificados (BRASIL, 2017). Isto é importante, pois, se operados corretamente por pessoas que possuam a autoridade e competência necessárias, satisfazem os objetivos de controle da instituição e podem efetivamente prevenir ou detectar erros ou fraudes que possam resultar incorreções relevantes (PCAOB, 2007).

Assim, esta etapa consistiu na análise das formas de avaliação de controles internos amplamente adotadas. Para tanto, entendeu-se como um método válido a avaliação inicial dos macroprocessos da Universidade, considerando o objetivo estratégico definido pelos seus gestores e principais atores no item 3.2.1.2, relativo à segunda etapa da Fase 1 de Identificação dos riscos.

Posteriormente, foram avaliados os eventos priorizados e se estes possuíam sinalização de resposta aos riscos. Para avaliação da existência de controle, foi questionado se as respostas aos riscos atendiam aos seus objetivos (mitigar, evitar, transferir, aceitar os riscos, ou perseguir, em caso de oportunidades). Caso identificada a evidência de controle, buscou-se a determinação de uma forma de avaliação das atividades realizadas mediante aplicação de procedimentos de auditoria.

3.2.3.2 Etapa 7 – Determinação da metodologia de definição dos procedimentos de auditoria e/ou de atividades de controle para os riscos estratégicos da Universidade

Considerando as definições de controle, que convergem para medidas e procedimentos que visam a resposta aos riscos ou manutenção de seus impactos em um determinado nível (ABNT, 2018), minimizando riscos negativos e aumentando o efeito oportunidades (AS/NZS, 2004) fornecendo garantia razoável para o atingimento de seus objetivos (COSO, 2017), buscou-se elaborar uma metodologia de avaliação que contemplasse os principais modelos de Governança e Gestão de Riscos através da utilização de boas práticas de Controles Internos.

Ainda, consoante ABNT (2009), caso a avaliação da existência de métodos de resposta aos riscos da Instituição resulte em impossibilidade de identificação ou conclusão acerca da inadequação das resposta aos eventos adversos, faz se necessário o registro dos riscos, o estabelecimento de um plano de tratamento destes riscos, identificando, de forma clara, a priorização para a implementação de cada tratamento.

Assim, foi confeccionado um questionário, com base em conceitos estabelecidos na norma de auditoria do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), que consiste nas seguintes etapas:

a) Entendimento dos riscos

Nesta seção, o objetivo é apresentar uma contextualização dos riscos, através de demonstração da descrição, da sua classificação e do tipo de risco, com base nas definições realizadas pelo CGRC. Não caracteriza, particularmente, uma etapa do modelo proposto, por tratar-se de reprodução dos dados.

b) Avaliação da existência de atividade de controle

Detalhamento do risco e de sua origem, macroprocessos que são impactados (caso o risco se materialize), objetivo estratégico do macroprocesso, 'dono' do risco, potencial de influência no atingimento do objetivo estratégico, causas e consequências do risco, detalhamento de resposta ao risco existente (descrição, tipo de resposta, periodicidade, grau de formalização) e definição da existência (ou não) de uma atividade de controle.

Caso afirmativo, a resposta ao risco será testada. Caso negativo, será elaborada uma atividade de controle que objetive a adequada resposta ao risco de acordo com os modelos disponíveis;

c) Avaliação do Desenho, Implementação e Efetividade dos Controles da Instituição

Para os riscos estratégicos priorizados, e, após a definição da existência de resposta a estes riscos, foi definido um modelo de teste de controle de gerência, que contemplasse a descrição da atividade de controle, a avaliação da precisão dos controles da gestão, detalhamento da atividade de controle (periodicidade, responsáveis), procedimentos de teste de controle e, finalmente, a conclusão acerca da adequação do desenho, implementação e efetividade do controle interno.

Em se detectando a ausência de uma atividade de controle pré-definida, estabeleceu-se uma proposta de teste de controle para o risco identificado;

d) Proposta de atividade de controle

Caso a Universidade não possuísse uma atividade de controle formalizada, foi elaborada uma proposta de abordagem para o desenvolvimento de atividade de controle, visando garantir a adequada resposta ao risco estratégico e promover o atingimento do objetivo.

Assim, com base nas normas de auditoria AS2 e AS5 (PCAOB, 2004; 2007), foram avaliados 19 pontos, que, em conjunto, permitem a conclusão acerca do adequado desenho e implementação da atividade de controle.

Descrição da atividade de controle: Detalhamento do passo-a-passo das atividades realizadas com objetivo de responder ao risco identificado.

Objetivo da revisão: Avalia se o objetivo do procedimento, ou seja, o que se propõe realizar, responde ao risco identificado (um procedimento desenhado para impedir ou detectar erros geralmente é mais preciso do que um procedimento que apenas identifica e explica inconsistências).

Nível de agregação da revisão: Objetiva demonstrar o nível de análise de uma determinada atividade de controle, considerando-se que um controle que é executado em um nível mais detalhado tende a ser mais preciso do que aquele realizado em um nível mais macro.

Consistência do desempenho: Avalia a relação de nível de consistência de realização de uma atividade de controle (se realizado mais ou menos vezes) e o alcance da segurança oriunda da realização do procedimento.

Correlação com afirmações relevantes: Considerando-se a necessidade de que as atividades de controle possuam uma relação com afirmações relevantes. Segundo Baptista da Costa (2007), as asserções de auditoria são entendidas como sendo afirmações tidas como verdadeiras, sobre as quais o auditor terá de validar para cada rubrica ou classe de transações. A comprovação das diversas asserções aplicáveis às transações de uma organização, consubstanciam a evidência de auditoria, que, pela sua própria natureza, é cumulativa (CFC, 2009). Portanto, um controle indiretamente relacionado a uma afirmação normalmente tem menos probabilidade de impedir ou detectar distorções na asserção do que um controle diretamente relacionado a uma afirmação.

Previsibilidade de expectativas: Avaliação da projeção de detecção de distorções da atividade de controle desenhada.

Critério de investigação: Para revisão de atividades, controles e informações, é necessária a definição de um critério para análise. Um controle que possui um limite maior de variações, ocorrências de incorreções, entre outros indicativos de risco, possui menos precisão e maior risco falha na prevenção ou detecção de distorções do que um controle com um limite mais baixo para investigação.

Frequência da Atividade de Controle: demonstra a periodicidade, claramente definida pela instituição ou aproximada, e como ela é classificada (se anual, trimestral, mensal, quinzenal, diária, mais do que diária ou automática/sistêmica ou "conforme necessidade").

Período avaliado: Período em que se analisou a atividade de controle.

Quem realiza a atividade: Usuário-chave que realiza as atividades de resposta ao risco.

Capacidade técnica do usuário-chave: Avalia se pessoa que realiza a atividade apresenta autoridade e conhecimento necessários para a sua execução.

Informações produzidas pela entidade: Demonstra se a atividade de controle depende de informações produzidas pela própria entidade, sistêmicas ou não, e quais são as informações.

Gerador da informação utilizada no controle: Demonstra o responsável pela produção das informações utilizadas na execução da atividade de controle.

Validade das informações produzidas pela entidade: Demonstra os procedimentos realizados para garantir que as informações estão íntegras e corretas, se existentes.

Forma de análise do controle: Demonstra os procedimentos realizados na avaliação da atividade de controle, quais sejam (1) Indagação, (2) Inspeção documental, (3) Observação ou (4) Recálculo.

Conclusão acerca do desenho do controle: Apresenta a avaliação do desenho (e implementação) da atividade de controle e se esta responde adequadamente ao risco identificado.

Posteriormente, de posse da periodicidade da atividade de controle e, obrigatoriamente, concluindo-se que a atividade de controle possui desenho adequado, as mesmas normas recomendam a execução da avaliação acerca da efetividade daquele controle.

Para tanto, a norma de auditoria AS5 (PCAOB, 2007) recomenda que quando da determinação se um controle opera adequadamente, de acordo com o seu desenho, há que se avaliar a eficácia operacional desta atividade. O teste de controle normalmente envolve obter e avaliar as evidências a respeito das etapas executadas para identificar inconsistências e as conclusões alcançadas no exame e as decorrentes ações corretivas (PCAOB, 2013).

Tendo em vista seu objetivo de fornecer uma base para concluir se os controles estão sendo aplicados adequadamente, é necessária a realização de cálculo de amostras para teste da eficácia operacional (AICPA, 2006, p. 9). Tal cálculo leva em consideração a frequência com que uma atividade de controle ocorre. O Quadro 6 apresenta a tabela de amostra para testes de controles utilizada nesta pesquisa.

Amostras - Testes de Controle		
Periodicidade ¹	Número de execuções ao ano	Amostra mínima ²
Anualmente	1	1
Trimestral	4	2
Mensal	12	3
Quinzenal	24	5
Semanal	52	7
Diário	365	20
Mais do que diário	730	30
Automático/Sistêmico ³	Não específico	1
Ref. ¹ :	Caso a atividade não possua periodicidade definida, faz-se necessária a adequação das ocorrências históricas em uma classificação. P.ex.: uma atividade que não possui periodicidade definida ocorreu 20 vezes no ano. Em analogia, a atividade está próxima de uma atividade de execução quinzenal (+/- 24 vezes ao ano), sendo necessária a seleção de 5 itens para teste de controle.	
Ref. ² :	Amostra mínima depende da classificação de risco	
Ref. ³ :	Depende da avaliação do sistema utilizado	

Quadro 6 — Amostra de Testes de Efetividade de Controle

Fonte: adaptado de “*Audit Sampling Considerations of Circular A-133 Compliance Audits*” (AICPA, 2009).

Assim, foi realizada uma amostra para avaliação da efetividade das atividades de controle existentes, permitindo a conclusão acerca dos procedimentos de resposta ao risco já adotados pela Instituição, tendo em vista os modelos de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, a elaboração da metodologia e a confecção dos campos do questionário de avaliação de controles, construiu-se um roteiro de avaliação acerca da existência de atividade de controle.

A metodologia foi testada em três riscos de diferentes tipos e classificações, o que indica a possibilidade da sua replicação para outros eventos levantados na avaliação do CGRC.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 FASE 1 - IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS

Esta fase detalhará a forma de identificação dos riscos da Instituição através da avaliação dos macroprocessos da entidade, finalísticos e de apoio, bem como um detalhamento dos procedimentos de definição dos seus objetivos estratégicos mediante *workshops* e reuniões junto aos donos de cada processo e, finalmente, o mapeamento dos riscos estratégicos.

Segundo Branco (2016), são processos da UFRGS os macroprocessos finalísticos (Ensino – graduação e pós-graduação – Pesquisa, Extensão e Desenvolvimento Tecnológico), macroprocessos de apoio (Gestão Orçamentária e Financeira; Gestão de Tecnologia da Informação e Comunicação; Gestão de Pessoas; Comunicação; Suprimentos; Gestão da Infraestrutura; Assistência Estudantil; e Gestão de Acervos) e o macroprocesso de Gestão.

De acordo com o Relatório de Gestão da UFRGS, os objetivos finalísticos da instituição e o consequente cumprimento da sua missão, da qual destacam-se, a formação cultural, científica, profissional de seus alunos, bem como a produção de conhecimento, cultura e artes, a contribuição ao desenvolvimento sustentável (político-institucional, social, econômico e ambiental) derivam dos seus macroprocessos finalísticos.

Ainda segundo o citado relatório, faz-se necessário, para o atingimento dos objetivos finalísticos da Universidade, que os macroprocessos de apoio funcionem adequadamente, bem como que o macroprocesso de Gestão permita a avaliação, orientação e definição de diretrizes adequadas para o atingimento dos objetivos de cada macroprocesso e, finalmente, da missão institucional. A Figura 7 demonstra a interação entre os macroprocessos (de gestão, finalísticos e de apoio), contribuindo para a entrega de valor para a sociedade.

Assim, inicialmente, buscou-se o entendimento destes macroprocessos, as etapas primordiais e seus principais *inputs* e *outputs*, bem como as suas particularidades e os departamentos responsáveis pelos principais processos que os compõem e os objetivos estratégicos de cada macroprocesso. Em seguida, durante os *workshops* realizados com a alta administração da Universidade, buscou-se a verificação dos macroprocessos pelos gestores, como forma de validá-los, visando a posterior identificação dos riscos estratégicos que lhes impactam.

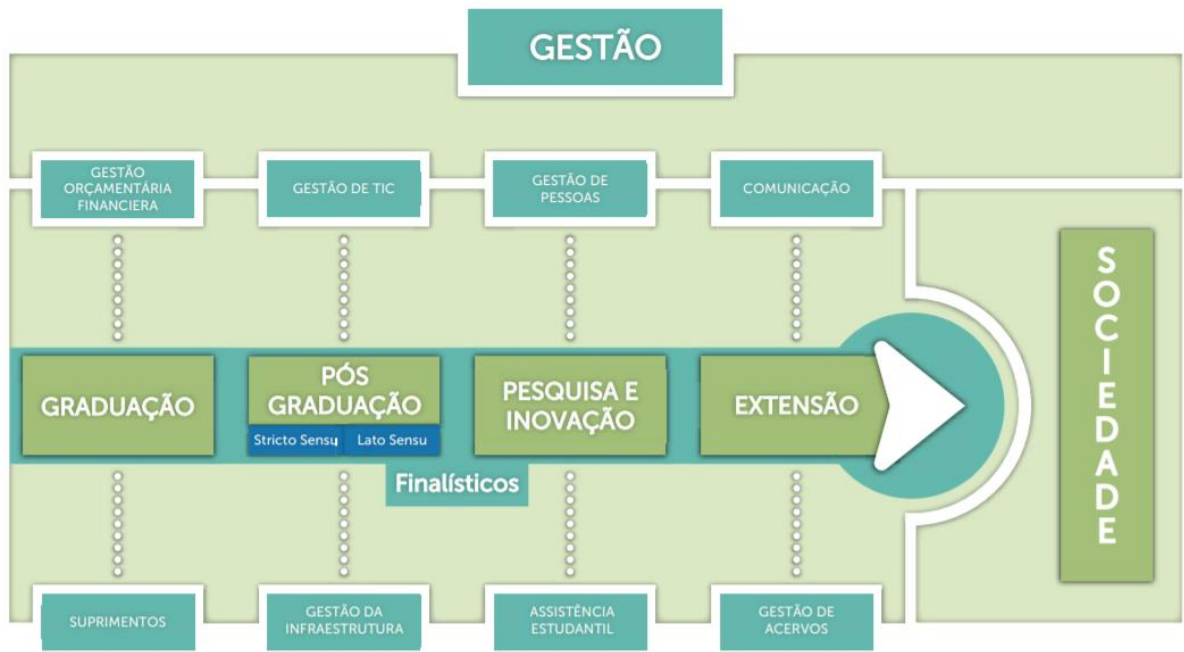


Figura 7 — Macroprocessos da UFRGS.

Fonte: Relatório de Gestão da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2019)

Em julho de 2018, membros da alta administração da Universidade, dentre eles, os principais atores dos macroprocessos da Instituição (finalísticos, de apoio e Gestão), participaram de uma Oficina, que teve como principais objetivos, a promoção do entendimento da lógica por processo na abordagem de Gestão de Riscos da Universidade.

Neste encontro, foram discutidas as formas de identificação de riscos, bem como foram realizadas atividades coordenadas (em grupos) com a finalidade de, com base na metodologia apresentada, realizar um levantamento inicial de riscos por macroprocesso e, por fim, a compilação do levantamento dos eventos identificados durante a atividade.

Destarte, os participantes foram divididos em cinco grupos (conforme Quadro 7), definidos de acordo com os processos que os compunham, visando certa convergência de procedimentos.

Cada grupo foi acompanhado por um tutor previamente definido, integrante do GT de Riscos. Aos grupos, coube a avaliação dos seus macroprocessos, elaborando uma relação preliminar dos riscos estratégicos de cada um deles, de acordo com as experiências de cada gestor, propondo, porém, uma abordagem dialógica com os outros gestores de cada grupo, considerando as diferenças e particularidades das atividades em cada um dos seus processos.

GRUPO	MACROPROCESSOS
1	Pós-graduação
	Graduação
	Assistência estudantil
2	Pesquisa
	Desenvolvimento Tecnológico
	Extensão
3	Gestão de TIC
	Gestão de Infraestrutura
	Suprimentos
4	Gestão
	Gestão Orçamentária e Financeira
	Gestão de Pessoas
5	Gestão de Acervos
	Comunicação

Quadro 7 — Divisão de Grupos Workshop Riscos (Jul/2018)

Fonte: adaptado de GT de Riscos (2018).

Portanto, de posse da ficha de levantamento de riscos, na qual constavam campos para preenchimento (descrição do risco, nível de impacto, nível de probabilidade e reação ao risco, entre outros campos), os gestores realizaram a discussão acerca dos potenciais eventos adversos e elaboraram uma lista prévia de riscos. Após, foi realizada, de forma unificada, a compilação da lista de eventos unificada.

Os Quadros 8 e 9 representam a organização dos formulários de respostas utilizados durante o *workshop*.

OFICINA DE DEFINIÇÃO DE RISCOS ESTRATÉGICOS DA UFRGS		Grupo:	
IDENTIFICAÇÃO DOS RISCOS			
Número	Risco	Quais macroprocessos afeta?	
1			
2			
3			
4			
5			

Quadro 8 — Identificação dos Riscos - Workshop Riscos (Jul/2018)

Fonte: adaptado de GT de Riscos (2018).

OFICINA DE DEFINIÇÃO DE RISCOS ESTRATÉGICOS DA UFRGS								Grupo: _____
R i s c o	Avaliação do risco identificado							
	Forma ção de pessoas	Produção de conhecimen to e cultura	Contribuição ao bem estar social e ambiental	Contribuição ao desenvolvi mento econômico	Sustentação financeira institucional	Qualidade do ambiente de trabalho de servidores e alunos	Probabili dade de ocorrênci a	Probabili dade de contençã o*
1								
2								
3								
4								
5								

Quadro 9 — Avaliação dos Riscos Identificados - Workshop Riscos (Jul/2018)

Fonte: adaptado de GT de Riscos (2018).

De posse da compilação de riscos, a lista foi previamente examinada pelo GT de Riscos, que realizou uma análise criteriosa acerca da classificação dos eventos, bem como se eles se tratavam, de fato, de riscos estratégicos da UFRGS. Assim, foram organizadas reuniões com a totalidade dos especialistas em cada um dos temas (donos dos macroprocessos), entre os meses de setembro e novembro de 2018, para obtenção de suas impressões no que tange aos objetivos estratégicos de cada macroprocesso, visando, posteriormente, o levantamento dos eventos que, individualmente ou em conjunto, possuem potencial de desviar ou até mesmo impedir o atingimento dos objetivos da Instituição.

Nesses encontros, foi demonstrado, para cada um dos grupos, os fluxos gerais dos macroprocessos, o conceito de risco e iniciado um *brainstorming* mantendo-se a definição de risco (positivo ou negativo) como sendo um ou mais eventos que podem atrasar, comprometer, ou até mesmo impedir um objetivo de ser atendido (no caso de riscos negativos) e gerar oportunidades de melhoria de resultados (no caso de riscos positivos).

Em seguida, procedeu-se com a definição do objetivo dos macroprocessos e o seu papel estratégico para a instituição, a apresentação da lista de riscos oriunda do *workshop*, devidamente consolidada, validação dos riscos estratégicos já identificados e proposição de uma avaliação crítica do macroprocesso com vistas a identificar novos riscos que poderiam afetar o objetivo estratégico do macroprocesso para a Universidade. A Figura 8 apresenta a forma de registro das reuniões realizadas com os grupos de interesse.

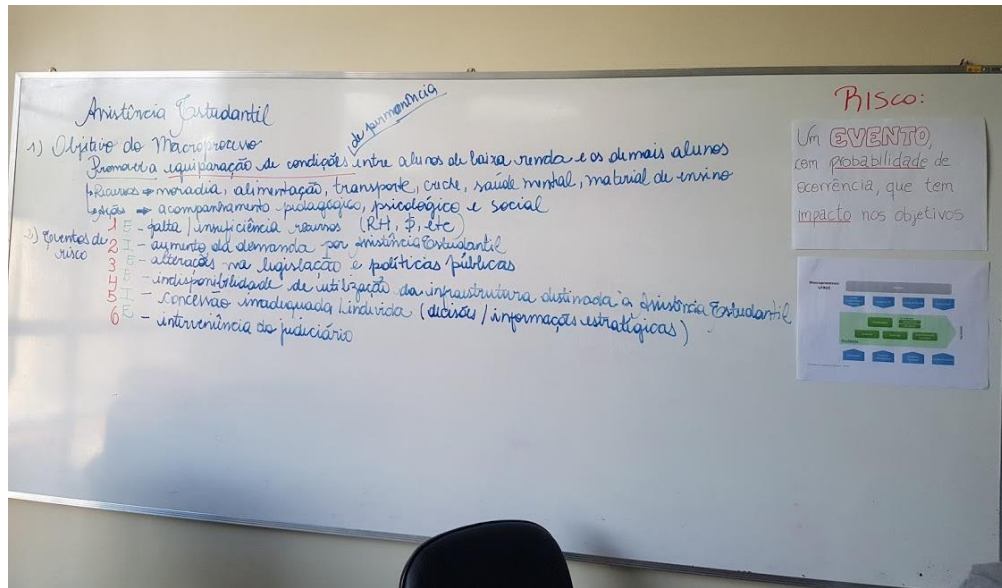


Figura 8 — Reunião focal – macroprocesso Assistência Estudantil

Fonte: GT de Riscos (2018)

O resultado das discussões foi, primeiramente, registrado através de anotação manual em quadro para que, posteriormente, fosse procedida a compilação em arquivo magnético.

O Quadro 10 apresenta os objetivos estratégicos definidos pelos principais atores de cada um dos macroprocessos da Universidade.

Macroprocesso	Objetivo estratégico
Assistência Estudantil	Promover equiparação de condições de permanência entre alunos de baixa renda e os demais alunos.
Gestão de Pessoas	Pessoas com perfil/qualificação adequadas, motivadas, comprometidas com os valores e objetivos da instituição, para executar os serviços adequadamente.
Extensão	Relação da Universidade com a Sociedade (Formação do estudante + benefício para comunidade).
Comunicação	Manter o ambiente cooperativo e estável (estágio de conflito / cooperação; harmonia para o ambiente).
Gestão de TIC	Garantir que a infraestrutura e os serviços de TI estejam aptos para o desenvolvimento das atividades da Universidade.
Gestão orçamentária e financeira	Buscar a sustentabilidade financeira (cobertura financeira) para as atividades finalísticas da UFRGS.
Gestão da Infraestrutura	Garantir que os ativos de infraestrutura estejam aptos para o desenvolvimento das atividades da Universidade.
Ensino (Graduação e Pós)	Criar condições adequadas para a formação de pessoas.
Gestão	Avaliação, definição de diretrizes e prestação de contas para a sociedade.
Suprimentos	Atender às necessidades de suprimentos no menor tempo, com maior qualidade e economicidade.
Acervos	Preservar e disponibilizar as informações da Universidade.
Pesquisa/Desenvolvimento Tecnológico/Inovação	Gerar conhecimento para a humanidade.

Quadro 10 — Objetivos estratégicos dos macroprocessos

Fonte: Elaborado pela autora (2019)

Tendo em vista a evolução dos resultados das reuniões, o GT de Riscos realizou o levantamento das impressões dos gestores e principais atores de cada macroprocesso. Em seguida, a nomenclatura e descrição dos riscos foi revisada, classificando e categorizando-os, em quatro reuniões do GT de Riscos, com duração média de 3 horas cada uma. Por fim, foi consolidada a tabela de riscos estratégicos.

Foram listados 65 (sessenta e cinco) riscos estratégicos da Universidade, os quais encontram-se divididos em dois tipos (riscos internos e risco externos) e subdivididos em oito categorias, referentes a um ou mais tipos de risco.

Como categorias do tipo ‘interno’, ou seja, aqueles riscos sobre os quais a Universidade possui maior grau de ingerência para eventuais formas de resposta e contingência, foram consideradas as categorias de risco (i) Acadêmico, (ii) Financeiro, (iii) Gestão, (iv) Infraestrutura / tecnologia e (v) Recursos Humanos.

Já nas categorias do tipo ‘externo’, em que se classificam os riscos para os quais a instituição possui menor grau de ingerência ou capacidade de reação, consideram-se os riscos do tipo (i) Econômico e (ii) Político/Jurídico. Por fim, o modelo adotado pela instituição considera que a classificação ‘Socioambiental’ possui características que a fazem ser passível de tipificação como ‘interna’ ou ‘externa’.

Isto posto, o Quadro 11 diz respeito à configuração dos 65 riscos estratégicos da entidade de acordo com o seu tipo e classificação.

Classificação do Risco	Tipo do Risco	Quantidade de riscos
Acadêmico	Interno	9
Financeiro	Interno	3
Gestão	Interno	13
Infraestrutura / tecnologia	Interno	10
Recursos Humanos	Interno	6
Econômico	Externo	6
Político / Jurídico	Externo	11
Socioambiental	Externo	6
	Interno	1

Quadro 11 — Distribuição de Riscos (por tipo e por categoria)

Fonte: GT de Riscos (2018)

O Apêndice A apresenta a lista final de riscos estratégicos alimentada pelos procedimentos de oficina/*workshop* de riscos e validação juntamente aos grupos de interesse dos macroprocessos.

Observou-se, inicialmente, a predominância de riscos do tipo interno, que representam cerca de 63% dos riscos estratégicos da entidade. Destes, destacam-se os riscos de ‘Dificuldade de reação a mudanças de cenário’, que consiste em a UFRGS não ter capacidade de adequar o planejamento e/ou a operação da Universidade quando ocorrem alterações no ambiente interno e externo, o risco da ‘Sociedade não entender o que a Universidade faz e como ela contribui para o seu desenvolvimento’ e a ‘Resistência à mudança (cultura da Universidade)’.

Os três exemplos abordados, embora oriundos de macroprocessos distintos, correspondem, sem exceção a riscos classificados como ‘Gestão’ que, por sua vez, de acordo com o Quadro 9, se referem a 20% do total de riscos identificados.

Já em relação aos riscos externos, 25% destes riscos correspondem a eventos adversos que podem afetar macroprocessos finalísticos. Em sua maioria, se tratam de riscos cuja classificação é ‘Econômico’ ou ‘Político / Jurídico’. Isso corrobora com a fragilidade em que a instituição se encontra em vista de sua forma de financiamento e regulação, sobretudo quando a sua atividade-fim é ameaçada por fatores alheios à sua capacidade de reação e influência diretas.

Na planilha constante do Apêndice A, são descritas as informações gerais dos riscos, tais como o seu número de identificação, sua descrição, tipo e classificação. Já no tocante a dados mais específicos, o GT de Riscos elaborou uma relação de donos dos riscos dos macroprocessos, bem como acerca dos macroprocessos mais afetados pelos riscos identificados.

De posse da lista de riscos estratégicos validada pelo GT de Riscos, a relação foi apresentada ao CGRC para apreciação, exame e questionamentos que se fizessem necessários. Para tal etapa, foi proposta uma análise prévia e remota da totalidade dos riscos, através da disponibilização do arquivo eletrônico na plataforma Moodle Colaboração. Concomitantemente, por e-mail, foi solicitada a avaliação de cada um dos membros do CGRC e comentários, caso aplicáveis.

Em seguida, foram realizadas reuniões em que se discutiu o conteúdo do arquivo, concluindo-se pela adequação dos eventos como sendo riscos que podem afetar, negativa ou positivamente, o atingimento dos objetivos dos macroprocessos da Universidade.

Assim, após conhecer os riscos da Universidade e, em especial, de acordo com as normas técnicas consolidadas no que tange à Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, considerando as limitações de quadro de pessoal e de recursos das Instituição, é recomendado que os riscos sejam devidamente escrutinizados e priorizados de acordo com a

sua probabilidade de ocorrência, a velocidade de reação da instituição e quais as dimensões de impacto que sentirão a evolução do serviço.

4.2 FASE 2 - PRIORIZAÇÃO DOS RISCOS

A priorização ocorreu de forma semi-quantitativa, em processo transcorrido em três reuniões do CGRC, nas quais foram avaliados os riscos organizacionais de acordo com as suas categorias, considerando-se cada uma das dimensões de impacto. O Quadro 12 demonstra o esquema dos critérios de impacto definidos pelo CGRC.

IMPACTO - FINALÍSTICO				IMPACTO - APOIO	
FORMAÇÃO DE PESSOAS	PRODUÇÃO DE CONHECIMENTO E DA CULTURA	CONTRIBUIÇÃO AO BEM ESTAR SOCIAL E AMBIENTAL	CONTRIBUIÇÃO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	SUSTENTAÇÃO FINANCEIRA INSTITUCIONAL	QUALIDADE DO AMBIENTE DE TRABALHO DE SERVIDORES E ALUNOS
5. Muito alto impacto sobre a qualidade ou volume (> 15%)	5. Muito alto impacto sobre a qualidade ou volume (> 15%)	5. Muito alto impacto sobre a qualidade ou volume (> 15%)	5. Muito alto impacto sobre a qualidade ou volume (> 15%)	5. Muito Alto: Perdas anuais de mais de R\$ 825.000,00. (>0,5% do LOA)	5. Muito alto impacto sobre a qualidade ou volume (> 15%)
4. Alto impacto sobre a qualidade ou volume (10 a 15%)	4. Alto impacto sobre a qualidade ou volume (10 a 15%)	4. Alto impacto sobre a qualidade ou volume (10 a 15%)	4. Alto impacto sobre a qualidade ou volume (10 a 15%)	4. Alto: Perdas anuais entre R\$ 165.000,00 e R\$ 825.000,00. (0,1-0,5% do LOA)	4. Alto impacto sobre a qualidade ou volume (10 a 15%)
3. Médio impacto sobre a qualidade ou volume (5 a 10%)	3. Médio impacto sobre a qualidade ou volume (5 a 10%)	3. Médio impacto sobre a qualidade ou volume (5 a 10%)	3. Médio impacto sobre a qualidade ou volume (5 a 10%)	3. Médio: Perdas anuais entre R\$ 49.500,00 e R\$ 165.000,00. (0,03-0,1% do LOA)	3. Médio impacto sobre a qualidade ou volume (5 a 10%)
2. Baixo impacto sobre a qualidade ou volume (1 a 5%)	2. Baixo impacto sobre a qualidade ou volume (1 a 5%)	2. Baixo impacto sobre a qualidade ou volume (1 a 5%)	2. Baixo impacto sobre a qualidade ou volume (1 a 5%)	2. Baixo: Perdas anuais entre R\$ 16.500,00 e R\$ 49.500,00. (0,01-0,3% do LOA)	2. Baixo impacto sobre a qualidade ou volume (1 a 5%)
1. Muito baixo impacto sobre a qualidade ou volume (< 1%)	1. Muito baixo impacto sobre a qualidade ou volume (< 1%)	1. Muito baixo impacto sobre a qualidade ou volume (< 1%)	1. Muito baixo impacto sobre a qualidade ou volume (< 1%)	1. Muito Baixo: Perdas anuais até R\$ 16.000,00. (<0,01% do LOA)	1. Muito baixo impacto sobre a qualidade ou volume (< 1%)
PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA: POSSIBILIDADE DE OCORRÊNCIA DO EVENTO DE RISCO.	1 - Remota	2 -Muito baixa	3 -Baixa	4 -Moderada	5 - Alta
DIFICULDADE DE REAÇÃO AO RISCO, SE OCORRER.	1 – Muito baixa	2 – Baixa	3 - Média	4 - Alta	5 - Muito alta

Quadro 12 — Escala de Risco.

Fonte: Comitê de Governança, Riscos e Controle da UFRGS (2018).

A definição dos riscos prioritários foi realizada pelos membros do CGRC e, eventualmente, por membros do GT de Riscos da Universidade. Como forma de reduzir a

dispersão entre as respostas dos membros, o CGRC arbitrou a definição de uma quantidade máxima de riscos por categoria a serem classificados em ordem de importância.

Para categorias de risco que apresentavam mais de 10 riscos classificados (i.e., ‘Gestão’), foi atribuída a quantidade máxima de 5 riscos para que fosse atribuída uma ordem de importância. Para as categorias com mais de 7 riscos (por exemplo, ‘Acadêmico’), convencionou-se a quantidade máxima de 4 riscos a classificar. Já no que tange às categorias que apresentaram menos de 7 riscos ou menos, definiu-se que seriam classificados 3 riscos por categoria. O quadro 13 demonstra a quantidade de riscos a serem considerados para cada uma das categorias.

Categoria de risco	Quantidade de riscos na categoria	Quantidade de pesos a atribuir
Acadêmico	9	4
Econômico	6	3
Financeiro	3	3
Gestão	13	5
Infraestrutura / tecnologia	10	4
Político / Jurídico	11	4
Recursos Humanos	6	3
Socioambiental	7	3

Quadro 13 — Quantidade de riscos a priorizar.

Fonte: Comitê de Governança, Riscos e Controle, compilado pela autora (2019).

Foram distribuídas fichas individuais para cada membro do CGRC, contendo o total de riscos por categoria. Assim, os eventos foram classificados em ordem de importância, sendo 1 o risco mais prioritário e o maior número (3, 4 ou 5, dependendo da quantidade de riscos por categoria) como sendo o risco menos prioritário. O Quadro 14 apresenta o exemplo da ficha de análise utilizada para priorização dos riscos da categoria ‘Econômico’.

Posteriormente, os resultados foram reunidos e comparados, buscando avaliar o comportamento das respostas. Para os casos em que as havia muita dispersão, ou seja, os resultados em que não havia uniformidade, foi realizada uma segunda rodada de priorização. Nesta etapa, foram reunidos os riscos que apresentavam diferenças relevantes quanto à priorização atribuída pelo CGRC, independentemente de sua categoria e submetidos a nova análise pelo Comitê.

ID	Risco de	Classificação	Formação de pessoas	Produção de conhecimento e cultura	Contribuição ao bem estar social e ambiental	Contribuição ao desenvolvimento econômico	Sustentação financeira institucional	Qualidade do ambiente de trabalho de servidores e aluno
1	Redução do fomento para extensão	Econômico						
2	Financiamento do Tesouro Federal não acompanhar as necessidades da UFRGS	Econômico						
3	Deterioração da posição relativa da UFRGS na matriz OCC	Econômico						
4	Confisco de receita própria	Econômico						
5	Congelamento do plano de salários	Econômico						
6	Redução do fomento na Pós-Graduação	Econômico						

Quadro 14 — Priorização dos riscos Econômicos

Fonte: adaptado de Comitê de Governança, Riscos e Controle (2019).

Durante a avaliação, foram somadas as notas de priorização dadas por cada membro do Comitê (e convidados, quando aplicável) para cada tipo de impacto. Após, foi elaborado um cálculo de média de cada risco para cada dimensão de impacto e, considerado um critério de correção que leva em conta as importâncias de cada categoria de classificação na priorização, a nota de impacto foi padronizada, de forma a apresentar variação entre 1 e 5.

De acordo com definição do CGRC, cada uma das seis dimensões de impacto foi multiplicada pela probabilidade e pela dificuldade de reação e cada conjunto de pares de impacto similares foram somados, considerando-se a sua interdependência, conforme demonstrado através da Figura 9. O conjunto de pares que apresentasse a maior soma foi utilizado como o representante da nota de priorização do risco estratégico.

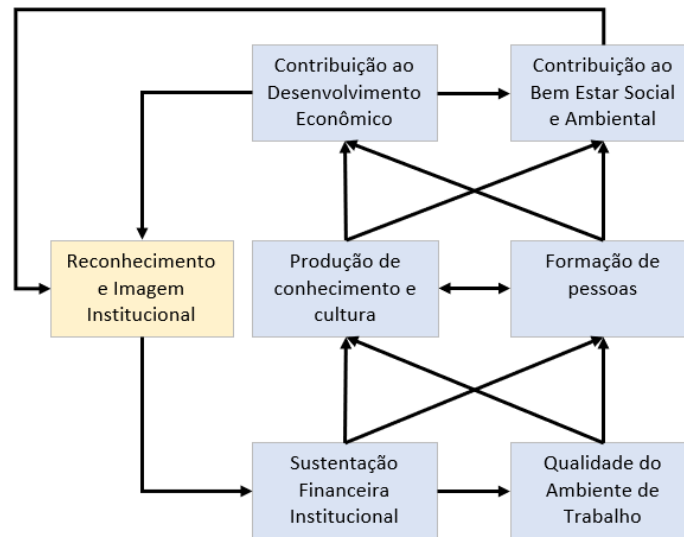


Figura 9 — Diagrama de correlação entre as dimensões de impacto.

Fonte: Comitê GRC (2019)

Através da planilha de riscos consolidada, foi executado o ordenamento dos eventos de acordo com a atribuição de peso obtida junto ao CGRC. Como resultado desta etapa, foram conhecidos os riscos mais relevantes, de acordo com cada uma das classificações, conforme demonstrado no Quadro 15.

No entanto, durante a primeira análise da planilha de priorização, foram identificadas incongruências com relação à atribuição de peso de probabilidade e de dificuldade de reação dada pelos grupos de macroprocessos, o que ocasionou um fenômeno de superavaliação generalizada, especialmente no tocante às probabilidades de ocorrência dos eventos.

Desta forma, com o objetivo de validação dos pesos atribuídos pelos grupos de interesse, considerou-se a necessidade de nova avaliação, juntamente ao CGRC, para que fosse determinada a classificação final de probabilidade, impacto e dificuldade de reação e, em seguida, determinada a lista final com a classificação dos riscos.

Assim, em reunião do CGRC, realizada ao final de fevereiro de 2020, foram distribuídos, novamente, os riscos de acordo com suas categorias, para que, em seguida, fossem atribuídos pesos de probabilidade e de dificuldade de reação para cada risco para cada um dos seis membros presentes do CRGC, além de duas integrantes do GT de Riscos. Posteriormente, os resultados foram compilados e, ao final de março, as avaliações de cada um dos seis membros do Comitê foram reunidas, gerando a planilha final contendo a classificação dos riscos estratégicos.

ID	Risco de	Descrição	Classificação	TIPO
5	Congelamento do plano de salários	Os salários serem congelados, havendo perda para os servidores	Econômico	Externo
8	Redução do número de vagas ou congelamento na entrada de servidores	Decisões governamentais geram impossibilidade da Universidade definir, selecionar e repor seu quadro funcional	Político / Jurídico	Externo
18	Aumento da demanda por assistência estudantil	A quantidade de estudantes que necessitam de assistência estudantil aumentar de uma forma superior à oferta da Universidade	Socioambiental	Externo
32	Dificuldade de reação a mudanças de cenário	Não ter capacidade de adequar o planejamento e/ou a operação da Universidade quando ocorrem alterações no ambiente interno e externo. Não reagir a eventos que impactam a UFRGS	Gestão	Interno
44	Não conseguir desenvolver cultura interna para inovação e empreendedorismo	Possibilidade da UFRGS não possuir ambiente interno favorável à inovação e ao empreendedorismo.	Acadêmico	Interno
49	Falha no planejamento orçamentário e financeiro	Planejamento orçamentário e financeiro dissociado do planejamento geral da instituição. As decisões de uso dos recursos não seguem o planejamento da instituição, não havendo priorização de investimentos de longo prazo	Financeiro	Interno
54	Adoecimento físico/mental da comunidade universitária	Servidores e/ou estudantes adoecem física e/ou mentalmente	Recursos Humanos	Interno
59	Parada do Datacenter/Rede	Indisponibilidade dos serviços de comunicação e de rede e sistemas de informação da UFRGS	Infraestrutura / tecnologia	Interno

Quadro 15 — Riscos priorizados - Inicial

Fonte: adaptado de Comitê de Governança, Riscos e Controle (2019).

Como mudanças relativas aos riscos prioritários previamente à reavaliação, observaram-se mudanças na classificação dos riscos principais das categorias ‘Acadêmico’, ‘Recursos Humanos’ e ‘Infraestrutura / Tecnologia’.

Resultaram da nova avaliação do CGRC, como riscos principais das categorias mencionadas o (i) risco de ‘não ocupar vagas da graduação’, ou seja, a ‘incapacidade de preencher as vagas disponíveis nos cursos de graduação em função de baixa procura ou problemas no processo seletivo ou de ingresso’ (Risco Acadêmico), o (ii) risco de ‘inadequação do quantitativo e do perfil dos servidores técnico-administrativos’ (Risco de Recursos Humanos) e, finalmente, (iii) risco de deterioração da infraestrutura, ou da infraestrutura não ser adequada às necessidades da Universidade (Risco de Infraestrutura / tecnologia).

4.3 FASE 3 – DEFINIÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Com os riscos estratégicos ordenados de acordo com a relação de probabilidade de ocorrência, impactos e dificuldade de reação e considerando-se o alto número de riscos da entidade, definiu-se que seriam avaliados os principais riscos de cada tipo de macroprocessos, ou seja, o principal risco relativo aos macroprocessos finalísticos, o principal risco dos macroprocessos de apoio e o principal risco do macroprocesso de gestão.

Para tanto, inicialmente, faz-se necessária a avaliação e uso da compreensão do nível de risco obtido na etapa da análise, visando a tomada de decisões com relação às ações necessárias para a adequada resposta.

Considerando que os riscos priorizados pela Universidade são estratégicos, bem como tendo em vista que o desenvolvimento de resposta a tais riscos permeia as atividades de governança da instituição, considerou-se aplicável para este estudo o entendimento dos controles relacionados ao nível da gerência.

Isto posto, com base em PCAOB (2013), para a avaliação acerca da existência de controles internos que respondessem adequadamente aos riscos identificados, foi considerado que tais atividades deveriam satisfazer ao objetivo de redução dos riscos de incorreções (ou potencialização de oportunidades). Portanto, para que um controle fosse considerado eficaz, seria necessário um nível de segurança razoável do atendimento de seus objetivos (ou seja, que ele responde adequadamente ao risco ao qual se refere).

O Apêndice B demonstra os questionamentos realizados com objetivo de verificar a existência de resposta aos riscos levantados pelo CGRC.

Durante a primeira etapa, buscou-se constatar a existência de potenciais atividades de controle que endereçassem os riscos estratégicos priorizados. Desta forma, foram analisados 13 fatores, buscando-se a ligação da possível atividade de controle com os riscos e macroprocessos da entidade, visando identificar condições mínimas de classificação dos procedimentos realizados como controle de fato.

Macroprocesso de origem: Macroprocesso ‘chave’, de origem ou impactado pelo risco identificado. Neste caso, entende-se a ‘origem’ como sendo o macroprocesso que responderá primariamente pela resposta ao risco estratégico identificado ou no qual o risco se origina e o qual possui ingerência para ação direta na resposta ao risco.

Identificação do tipo de macroprocesso: Classificação do macroprocesso de origem, se finalístico, de apoio, ou gestão.

Outros macroprocessos afetados: Lista de macroprocessos afetados.

Total de macroprocessos afetados: Número de macroprocessos afetados.

Objetivo estratégico do processo de origem: Descrição do objetivo estratégico do macroprocesso de origem, tendo em vista o levantamento realizado na fase de reuniões com os grupos de interesse.

Potencial do risco afetar, atrasar ou impedir o atingimento do objetivo estratégico do macroprocesso de origem: Busca demonstrar o tipo de impacto do risco.

Principais causas (fontes ou fatos geradores) do risco: Visa diagnosticar as fontes do risco, ou seja, quais os acontecimentos que propiciam a ocorrência dos eventos adversos.

Consequências do risco, ou seja, o que o risco, uma vez materializado, ocasiona: Demonstra quais os possíveis impactos, uma vez que o risco ocorra.

Existe alguma atividade ou procedimento que responda ao risco identificado? Qual?: Campo destinado ao levantamento de atividades realizadas com o intuito de responder ao risco.

Tipo de resposta ao risco: definição do tipo de resposta, tendo em vista a classificação proposta pela metodologia COSO (aceitar, evitar, perseguir, mitigar/reduzir ou compartilhar).

Periodicidade do risco: demonstra a periodicidade com que o risco poderá ocorrer.

Grau de formalização da resposta ao risco: se a formalização dos procedimentos que visam a resposta ao risco são (1) pouco formalizadas, ou seja, não possui documentação formal, sem evidência de revisão; (2) parcialmente formalizadas, quando a atividade possui algum nível de formalização e/ou revisão, porém, pode haver supressão de formalização em algum período; ou (3) altamente formalizado: documentação formalizada e revisada adequadamente.

Conclusão: Avaliação, com base nas informações levantadas, se existe evidência de existência de uma atividade de controle formalizada. Nesta fase, é avaliada se é prosseguido com o teste de controle ou se é sugerida uma atividade que busque responder adequadamente ao risco estratégico identificado.

Considerando os resultados da análise que permitiam a conclusão pela existência de evidência de atividade de controle, faz-se necessária de avaliação da adequação do desenho da atividade de controle, ou seja, se esta é executada por pessoal apropriado e se os procedimentos, em conjunto, representam uma resposta adequada aos eventos adversos.

Desta forma, foi avaliado se os controles satisfazem o objetivo de redução dos riscos de incorreções. Esta análise levou em conta, dentre diversos fatores, se a precisão dos procedimentos realizados (incluindo o nível de agregação das informações, critérios de investigação de distorções) são avaliados quando da realização da atividade de controle, se a

pessoa que executa os procedimentos de resposta ao risco o faz com propriedade, capacidade e respaldo, se a frequência de execução da atividade de controle é adequada para prevenir ou detectar uma incongruência (PCAOB, 2013).

Considerando-se a lista de riscos determinada pelo CGRC em março de 2020, foram priorizados os principais riscos de cada categoria de macroprocesso, quais sejam: um risco econômico (externo), oriundo do macroprocesso de Gestão Orçamentária e Financeira (Apoio), um risco acadêmico (interno), oriundo do macroprocesso de Graduação (Finalístico) e, por fim, um risco interno decorrente do processo de Gestão. O Quadro 16 apresenta a relação dos principais riscos priorizados, de acordo com cada um dos tipos de macroprocesso.

Em seguida, com vistas a constatar a existência de potenciais respostas aos riscos (bem como de atividades de controle que endereçassem os riscos estratégicos priorizados), foram analisados os 13 fatores de determinação de existência de controle interno, de forma a identificar condições mínimas de classificação dos procedimentos realizados com vistas a responder aos eventos adversos como sendo procedimentos de controle interno.

Se existisse uma ou mais formas de resposta ao risco, estas foram analisadas individualmente e, após, concluiu-se a respeito de sua suficiência considerando-se o tipo de resposta ao risco, sua periodicidade, bem como grau de formalização do procedimento que pretende responder ao risco.

Concluindo-se acerca da existência de uma atividade de controle adequada, realizou-se a avaliação das atividades de controle e conclusão acerca de sua eficiência. Em se tratando de risco sem respectivo procedimento de resposta, buscou-se propor a elaboração de atividade de controle que busque assegurar, de forma razoável, o atingimento dos objetivos dos macroprocessos.

4.3.1 Controles Internos Relativos ao Risco de o ‘Financiamento do Tesouro Federal não Acompanhar as Necessidades da UFRGS’

Em virtude do primeiro risco priorizado nesta análise, qual seja, o risco de o ‘Financiamento do Tesouro Federal não acompanhar as necessidades da UFRGS’, buscou-se avaliar, inicialmente, o entendimento do ambiente de controle do macroprocesso de Gestão Orçamentária e Financeira, e, em seguida, realizar a avaliação do risco.

Tipo de Macro processo	Ranking geral	Risco de	Descrição	Classificação	TIPO	Macroprocessos afetados
Apoio	1	Financiamento do Tesouro Federal não acompanhar as necessidades da UFRGS	Os recursos financeiros (pessoal, serviços, materiais de consumo e permanentes) não são suficientes para suprir as necessidades da UFRGS	Econômico	Externo	Graduação Pós-Graduação Pesquisa e Inovação Extensão Assistência Estudantil Gestão Orçamentária e Financeira Gestão de Pessoas Gestão TIC Infraestrutura Suprimentos Comunicação Gestão de Acervos Gestão
Gestão	4	Dificuldade de reação a mudanças de cenário	Não ter capacidade de adequar o planejamento e/ou a operação da Universidade quando ocorrem alterações no ambiente interno e externo. Não reagir a eventos que impactam a UFRGS	Gestão	Interno	Graduação Pós-Graduação Pesquisa e Inovação Extensão Gestão
Finalístico	24	Não ocupar vagas da graduação	Incapacidade de preencher as vagas disponíveis nos cursos de graduação em função de baixa procura ou problemas no processo seletivo ou de ingresso	Acadêmico	Interno	Graduação e Gestão Orçamentária e Financeira

Quadro 16 — Riscos priorizados por tipo de macroprocesso

Fonte: Adaptado de Comitê de Governança, Riscos e Controle (2020).

Após, verificou-se as formas que a entidade busca mitigar o risco através da análise do que se espera e qual o plano de ação no caso de materialização do risco.

Ao realizar os passos descritos, constatou-se que, para o risco Econômico priorizado, existiam três maiores respostas ao risco de que os recursos financeiros (pessoal, serviços, materiais de consumo e permanentes) não sejam suficientes para suprir as necessidades da UFRGS, quais sejam, Eco (1), Eco (2) e Eco (3). O Quadro 17 descreve, de forma sucinta, a descrição das respostas aos riscos identificadas no processo.

Resposta ao risco?	Descrição da resposta	Referência	Existe controle relativo à resposta ao risco?
RR_ECO (1)	Arrecadação de receita própria (geral - GRU)	Eco (1)	Não
RR_ECO (2)	Ressarcimento por utilização da Universidade (Interações Acadêmicas)	Eco (2)	Sim
RR_ECO (3)	Captação de verbas por emenda parlamentar ou órgão financiador	Eco (3)	Não

Quadro 17 — Respostas – principal risco em macroprocesso de apoio

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Durante a aplicação do roteiro constante do Apêndice B, foi observada a existência de estrutura formalizada, adequada e suficiente de controles internos (que atenda aos pressupostos estabelecidos) para um caso, qual seja, a resposta ‘Eco (2)’, que consiste na arrecadação de recursos oriundas de Interações Acadêmicas (taxas de ressarcimento por uso das instalações da Universidade).

A atividade foi avaliada, quando ao seu desenho e implementação, bem como, tendo em vista a sua periodicidade, realizou-se o teste de efetividade do controle através de análise de diversas interações acadêmicas.

Observou-se, no entanto, a possibilidade de melhorias com relação ao processo operacional, dada a estrutura de departamentos da Universidade, bem como o fato de que o processo de Interações Acadêmicas não possui um ‘dono formal’, que responda pelo processo de seu início até o seu fim. Tal constatação baseia-se no fato de que, durante a avaliação do processo, especificamente no levantamento da quantidade de Interações iniciadas no ano de 2019 constantes do Sistema de Interações Acadêmicas, observou-se que, das 283 interações iniciadas no ano, 134 foram totalmente aprovadas, tendo sido, as outras, postas em diligências, canceladas, indeferidas, entre outras ações que resultaram em interações mal sucedidas.

Entende-se, em vista do diagnóstico obtido da avaliação das interações acadêmicas iniciadas no exercício de 2019, que é primordial o estabelecimento de um processo mais fluido, mediante determinação de um dono do processo, o que poderá desonerar a atividade, gerando um número maior de interações aprovadas e, conseqüentemente, o aumento da receita arrecadada através das Interações Acadêmicas.

Já no tocante às respostas ‘Eco (1)’ e ‘Eco (3)’, identificou-se, através da avaliação do ambiente de controle que se constrói em virtude do risco que, embora a Universidade possua controles minimamente estruturados e dificuldade de reação controlada, não é possível traçar um nível de formalização suficientemente adequado, que permita que o mesmo seja replicado. Ademais, não se identifica periodicidade definida para ação em caso de materialização do risco, fazendo com que não seja possível, de forma repetida, a avaliação de consistência dos procedimentos para resposta ao risco.

Salienta-se, primordialmente, que o observado com relação à dificuldade de se traçar um padrão para a forma de resposta ao risco decorre, basicamente, das incertezas em vista dos diversos motivos que levam ao financiamento do tesouro não acompanhar as necessidades da universidade e que as respostas identificadas em ‘Eco (1)’ e ‘Eco (3)’ representarem formas mais complexas de obtenção de recurso quando comparadas à resposta ‘Eco (2)’.

4.3.2 Controles Internos Relativos ao Risco de ‘Dificuldade de Reação a Mudanças de Cenário’

No tocante ao macroprocesso de Gestão, considera-se como o risco mais relevante o risco de ‘Dificuldade de reação a mudanças de cenário’, ou a inabilidade de adequação do planejamento e/ou das operações frente a alterações nos ambientes interno e externo. Como principais causas deste risco, destaca-se a cultura organizacional decorrente da antiguidade e dimensão da instituição, o fato de que a cultura de planejamento ainda está em desenvolvimento na Universidade, bem como que as formas de medição de desempenho com não são suficientemente difundida e/ou consideradas pelos atores dos processos nos níveis táticos e operacionais.

Isso ocasiona intercorrências com relação à mudança de visão organizacional, aumentando o cenário de dificuldade de desenvolvimento de medidas de controle e contingência frente a alterações de cenários, dificultando o processo de tomada de ações e a capacidade de reorganização frente a adversidades.

A universidade possui, como norteador de suas atividades finalísticas e, conseqüentemente, de apoio e de gestão, um Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI. Este plano pauta as suas ações sob o ponto de vista de quatro objetivos estratégicos contidos em seu PDI 2016-2020, quais sejam, acadêmicos, de inovação científica e tecnológica, de

impacto social e organizacionais. Estes, por sua vez, foram desdobrados em 16 objetivos táticos no Plano de Gestão 2016-2020.

Além do planejamento, existem estruturas definidas para avaliação das informações oriundas do atingimento à maioria das metas estabelecidas e, posteriormente, definição de estratégias a partir dos resultados dos indicadores já existentes.

Identificou-se que, embora a instituição possua indicadores internos que favorecem o monitoramento do atingimento de metas, com base histórica e possibilidade de rastreamento, por vezes, tais indicadores não são utilizados de forma proativa. Ademais, embora existam indicadores, em vista da cultura do planejamento e da gestão de riscos ainda estarem em desenvolvimento, não é observada a análise fatores externos aos medidos através dos indicadores da Universidade.

O quadro 18 demonstra a descrição da principal ação de resposta ao risco identificada durante a pesquisa.

Resposta ao risco?	Descrição da resposta	Referência	Existe controle relativo à resposta ao risco?
RR_GESTÃO (1)	Desenvolvimento de estratégia de monitoramento de indicadores e contenção de crise	Gestão (1)	Sim

Quadro 18 — Respostas – principal risco em macroprocesso de gestão

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Observou-se, quando da análise da resposta ‘Gestão (1)’, que de posse da análise de cenários e indicadores, definem-se comissões, comitês e grupos de trabalho específicos para questões pontuais e de caráter urgente ou emergencial ou, no limite, a utilização de Comitês e Conselhos já existentes.

Tal possibilidade demonstra que embora a resposta ao risco de dificuldade de reação a mudanças de cenário seja mais familiar a medidas de contingenciamento do que a controles preventivos (especialmente considerando o caráter de incerteza da mudança de cenários), entende-se, dada a estrutura da instituição e de sua capacidade de reação, que existem controles suficientemente adequados, o que promove a capacidade de adequação de seu planejamento e/ou operação quando da necessidade.

Todavia, foram identificadas oportunidades de melhoria no que diz respeito à velocidade de reação frente a cenários adversos. Isto foi observado com relação a eventos recentes e necessidade de adaptação à modalidade de Ensino Remoto Emergencial (ERE), decorrente da pandemia de COVID-19.

Em dezembro de 2019, a Organização Mundial da Saúde (OMS) emitiu um alerta para uma doença, até então sem nome, após autoridades chinesas notificarem muitos casos de pneumonia na capital da província de Hubei, Wuhan, cuja população é de 11 milhões de habitantes. Dado o aumento exponencial de casos, em março de 2020, a OMS declarou que os surtos generalizados se tratavam, de fato, de uma pandemia (WHO, 2020). Tal fato ocasionou a necessidade de adaptação abrupta da forma de funcionamento das instituições, sua interação com a sua comunidade interna e externa e, finalmente, da geração e entrega de valor.

Em vista do cenário decorrente da necessidade de distanciamento social, observou-se, em janeiro de 2020, um movimento de fortalecimento das plataformas de rede de educação online, primando pela importância da realização de aulas, palestras com o adequado suporte técnico, ocasionando a abertura de diversas plataformas de ensino, pelas universidades, para uso da comunidade e sociedade, gratuitamente (WANG, 2020).

Entretanto, consoante Cervino e Oteri (2020), grande parte dos docentes não possuía ferramentas adequadas ou disponíveis para adaptarem a sua didática à nova situação, demonstrando, assim, a necessidade de preparação das instituições de ensino e seus professores no que diz respeito à pedagogia digital.

No Brasil, o Ministério da Educação (MEC) realizou diversas medidas, especialmente com relação à destinação de recursos para hospitais universitários, possibilidade de graduação antecipada de estudantes oriundos dos cursos de Enfermagem, Farmácia e Fisioterapia, a flexibilização do EaD (Ensino a Distância) para sistema federal de ensino, entre outras ações.

A UFRGS, por sua vez, emitiu, em 17 de março de 2020, a Portaria de nº 2.286, suspendendo as atividades de ensino presenciais no âmbito da graduação, pós-graduação *stricto* e *lato sensu*, e do Colégio de Aplicação e a Portaria de nº 2.291, que possibilitou o desempenho das atribuições dos servidores em regime excepcional de trabalho remoto. Ambas as portarias foram prorrogadas, sendo as mais atuais as de nº 3.160 (até 30 de junho de 2020) e nº 3.368 (até 31 de julho de 2020).

Ainda que tenha sido prevista a possibilidade da realização de atividades de ensino a distância em cursos anteriormente presenciais, excepcionalmente e onde cabível, as portarias limitaram a adoção das atividades à aprovação das respectivas Comissões de Graduação (COMGRADs), Pós-Graduação (COMPGs) ou do Conselho do Colégio de Aplicação.

Quanto ao Colégio de Aplicação, verificou-se que, a cada semana, são disponibilizados estudos dirigidos relativos à cada etapa e/ou modalidade de ensino, possibilitando a execução de tarefas remotamente, de acordo com as orientações preconizadas pela Administração Central.

No tocante às atividades de Pós-Graduação, a configuração das ações de ensino possibilita a adoção de medidas de ensino a distância de forma mais efetiva, tendo sido observada grande adesão dos Programas de Pós-Graduação (PPGs).

Já no âmbito da Graduação, quanto ao estabelecimento de ensino remoto para disciplinas anteriormente presenciais, a adesão inicial foi considerada muito baixa, envolvendo em torno de 30% dos cursos. Com o decorrer do período de distanciamento, foi observada uma ampliação nas atividades, todavia, não foi constatada a adoção maciça da comunidade.

Observou-se que, em sua maioria, as Comissões de Graduação, designadas pelas Portarias como sendo responsáveis pela definição das formas de manutenção das atividades de ensino, pouco ou em nada aderiram ao ensino a distância, estabelecendo limites de carga horária e até mesmo impedindo a conversão das atividades presenciais em atividades remotas, ainda que sob pena de prejuízo do andamento do semestre letivo.

Somado a isto, ressaltam-se as dificuldades de acesso às plataformas de ensino a distância, sobretudo com relação ao caráter socioeconômico da comunidade discente da Universidade e a indisponibilidade de ferramentas para adequado acompanhamento das ações de ensino, o que favorece a desigualdade de condições de acompanhamento do semestre por parte dos alunos em situação de vulnerabilidade social.

A Pró-Reitoria de Graduação (PROGRAD) emitiu uma Nota à Comunidade Universitária acerca do estabelecimento do ERE, que visa recriar um ecossistema educacional que forneça acesso temporário a suportes de ensino e de instrução de uma maneira rápida e de fácil configuração, de modo a responder ao fechamento de universidades em tempos de crises, o qual depende da análise e aprovação pelos Conselhos Superiores da Universidade.

Como ponto positivo, ressalta-se a capacidade de reação da Universidade no que tange às atividades de pós-graduação, extensão e de pesquisa e desenvolvimento tecnológico. Isto demonstra que a atuação da Universidade frente ao cenário atual se materializa como um ponto de melhoria, em que se observa a necessidade de monitoramento do cenário externo como forma de propiciar planos de ação mais ágeis para contenção de impacto.

Ressalta-se, ainda, que desde o início das medidas de distanciamento, foram noticiadas as ações da Universidade visando o combate à pandemia e suas consequências, demonstrando a geração de valor à comunidade através de ações diversas, desde a vacinação da população, por discentes e docentes da Escola de Enfermagem, passando pela produção de máscaras por estudantes da Escola de Engenharia, consultoria a Pequenas e Médias Empresas realizada pela

Faculdade de Ciências Econômicas, disponibilização de conteúdos e capacitações online nas mais diversas áreas do conhecimento, entre outras ações.

Adicionalmente, com relação às atividades de apoio da Universidade, não apenas observou-se a agilidade dos servidores com relação às atividades e plataformas, mas, ainda, identificou-se oportunidades de otimização de processos, informatização de rotinas e facilidade de adaptação à nova realidade.

É notório que a situação retratada reflete um cenário não apenas atípico, mas oriunda de situação incerta e potencialmente catastrófica, considerando a magnitude da pandemia, o alcance da doença e o cenário social e político no qual a UFRGS se insere.

4.3.3 Controles Internos Relativos ao Risco de ‘Não Ocupar Vagas da Graduação’

Como resultado da priorização dos riscos estratégicos, tem-se que, dos macroprocessos do tipo ‘Acadêmico’, oriundo de macroprocesso finalístico da instituição, o principal risco da Universidade se refere à ‘incapacidade de preencher as vagas disponíveis nos cursos de graduação em função de baixa procura ou problemas no processo seletivo ou de ingresso’.

No que diz respeito a este risco, foram identificadas duas principais respostas potenciais, que demonstraram atividades de controle adequadamente implementadas, porém, que não endereçam o risco de forma total, ocasionando o risco residual de ocupação insuficiente das vagas de graduação.

O Quadro 19 demonstra as respostas ao risco de não ocupação das vagas de graduação identificadas durante a pesquisa.

Resposta ao risco?	Descrição da resposta	Referência	Existe controle relativo à resposta ao risco?
RR_ACAD (1)	Melhoria do processo de ingresso	Acadêmico (1)	Sim
RR_ACAD (2)	Favorecimento e viabilização das condições de permanência dos estudantes	Acadêmico (2)	Sim

Quadro 19 — Respostas – principal risco em macroprocesso finalístico

Fonte: Elaborado pela autora (2020).

Com relação à resposta ‘RR_ACAD (1)’ ou ‘Acadêmico (1)’, tem-se como a principal causa, a inadequação no processo de ingresso, gerando incorreção e/ou incapacidade de atendimento das vagas. Isso gera dificuldades no preenchimento das vagas, favorece a

desigualdade com relação a condições de ingresso e permanência, sobretudo quando da adoção de matrículas provisórias que acabam por não resultar em matrículas efetivas.

Constata-se, através da avaliação do controle, que o entendimento correto das condições de ingresso (universal ou especial) e conhecimento prévio das demandas adicionais de verificação reduz o risco de incorreções no processo de ingresso, o que contribui para que não haja ocupação indevida de vagas.

Somado aos procedimentos corriqueiros oriundos do ingresso de alunos, relacionados à comprovação de identidade e escolaridade, a instituição desenvolveu ferramentas de facilitação de acesso aos candidatos Pretos, Pardos e Indígenas, candidatos com necessidades especiais e condição socioeconômica sensível, especificamente no que diz respeito a definição de documentação padrão para ingresso, bem como esclarecimentos acerca de procedimentos necessários para comprovação de condições de ingresso nas categorias citadas (análise socioeconômica, entre outros procedimentos específicos).

Além destas modalidades de ingresso, a entrada de alunos já diplomados, de alunos oriundos de processo seletivo unificado ou de transferência interna gera, de forma reduzida, o risco de incorreção na ocupação. Para mitigação do risco de incorreções neste processo, a IFES desenvolveu capacitações com o objetivo de demonstrar os procedimentos corretos relacionados a essas modalidades de ingresso, reduzindo a ocorrência de incongruências.

No tocante à resposta ao risco ‘Acadêmico (2)’, verificou-se que, com vistas a favorecer a permanência dos estudantes já matriculados e que, porventura, possam apresentar dificuldades durante os cursos, a instituição desenvolveu um Programa de Apoio à Graduação, que contempla múltiplas atividades relacionadas a monitorias e reforço pedagógico, orientação geral, entre outras frentes de atividades. Isso envolve não apenas a concessão de benefícios aos alunos envolvidos nas monitorias, mas também propicia um ambiente de aumento do aprendizado e mitigação do risco de elevação da taxa de reprovação e, em último caso, abandono e jubramento.

Tais ferramentas de fortalecimento do ensino da graduação através de ações interrelacionadas nos eixos de formação discente (e docente) são avaliadas através do estabelecimento de indicadores de acompanhamento dos números de atendimentos psicopedagógicos aos alunos, número de atividades de ensino nas ações de reforço, bem como no tocante ao número de monitores cadastrados nos programas da instituição. Estes indicadores são medidos e informados anualmente, sendo acompanhados por órgãos de controle externo, e, sobretudo, acompanhados pela Administração Central e seus Conselhos.

Desta forma, entende-se que a instituição possui controles desenhados adequadamente para atendimento ao risco, no entanto, em virtude do perfil populacional da Universidade, decorrente da pluralidade dos alunos da Universidade, por vezes, as atividades de controle não são suficientes para manutenção ou aumento das taxas de graduação. Somado a isso encontra-se o fato de que a Taxa de Sucesso de Graduação (TSG) caracteriza variável da matriz orçamentária da Universidade, o que, no limite, pode acarretar risco de queda na posição da Universidade na matriz.

4.3.4 Sugestão de Metodologia de Definição de Atividades de Controle para os Riscos Estratégicos da Universidade

Para os casos em que não há atividade de controle previamente definida e formalizada, considerou-se a existência de *frameworks* consolidados que poderão ser utilizados para a elaboração de atividades de controle que contribuam para a correta resposta aos riscos.

Em que pese o presente trabalho não propor uma metodologia de desenvolvimento de Controles Internos no âmbito da Universidade, através das metodologias estudadas, se observa os benefícios decorrentes do desenvolvimento de respostas aos riscos identificados.

Consoante o *framework* do COSO (2017), para uma adequada Gestão de Riscos, é preciso que os cinco componentes, quais sejam, Governança e Cultura, Estratégia e Definição de Objetivos, Desempenho, Revisão e Informação, Comunicação e Divulgação, e seus princípios sejam considerados na tomada de decisão diária (COSO, 2017, p.21).

Ao avaliar este modelo de Gestão de Riscos (COSO, 2017), bem como com relação aos outros modelos de gerenciamento de riscos utilizados para fins de desenvolvimento da metodologia da Universidade e para a realização desta pesquisa (AS/NZS, 2004; PMI, 2014; ISO, 2018), observa-se que, embora se trate de ferramenta de gestão eficaz, contribuindo para a tomada de decisões e agregação de valor às entregas da instituição, o ERM não garante que os objetivos organizacionais serão atingidos.

Desta forma, as organizações necessitam desenvolver respostas aos riscos que poderão comprometer o atingimento dos seus objetivos. As atividades de controle interno contribuem neste sentido, já que têm como caráter principal direcionar e garantir as formas de resposta aos eventos adversos que podem comprometer no alcance dos objetivos organizacionais.

Portanto, recomenda-se que, para futuro desenvolvimento de atividades de controle válidas e formalizadas, a Universidade faça uso de metodologias que demonstrem a

construção lógica das atividades de controle baseadas em riscos, como sendo uma ferramenta de agregação de valor para a gestão e não formas de medição e construção de entraves.

Assim, no tocante ao desenvolvimento do ambiente de controle interno, a norma COSO ICFR (2013) estabelece dezessete princípios que representam os conceitos fundamentais associado a cada um dos seus cinco componentes, quais sejam, (i) Ambiente de Controle, (ii) Avaliação de Riscos, (iii) Atividades de Controle, (iv) Informação e Comunicação e (v) Atividades de Monitoramento.

Dado que os princípios são relacionados diretamente aos componentes de gerenciamento de uma organização, a norma indica que “uma entidade pode obter controle interno eficaz aplicando todos os princípios” (COSO, 2003, p. 7). O Quadro 20 demonstra os componentes, suas descrições e os princípios que os norteiam.

Assim, considerando o *framework* do COSO ICFR (2013), a avaliação dos componentes no âmbito dos macroprocessos da Universidade, fazendo uso dos princípios estabelecidos pela norma, pode ser considerada como uma forma de desenvolvimento de respostas aos riscos identificados pela organização e para os quais ainda não se existe atividade de controle formalmente instituída.

Isso pode contribuir para o desenvolvimento da gestão e do nível de segurança oriundo das medidas de Governança e Gestão de Riscos estabelecidas na Universidade.

Nível	Componentes	Descrição	Princípios
I	Ambiente de controle	Conjunto de normas, processos e estrutura que fornece a base para a condução do controle interno no órgão ou entidade.	<p>1. A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos?</p> <p>2. A estrutura de governança demonstra independência em relação aos seus gestores e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controle interno?</p> <p>3. A administração estabelece, com a estrutura de governança, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas na busca dos objetivos?</p> <p>4. A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes, em linha com seus objetivos?</p> <p>5. A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidade por suas funções de controle interno na busca pelos objetivos?</p>
II	Avaliação de riscos	Processo dinâmico e interativo que visa a identificar, a avaliar e a mensurar os riscos relevantes que possam comprometer a integridade do órgão ou entidade e o alcance das metas e dos objetivos organizacionais.	<p>6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e a avaliação dos riscos associados aos objetivos?</p> <p>7. A organização identifica os riscos à realização de seus objetivos por toda a entidade e analisa os riscos como uma base para determinar a forma como devem ser gerenciados?</p> <p>8. A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos?</p> <p>9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controle interno?</p>
III	Atividades de controle	Conjunto de ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos que auxiliam o órgão ou entidade a mitigar os riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos traçados.	<p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controle que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos?</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades gerais de controle sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos?</p> <p>12. A organização estabelece atividades de controle por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas?</p>
IV	Informação e comunicação	Processo contínuo de compartilhamento e obtenção de informações que possibilita a compreensão do órgão ou entidade sobre as responsabilidades de controle interno e sua importância.	<p>13. A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controle interno?</p> <p>14. A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controle interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controle?</p> <p>15. A organização comunica-se com os públicos externos sobre assuntos que afetam o funcionamento do controle interno?</p>
V	Atividades de monitoramento	Conjunto de ações destinadas a acompanhar e avaliar a eficácia dos controles internos.	<p>16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e/ou independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controle interno?</p> <p>17. A organização avalia e comunica deficiências no controle interno em tempo hábil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive a estrutura de governança e alta administração, conforme aplicável?</p>

Quadro 20 — Componentes e princípios *framework* IFCR

Fonte: Adaptado de COSO (2013).

4.4 DISCUSSÃO ACERCA DOS RESULTADOS ENCONTRADOS

Observando-se o diagnóstico decorrente da aplicação do modelo de Gestão de Riscos na Universidade, sua forma de identificação e priorização dos riscos e a avaliação do ambiente de controles relativos aos riscos estratégicos da Universidade, tem-se que a metodologia adotada pela Universidade é familiar aos modelos de Gestão de Riscos e Controles Internos amplamente difundidos, tanto em forma quanto em atribuição de valor para a Gestão.

O resultado do método de priorização de riscos da Universidade trouxe à tona eventos adversos importantes, relacionados à sustentação financeira da Universidade, à sua habilidade de adaptar-se ao ambiente volátil em que se encontra e à garantia de alcance dos objetivos finalísticos. Isto reforça a exposição da instituição a riscos que impactam desde a sua reputação até a sua capacidade de obtenção de recursos o que, no limite, pode representar a sua sobrevivência.

Na oportunidade da análise dos riscos priorizados, verificou-se que tais eventos indicam pontos relevantes que requerem a atenção da gestão (financiamento, capacidade de preenchimento de vagas). Soma-se a isso o fato de que, ainda que possuíssem atividades de controle estabelecidas que visassem a resposta aos riscos, todos eles apresentaram, em algum nível, oportunidades de aprimoramento da atividade ou necessidade de desenvolvimento de controles específicos, formais e suficientemente desenhados e implementados.

Em que pese a instituição possuir medidas de respostas, não há clareza no que tange à uma forma padronizada de definição de procedimentos de controle que respondam aos riscos identificados. Isso é importante pois traz luz à necessidade da análise dos controles internos como forma de sinalizar à Gestão os processos e riscos em que se deve investir esforços para ação coordenada e institucional.

Foram observadas, por exemplo, medidas de resposta ao risco de que o financiamento do Tesouro não acompanhe as necessidades da Universidade, visando à obtenção de recurso complementar aos advindos do Tesouro pelo estímulo ao desenvolvimento de interações acadêmicas que gera receitas à Universidade. Porém, a existência de outras formas de financiamento que não são plenamente exploradas demonstram a necessidade de que a entidade desenvolva estratégias mais robustas de perseguição a oportunidades alternativas de obtenção de recursos (por exemplo, emendas parlamentares).

Além disso, o diagnóstico oriundo do método de priorização de riscos demonstra a adequação do modelo estabelecido na UFRGS, dado que o principal risco de Gestão demonstra sinais claros que é necessária a evolução da forma de monitoramento de indicadores, não apenas de indicadores internos ligados ao planejamento institucional mas, principalmente, do cenário externo e das dificuldades dele decorrentes.

De qualquer sorte, a metodologia de identificação e priorização de riscos apresentada mostrou-se adequada, pois refletiu os eventos mais críticos para a Universidade e permitirá, com o desenvolvimento e implementação de respostas adequadas, que a UFRGS aprimore o seu ambiente de controle interno, melhorando continuamente seu desempenho e aumentando os níveis de segurança para a tomada de decisão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo se situou durante o acompanhamento da implantação de um modelo de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, em andamento em uma Instituição Federal de Ensino Superior (IFES), inicialmente, avaliando a forma de identificação, avaliação e priorização dos riscos estratégicos. De posse destes riscos, o estudo buscou a utilização de abordagens de avaliação do ambiente de controles internos sobre os riscos estratégicos da instituição como forma de gerar valor ao processo de tomada de decisões da Administração, sobretudo quanto à definição de planos de resposta aos riscos.

Para tanto, como objetivo geral, a pesquisa propôs verificar como a utilização de Controles Internos pode auxiliar na implantação de um modelo de como suporte à Gestão de Riscos Estratégicos em uma Instituição Federal de Ensino.

Deste modo, entende-se que o estudo entrega seu objetivo geral, considerando que a forma de priorização dos riscos e consequente avaliação de seu ambiente de controles permite definir quais são os riscos mais críticos, bem como valida a sua definição quando da constatação da complexidade e relevância de seus controles internos, envolvimento da alta administração na resposta ao risco, se existentes, e, em caso negativo, sinalizando a necessidade de definição de controles internos para o que de fato é risco.

De forma mais específica, o estudo buscou o exame da forma de levantamento dos riscos realizada pela instituição, de acordo com a adoção de um modelo de Governança, Riscos e Controles por ela desenvolvidos, e, ainda, o exame da metodologia de priorização dos riscos e, conseqüentemente, a avaliação dos riscos e de eventuais respostas, objetivando avaliar se tais respostas configuram controles internos válidos ou não.

Com relação aos objetivos específicos, entende-se que o passo-a-passo inicialmente definido demonstrou um desenvolvimento lógico, o que possibilitou passar por todos os fatores relevantes que constituem um controle adequadamente desenhado, implementado e efetivo e, para o caso de inexistência de resposta ao risco, permitiu, de acordo com os modelos estudados, a verificação dos pré-requisitos necessários para futura definição de uma atividade de controle.

Durante a fundamentação teórica dos aspectos gerais relacionados a esta pesquisa, foi possível observar um movimento mundial das instituições privadas e públicas em direção às boas práticas de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos, não apenas como forma

de atendimento a órgãos fiscalizadores e reguladores, mas, sobretudo, como vantagem competitiva no tocante à sobrevivência das instituições e a geração de valor em suas entregas.

Constatou-se, também, que embora a caracterização das incertezas denote a possibilidade de ocorrência de eventos sem que se saiba ao certo as suas causas, pode-se buscar compreendê-las como fatores relacionados ao ambiente em que as instituições se inserem, e que isto deve ser considerado na tomada de decisões, de forma complementar aos riscos.

Todavia, embora exista o movimento de adequação às boas práticas, nota-se uma corrente de criação de modelos de Governança que nem sempre adequa-se à realidade das instituições, o que acarreta, sobretudo, o encaixe em modelos de outras instituições que, não raro, não guardam qualquer relação no que tange às suas atividades, contexto operacional, setor (público ou privado), dificuldades de financiamento, entre outros fatores.

Durante a realização do trabalho, foi necessária a readequação dos passos inicialmente previstos em virtude do desenvolvimento do modelo concomitantemente ao andamento da pesquisa. Ao final deste trabalho, a instituição ainda não concluiu o processo de implantação do modelo. Isto posto, embora a existência de atividades de controle tenha permitido a avaliação acerca de sua eficácia, salienta-se que, após a conclusão da primeira fase de implantação do modelo, definição, por parte do CGRC de quais processos (e riscos) são críticos para atuação imediata, esta pesquisa é limitada pelo fato de que o modelo em estudo trata-se de projeto em desenvolvimento. Mesmo à luz deste fato, a metodologia desenvolvida para avaliação de atividades de controle apresenta capacidade de réplica e aplicação em quaisquer tipos de controles internos, mais ou menos complexos, relacionado a riscos estratégicos, táticos ou operacionais.

Finalmente, há que se discutir a necessidade de maturidade de formalização das atividades de controle da instituição estudada, considerando que, em diversos casos em que o desenho, implementação e efetividade das atividades de controle carecia de tal fator, sobretudo no que diz respeito a oportunidades de melhoria com relação à documentação dos procedimentos de resposta aos riscos.

Complementarmente, para tais atividades de controle que não possuem total maturidade quanto à sua documentação suporte ou outras características, o trabalho permitiu diagnosticar quais os pré-requisitos necessários para futuros planos de ação com vistas a adequar o seu ambiente de controle. Desta forma, futuramente, pode-se estabelecer um estudo de rotinas de formalização de controles relacionados aos riscos já definidos pelo Comitê de Governança, Riscos e Controle da instituição.

REFERÊNCIAS

- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT ISO: GUIA 31000:2018** – Gestão de Riscos: Diretrizes, 2018.
- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT ISO: GUIA 31004:2015** – Gestão de Riscos – Guia para implementação da ABNT NBR ISO 31000, 2015.
- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT ISO: GUIA 31010:2012** – Gestão de Riscos – Técnicas para o processo de avaliação de riscos, 2012.
- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **ABNT ISO: GUIA 73:2009** – Gestão de Riscos: Vocabulário. 2009.
- ALVES-MAZZOTTI, Alda J.; GEWANDSZNAJDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **AU Section 322 - The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements**. Estados Unidos, 1991.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). **AU Section 350 - Audit Sampling**. Estados Unidos, 2008.
- ARAÚJO, Ana C. Sistema ForRisco desenvolvido pela UNIFAL-MG é aprovado e acessível para qualquer instituição brasileira que busca aprimorar sua gestão. **Notícias UNIFAL**. Alfenas, p.1, 09 mai 2019. Disponível em <<https://www.unifal-mg.edu.br/portal/2019/05/09/sistema-forrisco-desenvolvido-pela-unifal-mg-e-aprovado-e-acessivel-para-qualquer-instituicao-brasileira-que-busca-aprimorar-sua-gestao/>>. Acesso em 18 jul 2020.
- ARAÚJO, Artur A., **Gestão de risco no setor público: percepção do gerenciamento de riscos nas Universidades Federais**. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Universidade Federal Rural de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Recife, 2020.
- ARNOLD, Vicky, BENFORD, Tanya, CANADA, Joseph, SUTTON, Steve G. The role of strategic enterprise risk management and organizational flexibility in easing new regulatory compliance. **International Journal of Accounting Information Systems**. v.12, p. 171-188, 2011.
- AS/NZS 4360. Standards Australia. **Risk Management**. Standards Association of Australia Strathfield, NSW, 2004.
- ÁVILA, Marta D. G. Gestão de Riscos no Setor Público. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**. v. 14, p. 179-198, 2014.

BARBOSA, Andressa M., BARBOSA, Sonia R. E., BATISTONI, Vander, DE LIMA, Valter B., DA MATA, Joana R., MELO, Izabellitta, TAMAE, Rodrigo. Governança em TI: COBIT; ITIL. **Revista Científica Eletrônica de Administração**, n. 19, 2011.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION. **Amendment to the Basel Capital Accord of July 1988**. Basileia, 1998.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION. **Basel Capital Accord I: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards**. Basileia, 1988.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION. **Basel II: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: A Revised Framework**. Basileia, 2005.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION. **Basel III: A global regulatory framework for more resilient banks and banking systems**. Basileia, 2010a.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION. **Basel III: International framework for liquidity risk measurement, standards and monitoring**. Basileia, 2010b

BEASLEY, Mark S., CLUNE, Richard, HERMANSON, Dana R. Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. **Journal of Accounting and Public Policy**. v. 24, p. 521-531, 2005.

BEASLEY, Mark S., CLUNE, Richard; HERMANSON, Dana R. The impact of enterprise risk management on the internal audit function. **Journal of Forensic Accounting**, p. 1-20, 2006.

BEASLEY, Mark, PAGACH, Donald, WARR, Richard. Information conveyed in hiring announcements of senior executives overseeing enterprise-wide risk management processes. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 23, p. 311-332, 2008.

BEASLEY, Mark. Embracing emerging expectations for risk management leadership. **Audit Committee Brief**. AICPA, 2010.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do Bndes**. Rio de Janeiro, v. 12, p. 149-188, 2005.

BERMEJO, Paulo H. de S., SANT'ANA, Tomás D., SALGADO, Eduardo G., MENDONÇA, Lucas C., DOS ANJOS, Fábio H., ALVES, Gustavo de F., BORGES, Guilherme H. A., PAGOTTO, Daniel do P., PAGLIARES, Rodrigo M., PINHEIRO, Iara F., SALOMÃO, Inessa L., SILVA, Daniel de P. G., DAS NEVES, Thiago J. G. **ForRisco: gerenciamento de riscos em instituições públicas na prática**. 2 ed. Brasília: Ebobiz, 2019

BIES, Susan Schmidt. Remarks by Governor Susan Schmidt Bies. **Risk Management Association and Consumer Bankers Association Retail Risk Conference**, Chicago, Illinois, 2004.

BONHERT, Alexander, GATZERT, Nadine, HOYT, Robert E., LECHNER, Philipp . The relationship between enterprise risk management, value and firm characteristics based on the literature. *Zeitschrift für die gesamte Versicherungswissenschaft*, v. 106, p. 311-324 2017.

BRANCO, Gabriela M. **Proposta de *framework* para construção da arquitetura de processos: o caso de uma instituição federal de ensino superior**. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2016.

BRASIL. BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 4.222, de 23 de maio de 2013**. Dispõe sobre as contribuições a serem pagas pelas instituições associadas, as condições para dispor da garantia especial, os tipos de instituições associadas e o estatuto e o regulamento do Fundo Garantidor de Créditos (FGC). Brasília, 2013.

BRASIL. BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 4.620, de 21 de dezembro de 2017**. Altera a Resolução nº 4.222, de 23 de maio de 2013, que dispõe sobre o estatuto e o regulamento do Fundo Garantidor de Créditos (FGC), para disciplinar a garantida ordinária e outras providências. Brasília, 2017.

BRASIL. **Coronavírus: saiba quais medidas o MEC já realizou ou estão em andamento**. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/component/content/article?id=86791>>. Acesso em 01 jul 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Acesso em 22 jan. 2018.

BRASIL. **Hotsite UFRGS Coronavírus**. Disponível em <<https://www.ufrgs.br/coronavirus/>>. Acesso em 02 jul 2020.

BRASIL. **Instrução Normativa MP/CGU nº 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Acesso em 22 jan. 2018.

BRASIL. **Jornal da UFRGS: A decisão de cada graduação presencial da UFRGS sobre uso de atividades a distância durante o isolamento**. Disponível em <<https://www.ufrgs.br/jornal/a-decisao-de-cada-graduacao-presencial-da-ufrgs-sobre-uso-de-atividades-a-distancia-durante-o-isolamento/>>. Acesso em 02 jul 2020.

BRASIL. MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (MT-CGU). Guia prático de gestão de riscos para a integridade: Orientações para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, 2018.

BRASIL. **Nota da PROGRAD à Comunidade Universitária.** Disponível em <<https://www.ufrgs.br/prograd/nota-da-prograd-a-comunidade-universitaria/>>. Acesso em 30 jun 2020

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Voto condutor do Acórdão 1.074/2009- TCU-Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso Em: 11 jun 2018, 2009a.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Voto condutor do Acórdão 1.074/2009- TCU-Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira.** Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/pesquisa/acordao-completo>. Acesso Em: 11 jun 2018, 2009a.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **10 Passos para a boa Governança.** Brasília, 2014a.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países.** Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2009b.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Decisão Normativa 124, de 5 de dezembro de 2012.** Dispõe acerca das unidades jurisdicionadas cujos responsáveis terão as contas de 2012 julgadas pelo Tribunal, especificando a forma, os prazos de entrega e os conteúdos das peças complementares que as comporão, nos termos do art. 4º da Instrução Normativa TCU nº 63, de 1º de setembro de 2010. Brasília, 2012.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Instrução Normativa 63, de 1º de setembro de 2010.** Estabelece normas de organização e de apresentação dos relatórios de gestão e das peças complementares que constituirão os processos de contas da administração pública federal, para julgamento do Tribunal de Contas da União. Brasília, 2010.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Levantamento de Auditoria. Elaboração de indicador.** Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União, 2017._____ Conheça o TCU – Competências. TCU, 2020. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/institucional/conheca-o-tcu/competencias/>>. Acesso em 11 de jun. de 2020

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Portaria-SEGECEX nº 9. **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos.** Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União, 2017.

BRASIL. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Referencial básico de governança aplicável a órgãos e entidades da administração pública.** Versão 2. Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014b.

BRINK, Alisa G., LOWE, D. Jordan, VICTORAVICH, Lisa M. The effect of evidence strength and internal rewards on intentions to report fraud in the Dodd-Frank regulatory environment. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 32, n. 3, p. 87-104, 2013.

BULLOCK, Justin B., GREER, Robert A., O'TOOLE, Laurence J. Managing Risks in Public Organizations: A Conceptual Foundation and Research Agenda. **Perspectives on Public Management and Governance**. p. 1-13, 2018.

CARPENTER, Daniel P., KRAUSE, George A. Reputation and Public Administration. **Public Administration Review**, v. 72, p. 26-32, 2011.

CERVINO, G.; OTERI, G. COVID-19 Pandemic and Telephone Triage before Attending Medical Office: Problem or Opportunity?. **Medicina (Kaunas, Lithuania)**, v. 56, n. 5, 2020.

CHAPMAN, Chris, WARD, Stephen. **Project risk management: processes, techniques, and insights**. Wiley, 2003.

CLARKE, Christopher J., VARMA, Suvir. Strategic risk management: the new competitive edge. **Long range planning**, v. 32, n. 4, p. 414-424, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 500: Evidência de Auditoria**. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC TI 01 – Da Auditoria Interna**. 2003.

CORDEIRO, Jackelline F. *et al.* **Análise bibliométrica da produção científica sobre risco corporativo no período de 2005 a 2015**. 2016. Trabalho apresentado no 13^o Congresso Brasileiro de Custos, Porto de Galinhas, 2016.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission. **Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance**. v.1, 2017.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada**. 2007.

DAMODARAN, Aswath. **Strategic Risk Taking: A Framework for Risk Management**. Bookman. 2008, p.3.

DAY, Patricia, KLEIN, Rudolph. Accountabilities: Five Public Services. **Journal of Social Policy**. v.17, p. 262-264, 1987.

DE REZENDE, Suely M., FAVERO, Hamilton L. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, v. 3, p. 33-44, 2004.

DECK, Steven Christopher. **Enterprise risk management at higher education institutions: How management concepts support its implementation**. Tese de Doutorado. University of Maryland University College, 2015.

DELOITTE. Os Cinco Pilares dos Riscos Empresariais: Como gerenciá-los em um cenário econômico e de negócios desafiador. **Revista Mundo Corporativo**, São Paulo, 2017.

DINAMARCA. WHO announces COVID-19 outbreak a pandemic. Disponível em: <<https://www.euro.who.int/en/health-topics/health-emergencies/coronavirus-covid-19/news/news/2020/3/who-announces-covid-19-outbreak-a-pandemic>>. Acesso em 29 jun 2020.

ESTADOS UNIDOS. The Sarbanes-Oxley Act. 2002. Acesso em 31 mai 2018.

FARRELL, Mark, GALLAGHER, Ronan. The Valuation Implications of Enterprise Risk Management Maturity. **The Journal of Risk and Insurance**. v. 82, p. 625–657, 2015.

FEDERAL DEPOSIT INSURANCE CORPORATION (FDIC). **About us**. Disponível em: <https://www.fdic.gov/about/learn/symbol/>. Acesso em 01 de junho de 2018.

FERLIE, Ewan, LYNN, Laurence, POLLITT, Christopher. **The Oxford Handbook of Public Management**. 2005.

FLORIO, Cristina, LEONI, Giulia. Enterprise risk management and firm performance: The Italian case. **The British Accounting Review**. v.49, p. 56-74, 2017.

GERHARDT, Tatiana E., SILVEIRA, Denise T. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GERRING, John. What Is a Case Study and What Is It Good for? **American Political Science Review**. v.98, p. 341-353, 2004.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed., São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Maria Alvina de Araújo. **Governança, gestão de riscos e controles integrados no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe (IFS): possibilidades e limites de compliance**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Sergipe - Campus de São Cristóvão, 2017.

HAMMOND, John S., KEENEY, Ralph L., RAIFFA, Howard, **Decisões Inteligentes - Como avaliar alternativas e tomar a melhor decisão**. 2. ed., São Paulo: Campus, 1999.

HOYT, Robert E., LIEBENBERG, Andre P. Evidence of the Value of Enterprise Risk Management. **Journal of Applied Corporate Finance**. v.27, p.41-48, 2015.

HOYT, Robert E., LIEBENBERG, Andre P. The value of enterprise risk management. **Journal of risk and insurance**, v. 78, p. 795-822, 2011.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Gerenciamento de Riscos Corporativos: evolução em governança e estratégia**. São Paulo: IBGC, 2017.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) **ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público** . Comitê de Normas Profissionais INTOSAI, Viena, 2013.

KEYNES, John M. The general theory of employment. **Quarterly Journal of Economics**, v.51, p.209-223, 1937

KNIGHT, Frank H. **Risk, Uncertainty, and Profit**. Nova Iorque: Sentry, 1921.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**. Petrópolis: Editora Vozes, 2016.

LECHNER, Phillipp, GATZERT, Nadine. Determinants and value of enterprise risk management: empirical evidence from Germany. **The European Journal of Finance**, v.24:10, p.867-887, 2018.

LEITE, Karla V.; REIS, Marcos. O Acordo de Capitais de Basileia III: Mais do mesmo?. **Revista EconomiA**, v. 14, n. 1A, p. 159-87, 2013.

LUNDQUIST, Anne E. **Enterprise Risk Management (ERM) at US colleges and universities: Administration processes regarding the adoption, implementation, and integration of ERM**. Tese de Doutorado. Western Michigan University. 2015.

MARCONI, Marina. de A., LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEIDELL, Anita; KAARBØE, Katarina. How the enterprise risk management function influences decision-making in the organization—A field study of a large, global oil and gas company. **The British Accounting Review**, v. 49, n. 1, p. 39-55, 2017.

MENDONÇA, Mark M., COSTA, Fábio M., GALDI, Fernando C., FUNCHAL, Bruno. O impacto da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) na qualidade do lucro das empresas brasileiras que emitiram ADRs. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 21, n. 52, p. 0-0, 2010.

MILLIKEN, Frances J. Three types of perceived uncertainty about the environment: state, effect, and response uncertainty. **Academy of Management Review**, v.12, 133-143, 1987.

MODIGLIANI, Franco, MILLER, Merton H. The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment. **The American Economic Review**, v.48, p. 261-297, 1958.

MORAIS, Janaina J. Princípio da eficiência na Administração Pública. **ETHOS JUS: revista acadêmica de ciências jurídicas. Avaré: Faculdade Eduvale de Avaré**, v. 3, n. 1, p. 99-105, 2009.

National Whistleblower Center - **About Us**. Disponível em: <https://www.whistleblowers.org/wildlife-crime/foreign-bribery>. Acesso em 04 de junho de 2018.

NOCCO, Brian W., STULZ, René M. Enterprise risk management: Theory and practice. **Journal of Applied Corporate Finance**. v.18, p. 8-20, 2006.

O'TOOLE JR, Lawrence J., MEIER, Kenneth J. Modeling the Impact of Public Management: Implications of Structural Context. **Journal of public administration research and theory**. v. 9, n. 4, p. 505-526, 1999.

ODOYO, Fredrick S., OMWONO, Gideon A., Okinyi, Narkiso O. An Analysis of the Role of Internal Audit in Implementing Risk Management - a Study of State Corporations in Kenya. **International Journal of Business and Social Science**. v. 5, p. 169-176, 2014.

PAAPE, Leen, SPEKLÉ, Roland F. The Adoption and Design of Enterprise Risk Management Practices: An Empirical Study. **European Accounting Review**. V. 21:3, p. 533-564, 2012.

PAGACH, Donald, WARR, Richard. An empirical investigation of the characteristics of firms adopting enterprise risk management. North Carolina State University. **Enterprise Risk Initiative**, 2007

PAGACH, Donald, WARR, Richard. The effects of enterprise risk management on firm performance. North Carolina State University. **Enterprise Risk Initiative**, 2010.

PETAK, William J. Emergency management: A challenge for public administration. **Public Administration Review**, v. 45, p. 3-7, 1985.

PMI - PMBoK - Um Guia do Conjunto de Conhecimentos em Gerenciamento de Projetos. **Project Management Institute**. 5. ed., São Paulo, 2014.

PREBLE, John F. Integrating the crisis management perspective into the strategic management process. **Journal of Management Studies**, v. 34, n. 5, p. 769-791, 1997.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. **Auditing Standard No. 2**. 2004.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. **Auditing Standard No. 5**. 2007.

PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB). Considerations for audits of internal control over financial reporting. **Staff Audit Practice Alert No. 11**. 2013.

REGAN, Padraic. Making Sense of Uncertainty: An Examination of Environmental Interpretation. **International Journal of Business and Management**. v.7, p. 18-29, 2012.

RIDLEY, Gail, YOUNG, Judy, CARROLL, Peter. COBIT and its Utilization: A framework from the literature. In: **37^o Annual Hawaii International Conference on System Sciences**, 2004.

RISK AND INSURANCE MANAGEMENT SOCIETY (RIMS), THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Risk Management and Internal Audit: Forging a Collaborative Alliance**. Executive Report: the risk perspective. 2012.

ROMZEK, Barbara S. Dynamics of public sector accountability in an era of reform. **International Review of Administrative Sciences**. v. 66, p. 21-44, 2000.

ROMZEK, Barbara S., DUBNICK, Melvin J. Accountability. **International Encyclopedia of Public Policy and Administration**. v.1, p. 6–11, 1998.

ROSS, S. A., WESTERFIELD, Randolph W., JAFFE, Jeffrey, LAMB, Roberto. **Administração financeira**. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

RUZIC-DIMITRIJEVIC, Ljiljana; DAKIC, Jelena. The risk management in higher education institutions. **Online Journal of Applied Knowledge Management**, v. 2, n. 1, p. 137-152, 2014.

SAITO, André T., SAVOIA, José R. F., FAMÁ, Rubens. A evolução da função financeira. **REGE Revista de Gestão**, v. 13, p. 31-44, 2006.

SALBU, Steven R. Bribery in the global market: A critical analysis of the Foreign Corrupt Practices Act. **Wash. & Lee L. Rev.**, v. 54, p. 229, 1997.

SARENS, Gerrit, DE VISSCHER, Christian, VAN GILS, Diane. Risk management and internal control in the public sector: An in-depth analysis of Belgian social security public institutions. **Bulletin de documentation/Service public fédéral finances**, v. 70, n. 3, p. 65-90, 2010.

SILVA, Bruno José Pereira. **Proposta de modelo de gestão de riscos para uma IFES visando a realização de auditoria baseada em riscos**. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Processos Institucionais) - Centro de Ciências Humanas, Letras e Artes, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2015.

SMITHSON, Charles, SIMKINS, Betty J. Does risk management add value? A survey of the evidence. **Journal of Applied Corporate Finance**, v. 17, p. 8-17, 2005.

SOUSA, M. R. B.; FINATI, C. R. D.; PEREZ, M. C.; DUARTE, K. S. B. Gestão de risco nas instituições universitárias: uma análise comparativa da metodologia da controladoria geral da União e do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. In: COLOQUIO INTERNACIONAL DE GESTION UNIVERSITARIA, 18., 2018, Equador. **Anais eletrônicos...** Equador: UTPL, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/190469>>. Acesso em: 24 jun. 2020.

SPIRA, Laura F., PAGE, Michael. Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 16, p.640-661, 2003.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Declaração de Posicionamento do IIA: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles**. IIA, 2013.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). **Position paper: The role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management**. IIA, 2009.

VIEIRA, Euripedes F.; VIEIRA, Marcelo M. F. Estrutura organizacional e gestão do desempenho nas universidades federais brasileiras. **Revista de Administração Pública**, v. 37, n. 4, p. 899-920, 2003.

WANG, C., Cheng, Z., YUE, X. G., MCALEER, M. Risk management of COVID-19 by universities in China. **Journal of Risk and Financial Management**, v. 13, n. 2, p. 1-6, 2020.

WU, Yan. Enterprise Internal Control from the Perspective of Risk Management. **International Conference on Education Technology and Management Science**. Atlantis Press, 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 5. ed., São Paulo: Bookman, 2015.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. 1. ed., São Paulo: Penso Editora, 2016.

APÊNDICE A

Lista de Riscos Estratégicos da UFRGS

ID	Risco de	Descrição	Classificação
1	Redução do fomento para extensão	Os recursos (próprios e de terceiros) destinados ao fomento (financiamento) da extensão diminuem	Econômico
2	Financiamento do Tesouro Federal não acompanhar as necessidades da UFRGS	Os recursos financeiros (pessoal, serviços, materiais de consumo e permanentes) não são suficientes para suprir as necessidades da UFRGS	Econômico
3	Deterioração da posição relativa da UFRGS na matriz OCC	A diminuição nos fatores que compõem a matriz, ou o crescimento das demais instituições frente à UFRGS pode causar a queda da posição relativa da UFRGS na matriz	Econômico
4	Confisco de receita própria	O governo central utiliza inapropriadamente os recursos próprios arrecadados pela Universidade	Econômico
5	Congelamento do plano de salários	Os salários serem congelados, havendo perda para os servidores	Econômico
6	Redução do fomento na Pós-Graduação	Os recursos destinados ao fomento (financiamento) da pós-graduação diminuem	Econômico
7	Mudança no cenário político em relação à América Latina e Caribe	Alterações no cenário político latino-americano e caribenho, bem como brasileiro, podem dificultar ou inviabilizar a manutenção/ampliação da internacionalização e do protagonismo da UFRGS	Político / Jurídico
8	Redução do número de vagas ou congelamento na entrada de servidores	Decisões governamentais geram impossibilidade da Universidade definir, selecionar e repor seu quadro funcional	Político / Jurídico
9	Descontinuidade da RNP	Interrupção dos serviços fornecidos pela Rede Nacional de Ensino e Pesquisa (RNP), inviabilizando a conectividade da UFRGS	Político / Jurídico
10	Interveniência do judiciário	Obrigatoriedade de adoção de práticas/ações por parte da Universidade oriundas de medidas judiciais	Político / Jurídico
11	Perda de autonomia	Redução ou suspensão da autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial	Político / Jurídico
12	Alterações na legislação e políticas públicas	Políticas públicas e normativas relacionadas às atividades finalísticas da Universidade sofrem alterações relevantes, gerando oportunidades/ameaças na entrega de valor	Político / Jurídico
13	Descontinuidade na gestão externa	Volatilidade ou ruptura no cenário político nacional	Político / Jurídico
14	Aumento da ingerência por parte dos órgãos de controle	Obrigatoriedade de adoção de práticas/ações por parte da Universidade oriundas de orientações, auditorias, recomendações ou determinações de órgãos de controle (interno ou externo)	Político / Jurídico
15	Demora na obtenção de licenciamentos	Dificuldades na obtenção de licenciamentos, permissões de uso, entre outras autorizações, em virtude de cultura burocrática de outros órgãos	Político / Jurídico
16	Instabilidade no financiamento e políticas para pesquisa e inovação	Volatilidade ou ruptura nas políticas de fomento à pesquisa e inovação e incertezas no financiamento	Político / Jurídico
17	Não conseguir construir e desenvolver um ecossistema norteado e voltado para inovação	Ambiente externo à Universidade pode não possuir capacidade de absorção para a inovação produzida pela Universidade e/ou a Universidade produz Inovação sem avaliar/considerar a receptividade do público	Político / Jurídico
18	Aumento da demanda por assistência estudantil	A quantidade de estudantes que necessitam de assistência estudantil aumentar de uma forma superior à oferta da Universidade	Socioambiental
19	Criação e divulgação de notícias falsas a respeito da Universidade	A mídia externa cria e/ou divulga notícias falsas (<i>fake news</i>) a respeito da Universidade	Socioambiental

ID	Risco de	Descrição	Classificação
20	Aumento da demanda da sociedade por ações de extensão	Oportunidades de expansão das atividades de extensão em função do aumento de demanda ou incapacidade de atender à expectativa da sociedade	Socioambiental
21	Indisponibilidade de serviços externos de infraestrutura	A Universidade ficar desabastecida de serviços externos de infraestrutura essenciais para o seu funcionamento, como luz, água, esgoto e telefone	Socioambiental
22	Intempéris	O funcionamento da Universidade é prejudicado ou impedido por motivo de desastres naturais	Socioambiental
23	Vulnerabilidade a ataques externos	A Universidade estar vulnerável a sofrer ataques externos que prejudiquem e/ou impeçam o seu bom funcionamento, como arrastão, atentado e assalto	Socioambiental
24	Resistência à mudança (cultura da Universidade)	A comunidade universitária é resistente para adotar mudanças necessárias para o bom andamento da Universidade	Socioambiental
25	Concessão de benefícios de assistência estudantil inadequada ou indevida	Concessão de benefício de assistência estudantil para quem não tem direito ou não conceder para quem tem direito	Gestão
26	Uso inadequado da identidade visual e da marca	Apropriação da marca da UFRGS por terceiros, utilização da marca em locais/eventos inadequados, desconfiguração da marca	Gestão
27	Falha na divulgação de informações institucionais	Divulgação de informações incorretas; divulgação de informação correta de forma inadequada; não divulgação de informações importantes	Gestão
28	Comunicação tendenciosa	Utilização do processo de comunicação para interesses da gestão ou pessoais e não institucional	Gestão
29	A sociedade não perceber o valor entregue pela Universidade	Sociedade não entender o que a Universidade faz e como ela contribui para o desenvolvimento da sociedade (o que ela entrega)	Gestão
30	Desatualização dos acervos	Perda da qualidade, não atualização ou não criação de acervos físicos e digitais necessários	Gestão
31	Paralisação	Ação interna que compromete o funcionamento da Universidade (ex: ocupação, greve...)	Gestão
32	Dificuldade de reação a mudanças de cenário	Não ter capacidade de adequar o planejamento e/ou a operação da Universidade quando ocorrem alterações no ambiente interno e externo. Não reagir a eventos que impactam a UFRGS	Gestão
33	Modelo de gestão ineficiente	O modelo de gestão não responde à complexidade e às necessidades gerenciais da Universidade	Gestão
34	Falta de competência gerencial	Falta de preparação de servidores para as atividades gerenciais	Gestão
35	Descontinuidade na gestão interna	Ruptura nas políticas internas de gestão	Gestão
36	Universidade não entregar o valor que a sociedade precisa	Universidade não cumpre sua missão, não sendo capaz de gerar valor: contribuição para o desenvolvimento sustentável (político, institucional, social, econômico e ambiental) da sociedade; formação cultural, científica e profissional; e produção de conhecimento, cultura e artes. O que a universidade entrega está desconectado com o que a sociedade precisa.	Gestão
37	Interrupção de fornecimento de bens e serviços	Falta de insumos, materiais, serviços ou bens necessários para a adequada execução das atividades da Universidade	Gestão
38	Perda de posição nos rankings nacionais e internacionais	Perda de posição nos rankings nacionais e internacionais, comprometendo a percepção de qualidade da UFRGS	Acadêmico
39	Não ocupar vagas da graduação	Incapacidade de preencher as vagas disponíveis nos cursos de graduação em função de baixa procura ou problemas no processo seletivo ou de ingresso	Acadêmico

ID	Risco de	Descrição	Classificação
40	Ocupar vagas indevidamente na graduação	Alocação de vagas a estudantes que não deveriam ser selecionados. Pode ocorrer em função de erros no processo de análise documental, fraudes, processos judiciais	Acadêmico
41	Redução do número de egressos da graduação	Redução do número de alunos formados nos cursos de graduação, em função de evasão, aumento do tempo médio de finalização do curso, redução do número de ingressantes	Acadêmico
42	Desatualização das práticas de ensino (conteúdo e práticas pedagógicas)	Falta de atualização por parte dos docentes nos conteúdos ministrados e em novas práticas pedagógicas e falta de atualização do currículo dos cursos	Acadêmico
43	Queda nos índices de avaliação da Graduação	Piora na avaliação dos cursos de graduação no ENADE	Acadêmico
44	Não conseguir desenvolver cultura interna para inovação e empreendedorismo	Possibilidade da UFRGS não possuir ambiente interno favorável à inovação e ao empreendedorismo.	Acadêmico
45	Incapacidade de atração e retenção de pesquisadores	Perda de interesse por parte dos pesquisadores de atuar na UFRGS	Acadêmico
46	Queda nos índices da Pós-Graduação	Piora na avaliação dos cursos de pós-graduação pela CAPES	Acadêmico
47	Variação na receita própria	A receita diretamente arrecadada pode aumentar (oportunidade) ou diminuir (risco)	Financeiro
48	Desalinhamento entre definições de despesas correntes e a estratégia institucional	As unidades orçamentárias realizam gastos desalinhados do planejamento institucional	Financeiro
49	Falha no planejamento orçamentário e financeiro	Planejamento orçamentário e financeiro dissociado do planejamento geral da instituição. As decisões de uso dos recursos não seguem o planejamento da instituição, não havendo priorização de investimentos de longo prazo	Financeiro
50	Perda de lideranças	Incapacidade de desenvolver novas lideranças na sucessão de cargos estratégicos	Recursos Humanos
51	Inadequação do quantitativo e do perfil dos servidores docentes	A Universidade tem número insuficiente de servidores docentes, ou estes estão mal distribuídos entre os setores, ou possuem o perfil inadequado	Recursos Humanos
52	Inadequação do quantitativo e do perfil dos servidores técnico-administrativos	A Universidade tem número insuficiente de servidores Técnico-administrativos, ou estes estão mal distribuídos entre os setores, ou possuem o perfil inadequado	Recursos Humanos
53	Conduta, comportamento e postura ética inadequados	Servidores da Universidade apresentam conduta, comportamento ou postura ética inadequados	Recursos Humanos
54	Adoecimento físico/mental da comunidade universitária	Servidores e/ou estudantes adoecem física e/ou mentalmente	Recursos Humanos
55	Perda de conhecimento	Conhecimento sobre a execução dos processos de negócio não está explícito ou formalizado, sendo perdido com a saída das pessoas	Recursos Humanos
56	Indisponibilidade da infraestrutura destinada à assistência estudantil	Falta de acesso do estudante à moradia estudantil, alimentação, transporte, atenção à saúde e creche, entre outros	Infraestrutura / tecnologia
57	Perda de acervo	Perda parcial ou total de um acervo físico ou digital (arquivístico, bibliográfico, artístico, museológico, etc.)	Infraestrutura / tecnologia
58	Inacessibilidade do acervo	Impossibilidade de acessar ou recuperar um elemento do acervo (falta de preservação)	Infraestrutura / tecnologia
59	Parada do Datacenter/Rede	Indisponibilidade dos serviços de comunicação e de rede e sistemas de informação da UFRGS	Infraestrutura / tecnologia
60	Incapacidade de expansão	Capacidade de processamento e armazenamento	Infraestrutura /

ID	Risco de	Descrição	Classificação
	ou atualização da estrutura de TI	inadequados; capacidade da rede de dados não atende o tráfego gerado; etc .	tecnologia
61	Vazamento de dados e informação	Acesso não autorizado (lógico e físico) aos dados e informações, causados por invasão, reengenharia social, roubo de credenciais, etc; ou divulgação indevida	Infraestrutura / tecnologia
62	Deterioração da infraestrutura	A infraestrutura não é adequada às necessidades da Universidade	Infraestrutura / tecnologia
63	Ocorrência de sinistro	Ocorrência de incêndio, alagamento, afundamento, vazamento ou derramamento de produtos perigosos ou poluentes, derramamento ou vazamento de óleo ou produtos químicos em larga escala	Infraestrutura / tecnologia
64	Falha no projeto e/ou execução de obras	Projeto inexecutável, que não atende à necessidade dos usuários; projeto tecnicamente equivocado; execução da obra não obedece o determinado pelo projeto; falta de qualidade no material utilizado; falhas técnicas na execução da obra	Infraestrutura / tecnologia
65	Infraestrutura de ensino desatualizada	Laboratórios inadequados e equipamentos ultrapassados que não acompanham a evolução da área; escassez ou falta de insumos	Infraestrutura / tecnologia

APÊNDICE B
Documento de Avaliação de Riscos

ID	
Risco de	
Descrição	
Classificação	
Tipo do risco (interno ou externo)	
Macroprocesso de origem (dono do processo)	
Identificação do tipo de macroprocesso (Gestão, finalístico ou de apoio?)	
Outros macroprocessos afetados	
Total de macroprocessos afetados	
Objetivo estratégico do processo de origem	
Potencial do risco afetar, atrasar ou impedir o atingimento do objetivo estratégico do macroprocesso de origem	
Principais causas ("fontes" ou "fatos geradores") do risco	
Consequências do risco	
Existe alguma atividade que responda ao risco identificado? Qual? (descrever brevemente o controle)	
Tipo de resposta ao risco (Conforme COSO, é possível: aceitar, evitar, perseguir, mitigar/reduzir ou compartilhar um risco)	
Qual a periodicidade do risco? (Anual, trimestral, mensal, quinzenal, diária, mais do que diária ou automática/sistêmica ou "conforme necessidade")	
Qual o grau de formalização da resposta ao risco? 1. pouco formalizado: não possui documentação formal, sem evidência de revisão; 2. parcialmente formalizado: a atividade possui algum nível de formalização e/ou revisão, porém, pode haver supressão de formalização em algum período; 3. altamente formalizado: documentação formalizada e revisada adequadamente	

Conclusão	
Descrição da atividade de controle (Descrição detalhada do passo-a-passo das atividades realizadas)	
Objetivo da revisão (Um procedimento desenhado para impedir ou detectar erros geralmente é mais preciso do que um procedimento que apenas identifica e explica inconsistências)	
Nível de agregação da revisão (Um controle que é executado em um nível mais detalhado geralmente é mais preciso do que aquele realizado em um nível mais macro)	
Consistência do desempenho (Um controle realizado rotineiramente e de forma consistente tende a ser mais preciso do que um realizado esporadicamente)	
Correlação com afirmações relevantes (Um controle indiretamente relacionado a uma afirmação ¹ normalmente tem menos probabilidade de impedir ou detectar distorções na asserção ² do que um controle diretamente relacionado a uma afirmação)	
Previsibilidade de expectativas (Alguns controles são projetados para detectar distorções usando a avaliação de indicadores (chamados "controles de detecção"), dependendo, sua precisão, da capacidade de desenvolver informações oriundas de indicadores que sejam suficientemente precisas que permitam detectar distorções relevantes)	
Critério de investigação (Para revisão de atividades, controles e informações, é necessária a definição de um critério para análise. Um controle que possui um limite maior de variações, ocorrências de incorreções, entre outros indicativos de risco, possui menos precisão e maior risco falha na prevenção ou detecção de distorções do que um controle com um limite mais baixo para investigação)	
Frequência da Atividade de Controle	
Período avaliado	
Quem realiza a atividade (usuário-chave)	
Capacidade técnica do usuário-chave:	
Informações produzidas pela entidade:	
Gerador da informação utilizada no controle:	
Validade das informações produzidas pela entidade:	

Avaliação do Desenho e Implementação do Controle (documentar os procedimentos realizados)	
Conclusão acerca do desenho do controle	
Obtenção e avaliação das evidências a respeito das etapas executadas	
Exame efetuado e conclusão	
Propostas de ações corretivas, se aplicável	
Achados de auditoria (Caso o controle possua deficiências em seu desenho, o teste de efetividade do controle torna-se nulo)	