

Controle interno: gestão empresarial

Julio Candido de Meirelles Junior
Rodrigo Motta Pimenta Meirelles



Pantanal Editora

2024

Julio Candido de Meirelles Junior
Rodrigo Motta Pimenta Meirelles

Controle interno: gestão empresarial



Pantanal Editora

2024

Copyright© Pantanal Editora

Editor Chefe: Dr. Alan Mario Zuffo

Editores Executivos: Dr. Jorge González Aguilera e Dr. Bruno Rodrigues de Oliveira

Diagramação: A editora. **Diagramação e Arte:** A editora. **Imagens de capa e contracapa:** Canva.com. **Revisão:** O(s) autor(es), organizador(es) e a editora. **Revisão Técnica:** Professor Dr. Wellington Nascimento Silva da Universidade Federal Fluminense e Auditor TCU Auditor Federal de Finanças e Controle, Professor Msc. Bruno Dantas Faria Affonso, Especialista Camyla D'Elyz do Amaral Meirelles.

Conselho Editorial

Grau acadêmico e Nome

Prof. Dr. Adaylson Wagner Sousa de Vasconcelos
Profa. MSc. Adriana Flávia Neu
Profa. Dra. Albys Ferrer Dubois
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior
Profa. MSc. Aris Verdecia Peña
Profa. Arisleidis Chapman Verdecia
Prof. Dr. Arinaldo Pereira da Silva
Prof. Dr. Bruno Gomes de Araújo
Prof. Dr. Caio Cesar Enside de Abreu
Prof. Dr. Carlos Nick
Prof. Dr. Claudio Silveira Maia
Prof. Dr. Cleberton Correia Santos
Prof. Dr. Cristiano Pereira da Silva
Profa. Ma. Dayse Rodrigues dos Santos
Prof. MSc. David Chacon Alvarez
Prof. Dr. Denis Silva Nogueira
Profa. Dra. Denise Silva Nogueira
Profa. Dra. Dennyura Oliveira Galvão
Prof. Dr. Elias Rocha Gonçalves
Prof. Me. Ernane Rosa Martins
Prof. Dr. Fábio Steiner
Prof. Dr. Fabiano dos Santos Souza
Prof. Dr. Gabriel Andres Tafur Gomez
Prof. Dr. Hebert Hernán Soto Gonzáles
Prof. Dr. Hudson do Vale de Oliveira
Prof. MSc. Javier Revilla Armesto
Prof. MSc. João Camilo Sevilla
Prof. Dr. José Luis Soto Gonzales
Prof. Dr. Julio Cezar Uzinski
Prof. MSc. Lucas R. Oliveira
Prof. Dr. Luciano Façanha Marques
Profa. Dra. Keyla Christina Almeida Portela
Prof. Dr. Leandro Argentel-Martínez
Profa. MSc. Lidiene Jaqueline de Souza Costa Marchesan
Prof. Dr. Marco Aurélio Kistemann
Prof. MSc. Marcos Pisarski Júnior
Prof. Dr. Marcos Pereira dos Santos
Prof. Dr. Mario Rodrigo Esparza Mantilla
Profa. MSc. Mary Jose Almeida Pereira
Profa. MSc. Núbia Flávia Oliveira Mendes
Profa. MSc. Nila Luciana Vilhena Madureira
Profa. Dra. Patrícia Maurer
Profa. Dra. Queila Pahim da Silva
Prof. Dr. Rafael Chapman Auty
Prof. Dr. Rafael Felipe Ratke
Prof. Dr. Raphael Reis da Silva
Prof. Dr. Renato Jaqueto Goes
Prof. Dr. Ricardo Alves de Araújo (*In Memoriam*)
Profa. Dra. Sylvana Karla da Silva de Lemos Santos
MSc. Tayronne de Almeida Rodrigues
Prof. Dr. Wéverson Lima Fonseca
Prof. MSc. Wesclen Vilar Nogueira
Profa. Dra. Yilan Fung Boix

Instituição

OAB/PB
Mun. Faxinal Soturno e Tupanciretã
UO (Cuba)
IF SUDESTE MG
Facultad de Medicina (Cuba)
ISCM (Cuba)
UFESSPA
UEA
UNEMAT
UFV
AJES
UFGD
UEMS
IFPA
UNICENTRO
IFMT
UFMG
URCA
ISEPAM-FAETEC
IFG
UEMS
UFF
(Colômbia)
UNAM (Peru)
IFRR
UCG (México)
Rede Municipal de Niterói (RJ)
UNMSM (Peru)
UFMT
SED Mato Grosso do Sul
UEMA
IFPR
Tec-NM (México)
Consultório em Santa Maria
UFJF
UEG
FAQ
UNAM (Peru)
SEDUC/PA
IFB
IFPA
UNIPAMPA
IFB
UO (Cuba)
UFMS
UFPI
UFG
UEMA
IFB
UFPI
FURG
UO (Cuba)

Conselho Técnico Científico

- Esp. Joacir Mário Zuffo Júnior
- Esp. Maurício Amormino Júnior
- Lda. Rosalina Eufrausino Lustosa Zuffo

Ficha Catalográfica

Catálogo na publicação
Elaborada por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166

M514c

Meirelles Junior, Julio Candido de

Controle interno: gestão empresarial / Julio Candido de Meirelles Junior, Rodrigo Motta Pimenta Meirelles. – Nova Xavantina-MT: Pantanal, 2024.
111p.

Livro em PDF

ISBN 978-65-85756-37-2

DOI <https://doi.org/10.46420/9786585756372>

1. Contabilidade de gestão. I. Meirelles Junior, Julio Candido de. II. Meirelles, Rodrigo Motta Pimenta. III. Título.

CDD 657.49

Índice para catálogo sistemático

I. Contabilidade de gestão



Nossos e-books são de acesso público e gratuito e seu download e compartilhamento são permitidos, mas solicitamos que sejam dados os devidos créditos à Pantanal Editora e também aos organizadores e autores. Entretanto, não é permitida a utilização dos e-books para fins comerciais, exceto com autorização expressa dos autores com a concordância da Pantanal Editora.

Pantanal Editora

Rua Abaete, 83, Sala B, Centro. CEP: 78690-000.
Nova Xavantina – Mato Grosso – Brasil.
Telefone (66) 99682-4165 (Whatsapp).
<https://www.editorapantanal.com.br>
contato@editorapantanal.com.br

APRESENTAÇÃO

Nessa obra observamos que trilhamos um caminho histórico evidenciando aspectos essenciais para o estudo das ciências aplicadas, partindo do território das escolas contábeis que muito contribuiu para os avanços atuais, em especial a Escola Controlista, que reverberou para os dias atuais os fundamentos do controle efetivo moderno e em especial da Controladoria Estratégica.

Neste contexto buscamos evidenciar material para o entendimento das questões relacionadas as origens desta disciplina, enfatizamos aspectos essenciais para a área de controladoria, em especial partindo da premissa de que todas as empresas possuem um Procedimento Operacional Padrão ou POP, um Sistema de Controle Interno e incentivamos as que ainda não possuem essa metodologia que possam criá-la, uma vez que esta permite a realização de operações padronizadas, requisitos atuais para a conformidade de produtos e serviços.

Continuando neste viés a obra focou em aspectos importantes como análise de risco, ação extremamente importante para a sobrevivência de qualquer entidade na atualidade, uma vez que a instituição precisa conhecer detalhadamente os seus aspectos relacionados aos seus pontos fortes e pontos fracos, que proporcionarão subsídios para a melhoria contínua de suas ações ao longo do tempo, buscando um círculo virtuosos de atividades e ações.

Este ponto analisado sob a temática riscos empresariais evidenciou fatores e eventos que podem trazer efeitos negativos para a instituição e neste caminho foram demonstrados diversos riscos empresariais que mereceram destaque e requerem atenção na gestão de qualquer tipo de estabelecimento. No contexto analisado objetivou direcionar o leitor e os agentes da administração institucional a buscarem uma proatividade na identificação e gestão de cada um dos elementos de riscos.

A partir deste momento buscou-se evidenciar material para a reflexão sobre os aspectos ligados auditoria, sobre a capacidade das instituições em observar e seguir os seus procedimentos internos, que de forma didática foi expressa nesta obra como controle interno, elaborado a partir das políticas institucionais e procedimentos desenvolvidos com a finalidade de padronização e proteção contra riscos que possam vir a comprometer a instituição em qualquer um dos seus aspectos administrativos ou operacionais.

Para os aficionados na área colocamos algumas ideias e sugestões de estudos para desenvolver uma capacidade técnica para a função de auditor interno, os conhecimentos e habilidades necessárias.

Evidenciamos questões ligadas as três linhas de defesa, os seus objetivos, as definições de responsabilidades, das funções e os limites trazendo para a discussão os aspectos envolvidos para melhorar a resiliência operacional das instituições.

A partir deste ponto trouxemos para a discussão os aspectos ligados aos conceitos, as instituições de apoio, o conhecimento necessário para a gestão de riscos e construímos um quadro com as principais normas brasileiras e internacionais utilizadas pelas empresas, com relação as questões primordiais de

administração, necessárias no país e para o comércio exterior uma vez que são exigidas pela maioria dos países.

Trouxemos de forma prática conceitos e ações para os desafios para o gerenciamento em áreas industriais de manufatura, procedimentos operacionais elaborados para questões específicas e um aspecto de interesse geral sobre a técnica de reuniões fora do local de trabalho, fundamentais para a conscientização dos colaboradores e incentivo a participação das atividades empresariais.

Uma questão de grande interesse de discussão nas universidades na atualidade foi abordada relacionando os aspectos ligados ao controle interno e a cultura organizacional.

Demonstramos os conceitos de Environmental, Social and Governance – ESG evidenciados por diversos autores e entidades sobre as ações neste sentido, o envolvimento internacional nesta questão e a interligação destes conceitos com a Agenda das Nações Unidas de 2030 e, no contexto foi trabalhada a questão de que são muitos os desafios para a implantação e cumprimento da agenda ESG, mas percebe-se que vem tornando-se um indicador competitivo uma vez que a sua importância para as empresas reflete a capacidade institucional de agregar valor a longo prazo.

Esperamos ao compartilhar esta investigação que os leitores possam continuar os estudos relacionados e a contribuir no futuro com novas pesquisas aprimorando o conhecimento ora disponibilizado.

Desejamos muito sucesso nas pesquisas para a melhoria contínua de cada um e das instituições neste nosso grande país, Brasil.

Boa Leitura!!!

Os autores

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	4
PREFÁCIO	9
AGRADECIMENTOS	11
NOTAS DOS AUTORES	12
INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I	15
CONTROLE INTERNO - ORIGENS E DEFINIÇÕES	15
CAPÍTULO II	19
A ESCOLA CONTROLISTA E SUA INFLUÊNCIA NA ATUALIDADE	19
CAPÍTULO III	23
CONTROLE INTERNO	23
CONTROLE INTERNO ESTRATÉGICO	34
CAPÍTULO IV	37
PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO - POP	37
PROCEDIMENTO OPERACIONAL ESTRATÉGICO	42
CAPÍTULO V	45
ANÁLISE DE RISCOS	45
ANÁLISE DE RISCOS ESTRATÉGICOS	47
AUDITORIA INTERNA ESTRATÉGICA	51
AUDITOR INTERNO - CONHECIMENTO E HABILIDADES	51
ANÁLISE DE RISCOS UTILIZANDO A TÉCNICA TRÊS LINHAS DE DEFESA	53
CAPÍTULO VI	57
NORMAS E GESTÃO DE RISCOS	57
CAPÍTULO VII	66
INSTITUIÇÕES DE APOIO: NECESSIDADE E REALIDADE	66
CAPÍTULO VIII	69
CONHECIMENTOS PARA GERENCIAR RISCOS	69
CAPÍTULO IX	71
GESTÃO DE RISCOS	71
CAPÍTULO X	74
GERENCIAMENTO E DESAFIOS DA ÁREA DE MANUFATURA	74
CAPÍTULO XI	82
PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS NA MANUFATURA	82
CAPÍTULO XII	85
TÉCNICA DE REUNIÕES FORA DO LOCAL DA EMPRESA COM FAMILIARES	85
CAPÍTULO XIII	87
CONTROLE INTERNO COMO CULTURA ORGANIZACIONAL	87

CAPÍTULO XIV	90
CONTROLE INTERNO E ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE - ESG	90
CAPÍTULO XV	93
REFLEXÕES FINAIS	93
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	95
SOBRE OS AUTORES	107
GRUPO DE PESQUISA ARCONTE	109
ÍNDICE REMISSIVO	110

Dedicamos este trabalho a Deus, a nossas amadas esposas Camyla (Julio) e Carol (Rodrigo), aos estudiosos e alunos dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Engenharia de Produção que buscam uma visão diferenciada quanto ao controle interno para tomada de decisão.

PREFÁCIO

Controlar é uma das cinco funções administrativas fundamentais, precedida pelo planejamento, organização, comando e coordenação. O controle está espraiado por todas as atividades de uma organização e com alguma dificuldade conseguimos departamentalizá-lo, criando para ele uma sede no organograma, para que pelo menos parte da função controle – impassível de isolamento absoluto por sua própria definição – possa ser objeto de ações gerenciais concretas.

A controladoria, portanto, é o *locus* institucional em que aspectos gerenciais relevantes da função controle são identificados, analisados, operacionalizados e retroalimentam as operações, as declarações, demonstrações contábeis e conformidade de processos de trabalho de uma organização, em função da probabilidade e do impacto que eventos de risco (como a ocorrência de erro ou fraude) possam ter sobre os seus objetivos.

Ocorre que esses aspectos variam de maneira significativa de uma organização para outra. Fabricar medicamentos, gerenciar um clube de futebol e vender roupas em um centro comercial são atividades distintas, que atraem eventos de risco de diferentes ordens.

É diante de um cenário organizacional tão heterogêneo que surge o grande mérito desta obra, que aborda com profundidade e clareza a importância do controle interno na gestão empresarial.

O livro traz, inicialmente uma visão geral da evolução histórica do controle interno e sua importância para a gestão eficiente e eficaz das organizações, destacando as contribuições da Escola Controlista, que lançou as bases para os controles internos modernos, enfatizando a necessidade de informações financeiras precisas, oportunas e confiáveis.

A obra também aborda o impacto de padrões internacionais como os *standards ISO* e a influência de legislações como a Lei *Sarbanes-Oxley* no desenvolvimento dos controles organizacionais. Além disso, discute o papel do controle interno no setor público, referenciando leis brasileiras e a importância de prevenir conflitos de interesse.

O livro também aborda a importância da gestão de riscos e dos sistemas de controle interno dentro das organizações, enfatizando a necessidade de uma abordagem sistemática para identificar, avaliar e tratar riscos. Destaca o modelo de três linhas de defesa, concebido pelo Instituto de Auditores Internos para dar maior nitidez à distinção entre auditoria interna e controladoria: enquanto a primeira linha envolve gerentes operacionais, a segunda linha inclui funções de gestão de riscos e conformidade, coordenadas ou executadas pela controladoria, e a terceira linha é a auditoria interna, avaliando e prestando consultoria com objetividade e autonomia técnica.

Dialogando com o controle contemporâneo, a obra enfatiza que a adoção das boas práticas ambientais, sociais e de governança (ESG) é um imperativo sem volta para avaliar as empresas e seus investimentos. Essas práticas parecem caminhar de modo acelerado, sendo incorporadas na pauta dos conselhos de administração e corpos dirigentes de uma maneira geral. Como perspectiva futura, vislumbra-se uma pretensa disputa de espaço do profissional de controladoria com a inteligência artificial,

sob o argumento de que esta teria uma capacidade de interpretar códigos e identificar desconformidades de forma mais célere e eficaz. No entanto, mesmo o modelo de linguagem de grande escala mais avançado não pode substituir o julgamento humano e a experiência adquirida.

Em resumo, esta obra é um guia completo para qualquer profissional que deseja aprofundar seus conhecimentos em controle interno e gestão empresarial. Ela oferece uma perspectiva desafiadora e contemporânea sobre o assunto, tornando-se uma leitura obrigatória para estudantes e profissionais de Administração, Contabilidade e Engenharia de Produção.

Espero que você, caro leitor, encontre neste livro as informações e *insights* que precisa para aprimorar suas habilidades e conhecimentos na área de controladoria.

Boa leitura!!!

Bruno Affonso
Mestre em Administração Pública
Auditor Federal de Finanças e Controle

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus pela maravilhosa vida, pelos caminhos que nos proporcionou trilhar, por nossas famílias, pelo nosso sustento, e pelo seu amor, que nos fez perseverantes na conquista de elaboração deste livro.

Agradecemos em especial à nossas esposas Camyla e Carol que sempre com muito amor, motivaram e apoiaram a realização deste projeto. Agradecemos a Camyla por sua colaboração na revisão deste livro.

Agradecemos ao Auditor Federal de Finanças e Controle - Professor Msc. Bruno Dantas Faria Affonso, revisor desta obra e os seus conselhos durante o desenvolvimento do projeto.

Agradecemos a Universidade Federal Fluminense, que nos proporcionou um espaço de pesquisa a partir da criação do grupo de pesquisa Análise de Riscos e Controladoria Estratégica- ARCONTE, ao Instituto de Ciências Humanas e Sociais de Volta Redonda, aos professores do departamento de Ciências Contábeis e em especial ao Prof. Dr. Wellington Nascimento Silva, revisor desta obra e a todos que sempre nos apoiaram nesta questão, aos queridos alunos que fazem parte do contexto educacional e, a todas as pessoas que direta ou indiretamente nos sustentaram nesta jornada e contribuíram para a realização desta obra, que esperamos ser um instrumento de divulgação das boas práticas e para o desenvolvimento deste nosso Brasil.

Boa leitura!!!

Os autores

NOTAS DOS AUTORES

Importante se faz uma reflexão sobre o entendimento de questões relativas à Contabilidade, Administração e Engenharia de Produção, para questões desta obra em toda a sua plenitude.

Este livro serve de material de pesquisa com o propósito de contribuir para os estudos das áreas do saber mencionadas relacionadas anteriormente, como material complementar para (as) alunos dos cursos citados, de forma a proporcionar conhecimento sobre a matéria, sua origem evolução e aplicabilidade ao longo dos tempos.

Nossa décima publicação visa colaborar na divulgação dos temas relacionados a Controladoria, sua evolução, procedimentos operacionais, auditoria interna, controle interno, instituições de apoio, auditoria, normas brasileiras e internacionais que amparam essas questões.

O livro traz em seu bojo conceitos de interesse geral e específicos para as áreas afins e vem contribuir com uma descrição fundamentada sobre os conceitos sobre *Environmental, Social and Governance* – ESG e sua interação com a Agenda das Nações Unidas 2030 e assuntos relacionados necessários para uma boa governança.

Para o desenvolvimento desta obra efetuamos uma pesquisa exploratória e documental e contamos com a colaboração de conhecimentos divulgados para a pesquisa, entrevistas, bem como de informações relacionadas as empresas nacionais e norte americanas.

Uma parte do material aqui utilizado está relacionado à pesquisa de nossa obra anterior de título “A controladoria na dinâmica empresarial” na qual incentivamos a leitura para aprimoramento do tema relacionado, bem como o estudo das referências bibliográficas utilizadas nesta pesquisa atual.

O livro anterior e este atual é distribuído de forma gratuita para todas as instituições de ensino e demais interessados no intuito de fortalecer a pesquisa e a divulgação de conteúdo de qualidade para produzir no país um círculo virtuoso de pesquisas e aprimoramento técnico científico. Sugerimos aos leitores efetuarem um estudo na bibliografia de referência desta obra.

Boa leitura!!!

Os autores

INTRODUÇÃO

Quando recuamos nosso olhar ao passado, observamos personagens históricos que contribuíram para o sucesso empresarial e governamental evidenciado por personagens interessantes, dentre eles o pensador chinês *Sun Tzu*, do livro “a arte da guerra” (2017), escrito por volta do ano 500 a.C. Apesar das críticas e de sua autenticidade ter sido colocada à prova, o fato é que esta obra de Sun Tzu foi considerada um marco no mundo militar, sendo apreciado em diversas instituições militares e civis ao redor do mundo e tem contribuído nos estudos de cursos na área de administração, em nível de graduação, mestrado e doutorado.

Por volta do ano 33 D.C., observa-se o “Livro de Lucas” no capítulo 14, versículos 28 a 29 quando Jesus evidencia a seguinte questão: “Qual de vocês, se quiser construir uma torre, primeiro não se assenta e calcula o preço, para ver se tem dinheiro suficiente para completá-la? Pois, se lançar o alicerce e não for capaz de terminá-la, todos os que a virem rirão dele”. (Bíblia, 1996). Percebe-se nesta leitura uma descrição importante sobre orçamento no início da era cristã que repercute aos dias atuais.

Destaca-se nestas questões fatos interessantes que devem ser analisados com cautela, tendo em vistas situações de interesse pessoal e social. Quando se verifica situações envolvendo a logística de grandes eventos relatados na história mundial, em particular da primeira e segunda grandes guerras e das guerras existentes do século, muitas variáveis estão envolvidas no contexto que precisam ser analisadas e estes textos antigos trazem reflexões profundas sobre o assunto.

Uma primeira questão observada no contexto traz à tona o entendimento de que na atualidade ou no passado, as situações complexas que envolvem produtos ou serviços, sejam em sua fabricação ou em suas aplicações, resultando em uma série de atividades que irão proporcionar a transição de um local para um outro, com designações complexas, envolvendo horário, custos e condições pré-determinadas, sempre foi necessário que os envolvidos em tais eventos possuíssem conhecimentos pré-determinados, técnicas, ferramentas de controle e programas específicos. A segunda questão nos remete ao entendimento do orçamento, previsões, cálculos, investimentos, cronogramas, procedimentos e campos de observações adicionais de acordo com a realidade envolvida, pois afetam pessoas e instituições.

Para que se possa garantir todo o processo, seja na criação de empresas ou em sua expansão, surgiu a necessidade de garantir a proteção dos ativos e o controle sobre as operações. Inicialmente o controle era feito de forma rudimentar, com a utilização de controles manuais e registros simples, hoje de forma muito complexa com a utilização de sistemas sofisticados e mesmo com a utilização de inteligência artificial – IA. Essas atividades em um passado distante e mesmo no atual é altamente relevante e complexa, sendo ressaltada no cenário das primeiras organizações, na revolução industrial e nos dias atuais.

Estas observações nos remetem a um fator determinante, doravante denominado de “**Controle Interno**” abordado nos capítulos seguintes. [...]

CONTROLE INTERNO - ORIGENS E DEFINIÇÕES

O estudo do controle e suas ações são importante e nos remetem ao estudo da contabilidade e ciências afins. Rever sua trajetória ao longo da história nos traz recordações da evolução humana, nos seus caminhos, nos seus aprendizados gradativos e contínuos.

Percebe-se ao buscar o entendimento destas questões que a contabilidade esta intrinsecamente ligada a esses fatos, sendo tão antiga quanto a própria civilização. Integrada às primeiras manifestações humanas, da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos, com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos. (Meirelles Junior, 2023)

A origem da contabilidade está ligada a necessidade de registros, inicialmente aos bens familiares, ao registro de rebanhos, se desdobrando com o tempo a necessidade do comércio e observa-se claramente essa situação na Bíblia em seu livro de Jó. (Bíblia, 1996)

Henrilksen e Eldon (2012), corroboram com esta visão evidenciando que a contabilidade tem sua história iniciada por volta de 8.000 A. C, quando as primeiras civilizações a utilizavam para o controle de seus rebanhos e riquezas, registrando esses bens em fichas de barros.

Neste contexto Perez (2024) afirma que “muitos estudos estimam que o conhecimento contábil nasce com a civilização. Em suas primeiras manifestações inteligentes, o ser humano diferencia entre recurso e riqueza, quando percebe que não precisa mais buscar na natureza o que acumulou.”

Muitas civilizações contribuíram para o crescimento do conhecimento contábil, dentre elas podemos destacar a Suméria, Babilônica, Assíria, Egípcia, Chinesa e Romana (Gonçalves, 2016)

Percebe-se que a evolução humana tem demonstrado que a atividade de troca e venda dos comerciantes ao longo da história requeria o acompanhamento das variações de seus bens quando cada transação era efetuada. As trocas de bens e serviços eram seguidas de simples registros ou relatórios sobre o fato, esse método era conhecido como “Partidas Simples” que contabiliza apenas um débito ou um crédito, sendo utilizado visando controlar um único elemento. Pode se aferir os registros realizados em um livro caixa como um exemplo deste método, onde não se verifica a preocupação em controlar as origens dos recursos, ou mesmo sua aplicação, mas observa se que este método não possibilita o controle de forma efetiva do patrimônio em sua totalidade e suas variações (Tibúrcio, 2023)

Observa-se essas relações em diversos documentários e pesquisas na internet sobre o mundo antigo, que buscam desvendar os mistérios do mundo financeiro, suas origens e expansão ao longo do tempo.

Essa história perdida nas nuvens dos tempos, já evidenciada por autores, em pesquisas nos períodos da idade da pedra, está comprovada com exames arqueológicos, confirmados em pesquisas em cavernas no sul da França e em outras localidades (Lopes de Sá, 2004)

Perez (2024) corroborando com essas afirmações afirma que “os registros mais antigos conhecidos são de aproximadamente 30.000 anos atrás e foram descobertos na região de *Haute-Garonne*, na França, na gruta *Dáurignac* (Porto de *Toulouse e Tarbes*, no sul do país, perto dos Pirenéus)”.

Esse conhecimento compilado foi difundido e aprimorado na sociedade em épocas posteriores até os dias atuais. Neste percurso um monge franciscano e célebre matemático, Luca Pacioli, que nasceu no ano de 1445 e faleceu em 1517, impactou a sociedade em 1494 com a publicação da obra intitulada “*Summa de arithmética, geometria, proportioni et proportionalita*” que continha um capítulo sobre contabilidade denominado “*particulario de comuties e scriptures*,” conhecido como método das partidas dobradas (Pacioli, 1494).

Esse método foi identificado e conhecido durante algum tempo como o método Italiano ou de Veneza, e o seu pretense criador como o Pai da Contabilidade Moderna, mas pesquisas realizadas pelo saudoso professor Dr. Antônio Lopes de Sá evidenciaram que o berço da difusão cultural contábil foi o oriente médio.

Segundo Lopes de Sá (2004a) Pacioli não seria o primeiro autor e muito menos o inventor das partidas dobradas, sendo o marco desta metodologia a obra de “*Risale-I/Felekiye*, de autoria de *Abdullah Ibn Mohammed Ibn Al Mazaradarani*, de 1363” como um grande marco da contabilidade em um processo de evolução e maturidade técnica.

Portanto as pesquisas de Lopes de Sá (2004a) identificaram cento e trinta e um anos antes de Luca Pacioli editasse a sua obra, no oriente surgiu uma obra sobre o assunto, considerada na atualidade como uma das mais antigas conhecidas na difusão do conhecimento contábil.

Lopes de Sá (2004a) informou que a referida obra se encontra registrada na divisão de manuscrito da “Biblioteca *Ayasofya* de Istambul sob o número 2756,” Contendo 277 páginas no formato 12 X 17 centímetros, usual nesta época.

Perez (2024) informa que quando “o livro de *Abdullah Mazarandarani* foi publicado, na segunda metade do século XIV, continha material que evidenciava um alto estado de desenvolvimento não sistematizado dos registros contábeis”.

Por outro lado, existem estudos, incluindo os do professor Lopes de Sá, que por volta dos anos de 1250 D.C., bem antes das duas referidas obras já se havia um processo de partidas dobradas o que nos remete a suposições de influências recíprocas, árabe europeia, na construção deste conhecimento fundamental para a contabilidade moderna.

Por outro lado, as pesquisas de Franco (1997) trouxeram um novo viés nesta intrincada teia histórica, fornecendo indícios que na China em 2.000A.C, existiam sistemas sofisticados de contabilidade assemelhadas ao método de partidas dobradas em Roma, do início da era Cristã.

A importância destes estudos transcende ao escopo deste livro, mas aguça o nosso intelecto a busca de fatos que comprovem essa experiência humana ao longo dos tempos, que por certo será desvendada por outros colegas pesquisadores.

Percebe-se que as duas obras foram esquematizadas de forma distintas e na obra Iraniana existem detalhes sofisticados, como normas e sinais contábeis, forma de documentos, divisão de crédito e débito, estrutura das partidas dobradas, contas auxiliares, regras para escriturar partidas, registros de variações patrimoniais, déficits e superávits, transferências de contas, regras de composição de documentos, livros contábeis tais como: diário, razão, despesas, armazéns, mercadorias, contas financeiras, construções, dentre outras e também os casos especiais de registros (Lopes de Sá, 2004a).

Estas informações trazem ao discurso argumentos sobre a potencialidade da contabilidade nos aspectos de registro e controle e nos direcionam a um patamar diferenciado que é o objetivo deste livro, ou seja, o **Controle Interno**.

A evolução se fez presente e as pesquisas identificaram períodos contábeis e escolas do pensamento contábil que se posicionaram com os seus conhecimentos que impactam nossas atividades nos dias atuais.

Na visão do Professor Lopes de Sá (1997) a história das doutrinas contábeis da contabilidade foi dividida em períodos influenciada pelo momento pré-científico que foi iniciado no século XVI com a obra “*Indirizzo degli Economisti*” do Monge Beneditino Ângelo Pietra (Pietra, 1586), mas segundo o professor Lopes de Sá o pensamento científico foi impulsionado a seguir com J.P. Coffy em 1833, na França e Villa na Itália, em 1840 e também com os trabalhos considerado avançados na época de Crippa e Bornaccini.

Neste viés Villa (1840) traz uma visão diferenciada em seus estudos explicando que a riqueza é um fato e o registro dela deve evidenciar o seu caminho, o que está acontecendo com a mesma e neste sentido fica claro a importância dos registros tempestivos, reais e eficazes, que devem proporcionar o entendimento de sua evolução e o que significam tais informes ou registros.

Importante destacar na sequência de fatos narrados é a contribuição de pensadores e estudiosos para a formação de raciocínios organizados que vieram ao longo do tempo gerando conceitos até as teorias modernas que visam explicar a lógica contábil de nossa época atual (2024).

Na visão do professor Lopes de Sá quando vários mestres a partir de suas observações formam teorias assemelhadas, passando a ter adeptos formam uma escola científica, envolta em pensamentos de mesma linha científica. Para a contabilidade na sequência dos eventos citados, na visão de Lopes de Sá (1997) surge um período de ouro denominado por ele e por demais estudiosos como o período das doutrinas, que serão aqui evidenciados e posteriormente indicado o período de interesse dessa obra.

Segundo Lopes de Sá (1997) os períodos para questões de estudos foram divididos em:

Controle interno: gestão empresarial

- a) Contismo: Dedicada aos estudos das contas;
- b) Personalismo: Dedicada aos aspectos de direitos e obrigações;
- c) Controlismo: Dedicada aos aspectos do controle da riqueza;
- d) Reditualismo: Dedicada ao estudo do lucro como objetivo;
- e) Aziendalismo: Dedicada ao estudo da célula social, a empresa;
- f) Patrimonialismo: Dedicada ao estudo do patrimônio;
- g) Neopatrimonialismo: Pensar em contabilidade.

Para o entendimento desta última escola utilizamos conceito do colega Elvis Ely (2014) evidenciado com muita maestria identificando o Neopatrimonialismo como “(...) uma nova ideia, apoiada em estudos que visam a ajudar a pensar em Contabilidade. É um guia do raciocínio que visa dar ordem ao raciocínio para entender tudo o que se relaciona com a riqueza das empresas e das instituições”.

Sugerimos aos interessados nos estudos dos períodos contábeis uma pesquisa minuciosa nas obras do professor Dr. Lopes de Sá e de outros pesquisadores pensadores como Franco, Perez, Silvio Crepaldi, Sérgio de Ildícibus, Clovis Padovezi, José Carlos Marion, demais professores citados nesta obra, bem como os pesquisadores da corrente de estudos Neopatrimonialista.

Na sequência desta obra apresenta-se no próximo capítulo dedicar ao estudo do **Controlismo**, que nos remeterá ao entendimento de questões complexas relativas ao **controle interno**, observadas em diversos estudos sobre o assunto, que poderão neste contexto responder a diversas questões, tais como: sua origem e complexidade. [...]

A ESCOLA CONTROLISTA E SUA INFLUÊNCIA NA ATUALIDADE

A escola “Controlista” na visão destes autores contribuiu como a “*Célula Mater*”, ou seja, o fundamento para o controle em todas as suas formas e neste viés a escola enfatizou que o controle deve ser anterior ou antecedente ao fato econômico, concomitante e posterior, nos aspectos ordinários da rotina empresarial e fora da usualidade planejada em todas as formas excepcionais, o que se observa como máxima dos estudos sobre controle na atualidade. Esta escola proporcionou o entendimento de questões fundamentais utilizados na época presente sobre o controle na academia e nas instituições empresariais.

Segundo Lopes de Sá (1997) a “Escola de Veneza ou Controlista” surgiu a partir da contestação da escola personalista da Toscana e neste viés percebe-se que as divergências de ideias foram fundamentais e contribuíram para o crescimento contábil até as duas primeiras décadas do século XXI.

Essa escola ficou conhecida e consolidada no discurso de inauguração do ano acadêmico em Veneza em 1880, quando Fábio Besta em seu discurso expôs uma nova posição de entendimento que emergiu a partir de vários debates anteriores que participou e conduziu à publicação de sua obra naquele ano, de título “*La Ragioneria*”, que podem ser pesquisadas em associações de contabilidade no Brasil ou em bibliotecas particulares, existindo pesquisas apresentadas na internet sobre o tema, embora percebe-se que existem poucos exemplares disponíveis para pesquisa.

A obra de Besta republicada (1922) permite a visualização de suas ideias centradas no controle da riqueza *aziendale*, termo usado na sociedade antiga para definir os empreendimentos, e de suas múltiplas formas, trazendo para o contexto a contabilidade como ciência, a necessidade de riqueza para a criação de uma empresa, para formar seu patrimônio, informando em seu discurso que a dinâmica da riqueza traz em seu bojo a satisfação das necessidades de seus proprietários.

As pesquisas de Lopes de Sá (1997) e de Cabral (2024), outro autor que procurou estudar as obras de Fábio Besta, evidenciam que além de Besta, seus principais defensores foram: *Vittorio Alfieri, Francesco De Gobbi, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Pietro D'Alvise, Vincenzo Vianello e Benedetto Lorusso*, com obras editadas no século passado, sendo algumas reeditadas na atualidade.

Segundo os autores mencionados anteriormente um autor de destaque da escola controlista, considerado um gênio sobre o assunto, foi *Carlo Ghidiglia* que evidenciou os avanços da contabilidade e o entendimento sobre os princípios contábeis e em especial a necessidade de um controle austero sobre os registros contábeis de forma a garantir a precisão, a tempestividade e a confiabilidade das informações financeiras. O estudo de sua obra possibilita o entendimento apurado do conhecimento sobre práticas

contábeis, o estudo da riqueza, o estudo das funções da riqueza e o estudo dos agregados da riqueza e os fenômenos patrimoniais.

Na visão de Lopes de Sá (1997) *Ghidiglia* enfatizou que a contabilidade deve regular as ações que se relacionam com a riqueza e com as necessidades humanas, sendo a sua máxima o entendimento de que ela como ciência deve estudar o controle econômico, suas leis e os fenômenos ocorridos no sentido de suprir as necessidades humanas e as relações dos componentes de uma sociedade.

Argumentou em sua obra como aspectos fundamentais a necessidade de se conhecer o estado de uma substância patrimonial, as suas mutações, as ocorrências e suas transformações, o estímulo a obra administrativa e a necessidade de uma conclusão sobre os resultados de uma gestão, os aspectos envolvidos, os efeitos produzidos, constituindo o ponto alto de sua teoria o estudo da riqueza, estudo das funções da riqueza e dos agregados da riqueza, ou seja, os conjuntos que explicam as funções e os fenômenos patrimoniais.

Na visão de Cabral (2024) “o estudo das obras de *Ghidiglia* nos dá a plena satisfação de observar uma obra verdadeiramente científica, de altíssima qualidade, superior, inclusive, a muitas que se editam na atualidade”.

Percebe-se ao analisar esta escola uma marca extraordinária do Controlismo, que reverbera aos dias atuais, a necessidade do controle empresarial/institucional a partir das informações da contabilidade/“controladoria,” que são ferramentas utilizadas no processo de análise para uma gestão eficaz, que possibilitam a criação de cenários futuros, a criação do ano civil, a preocupação com a continuidade da instituição, a criação de livros específicos de controle para se efetuar uma escrituração eficaz e a separação da contabilidade geral e específica.

Esta escola trouxe uma visão diferenciada nos aspectos da necessidade de informações contábeis reais e tempestivas, contabilidade geral e contabilidade econômica, que passou a ser percebida através da análise da riqueza de uma entidade e as suas variações.

Este conhecimento proporcionado pelos grandes mestres desta escola proporcionaram o alicerce de conhecimento voltada para a Administração de uma entidade, que traz a Contabilidade como a ciência do controle econômico.

Observa-se que a referida escola “Controlista” proporcionou subsídios para o controle moderno e neste quesito pode-se enfatizar que as instituições ao longo da história, se beneficiaram, pois, a nova linha de pensamento oriunda no contexto evolucionista a partir da origem da contabilidade, se aperfeiçoou empregando os métodos de registro e controle das transações.

Esta evolução proporcionou a criação de controles efetivos, pois com o desenvolvimento das instituições, a complexidade das operações e os números acentuados de transações, forçaram as empresas a estabelecer controles organizacionais eficientes para garantir o atendimento das demandas requeridas para o sucesso empresarial, o que levou pesquisadores e empresários a criar normas internacionais que visassem padronizar os processos.

No aspecto evolucionário do controle foi a introdução das normas da série ISO (*International Organization for Standardization*, 2024), que significou um papel capital no cenário empresarial internacional, pois instituem diretrizes e padrões que promovem a excelência em diversos aspectos operacionais e que fortaleceram a criação de procedimentos e controles empresariais.

Essas normas trouxeram ao mercado um novo padrão que proporcionam a garantia da qualidade dos produtos e serviços e impulsionaram ao longo de sua história a eficiência, eficácia, inovação e a sustentabilidade.

Nesta trajetória evolucionária as legislações influenciaram profundamente como a Lei *Sarbanes-Oxley* (2002), mais comumente referida como *Sarbox ou SOX*, estabelecida com o objetivo de garantir que as empresas implementem procedimentos eficazes de auditoria e segurança.

Este caminho introduzido nesta legislação abrange normas específicas sobre a formação de conselhos que monitoram os empreendimentos das empresas, abordagens preventivas para lidar com riscos empresariais e fraude.

O sistema de controle pode ser distinguido tanto na ótica empresarial privada quanto na visão da administração pública no Brasil evidenciado na “república, em 1890, por iniciativa do Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, por meio do Decreto nº 966-A, de 7 de novembro de 1890, foi criado o Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes a receita e despesa da Republica,” trazendo a questão de controle para o cotidiano social (Cruz & Meirelles Junior, 2021, p.125).

No sistema público brasileiro, o conceito de controle interno acompanhou o início da republica e surgiu em discussões nacionais acaloradas a partir da promulgação da Lei nº 4.320/64, a qual delinea as funções e responsabilidades relacionadas à execução orçamentária dos órgãos públicos em todas as esferas governamentais e posteriormente ampliadas na Constituição Brasileira de 1988, ampliando as atribuições e obrigações dos três poderes.

Estes aspectos de controle muito bem definidos no artigo 70, da Constituição Federal de 1988 evidenciando que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

Essa diretriz foi seguida, e a partir da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, conhecida como Lei anticorrupção e com a Controladoria-Geral da União – CGU (2017) e com a criação do Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna no Brasil e demais legislações pertinentes concretizando uma visão diferenciada para o país, estabelecendo normas, procedimentos e mecanismos com o objetivo prevenir ou impedir conflitos de interesses, orientação e respostas a dúvidas e controvérsias acerca da interpretação das normas que regulam o assunto, respondidas em seu canal oficial, avaliando e fiscalizando a ocorrência de situações que possam configurar conflito de interesses e determinar medidas para a prevenção ou eliminação do conflito.

O caminho na administração tanto a pública quanto a privada foi perpetuado no Brasil por diversos fatos e legislações pertinentes evidenciados na introdução ao estudo da Controladora, em meu livro anterior denominado a controladoria estratégica na dinâmica empresarial (2023), que utilizou em sua criação a técnica da reunião relâmpago. Orienta-se ao leitor conhecer esta obra que traz uma visão empresarial que facilita o entendimento do processo de controle interno.

Este vasto cabedal de informações nos fornecem uma base para o entendimento das considerações atuais sobre o **controle interno** que será abordado no capítulo seguinte. [...]

CONTROLE INTERNO

Este capítulo tem como objetivo trazer uma reflexão sobre aspectos fundamentais sobre gestão organizacional.

Apresentamos um estudo baseado em pesquisas, entrevistas, evidências teóricas e práticas, sobre as instituições, suas motivações ao serem constituídas, os procedimentos adotados que visam atingir seus objetivos previamente construídos, pois nesta estrada buscam alcançar e cumprir suas metas de forma eficiente e eficaz.

Neste contexto observa-se que estas procuram em caráter permanente a utilização de colaboradores capacitados a exercerem uma contribuição contínua utilizando instrumentos e processos, que permitem desenvolver estratégias para a formulação prática para se atingir o seu ótimo operacional.

A partir desse raciocínio observa-se que a utilização de ferramentas administrativas e operacionais são fundamentais para esse fim, uma vez que sua utilização harmoniza um alinhamento entre pessoas e departamentos, proporcionando uma sinergia essencial para o atendimento das necessidades organizacionais.

Estas questões seguem um rito de gestão operacionalizados na história humana a partir do planejamento estratégico que orientam as empresas para o longo prazo, tático que otimizam as empresas através de metas para o médio prazo e operacional que é o desdobramento final, ou seja, a execução das tarefas necessárias para que seus objetivos se concretizem.

Essas estratégias buscam a execução de ações que produzam um resultado esperado, municiado por controles internos, *feedback* de cada etapa, avaliando os resultados conseguidos em cada circuito ou sub etapa de cada fase, por ações previamente planejadas, utilizando-se os recursos disponíveis de pessoas e insumos que são transformados em produtos ou serviços.

As atividades relacionadas ao controle são fundamentais no conjunto de processos e procedimentos que devem estar alinhados com a missão e visão institucional, para assegurar a execução de ações em conformidade com as planejadas, de forma que os objetivos e metas estipulados sejam alcançados.

Esse controle avalia os resultados alcançados e produz na linha do tempo a partir da teoria e da prática, ações corretivas e ajustes necessários para uma padronização, de modo a garantir a eficiência dos processos e uma melhoria contínua, municiada por uma equipe multifuncional e interdisciplinar, que proporcionarão subsídios para análise, planejamento, implementação de ações, políticas, normas e procedimentos relevantes para avaliações e comunicação de resultados pertinentes a cada etapa analisada.

É preciso que este processo seja demonstrado e descrito para os colaboradores de forma detalhada, organizada por meio de procedimentos operacionais ou instruções de trabalho, permitindo no contexto o seu acompanhamento, de forma que possam obter os resultados planejados cumprindo o seu propósito.

A história tem demonstrado uma busca constante de melhoria contínua com a utilização de diversas técnicas ao longo de tempo evidenciada por diversos pesquisadores como Pavanelli (2003); Meirelles Junior (2023); Moraes (2000); Juran (1990); Fleury (2001); Cocorullo (2003); Castelo Branco (2002); Chiavenato (1999), Cabral (1992), Neves Garcia (1998), Vieira (2009) e muito outros, que podem ser observados em pesquisas específicas que apresentam modelos de gestão utilizados isoladamente ou concomitantemente como por exemplo a dos tipos: por competências, por processos, por resultados ou desempenho, compartilhadas, do conhecimento, da qualidade, gestão horizontal, Gestão vertical, meritocrática, por cadeia de valor, *Objective and Key Results (OKR)*, comportamental, Gestão à vista, modelo *Lean*, bem como outros métodos utilizados em consonância, tais como o método *Pomodoro* criado em 1988 pelo italiano Francisco Cirillo, *Kanban* iniciado na década de 1960 pela empresa *Toyota*, *Getting Things Done* ou GTD, criado por David Allen consultor e instrutor em produtividade, dentre outros específicos criados por instituições para utilização no seu contexto operacional, não disponibilizados para pesquisas.

No contexto apresentado observa-se que o Controle Interno de forma holística, na visão de Meirelles Junior (2023), debatido em sua obra anterior: “a controladoria na dinâmica empresarial” é definido como um conjunto de processos, procedimentos, políticas e práticas implementados por uma organização para garantir que seus objetivos sejam alcançados de maneira eficiente e eficaz, cumprindo as leis do país, os regulamentos internos aplicáveis, protegendo seus ativos contra riscos, incertezas, medições, políticas, performance, fraude, erros e omissões de colaboradores.

Como ferramenta de gestão o controle interno permite a visualização de várias exterioridades empresariais, ou públicas, uma vez que orienta a verificação “*in loco*” de forma adequada do cumprimento das ações planejadas e do efetivo emprego eficiente dos recursos e que as ações estejam em conformidade com os objetivos definidos, reduzindo a possibilidade de erros, prevenindo irregularidades e buscando eficiência e eficácia na utilização dos expedientes disponibilizados.

De uma forma bem didática pode-se afirmar que o controle interno concretiza um aspecto essencial para a garantia da eficiência, transparência e métodos que uma determinada instituição adota para prover qualidade, confiabilidade, eficiência, eficácia e conformidade dos seus processos internos.

É considerado uma prática essencial e salutar para as instituições, mas o termo controle interno é confundido com a terminologia controladoria, na visão de alguns pensadores e operadores práticos na sua utilização desta ferramenta, em função de interpretações e atribuições demonstrados na estrutura hierárquica e fluxogramas de processo de uma instituição. É um conjunto de ações fundamental na medida em que proporcionam suporte para a missão e continuidade empresarial, eficiência e eficácia dos processos em todos os níveis do sistema.

Há casos que o controle interno faz parte integrante do departamento de controladoria, mas essa realidade pode ser distinta em outras empresas, sendo importante destacar que é considerado por pesquisadores e administradores como um dos arsenais que propicia amparo para a tomada de decisão, resguardando o gestor e inibindo as práticas que possam destoar dos objetivos estabelecidos.

Em nossa visão a Controladoria expressa um aspecto holístico de um sistema empresarial, não se simplifica a um departamento ou área de uma instituição como normalmente expressada na visão cotidiana.

Neste viés o controle interno, como uma atividade meio, faz a verificação da execução dos procedimentos operacionais (auditorias), enquanto a controladoria como um sistema, ou comumente chamada de departamento, utiliza um conjunto de princípios, procedimentos e métodos utilizados nas ciências da administração, da economia, psicologia, estatística, direito e demais áreas correlatas e principalmente da contabilidade, com o objetivo de orientar a empresa para a eficácia, coordenando questões orçamentárias, contábeis, de qualidade, de produção, engenharia, financeiras, econômicas, administrativas, dentre outras e que possui o controle interno como uma de suas ferramentas para se atingir os objetivos propostos.

O controle interno é essencial para a gestão empresarial, pois permite que a corporação tenha um controle real do que está acontecendo no seu ciclo operacional, a partir do que foi planejado e está sendo executado de acordo com os procedimentos operacionais, POP (ou instruções de trabalho – IT)

Este tipo de controle interno permite que a instituição faça o acompanhamento do trabalho de forma que a execução planejada seja executada minimizando os riscos relacionados aos procedimentos, gestão econômica, financeira, contábil e segurança no âmbito interno e externo ligado a clientes e fornecedores, diminuindo o risco organizacional, permitindo uma melhoria nos processos de comunicação interna e externa.

A sua utilização garante que a empresa tenha segurança nas atividades que estão ocorrendo de acordo com o planejado, com o devido cumprimento dos objetivos e a correta utilização dos recursos planejados pelas diversas unidades da estrutura organizacional, sendo reconhecido na controladoria como indispensável para a gestão financeira, de pessoas, de processos em todas as áreas empresariais e são fundamentais para o melhoramento contínuo, controle de ações ilegais, controle de corrupção e apoio a tomada de decisão eficaz.

São essenciais para a empresa, mas para serem criados é necessário muito estudo e pesquisa, pois precisam ser procedimentos úteis e não apenas formais, pois estes serão pilares da empresa para preservar os ativos, pessoas e assegurar a melhoria contínua. Precisam estar em linha com custos e benefícios de sua aplicação e serem simples de empregar, consubstancializado pelos princípios de gestão de Fayol (1990), que foram essenciais para a construção da administração moderna.

Na área pública o controle interno é fundamental. A Constituição brasileira de 1988 fez previsão em seus artigos de números 31, 70, 71, 74, 75, 212 A e na lei de responsabilidade fiscal nos artigos 54 e 59 evidenciando sua importância para a administração pública.

Neste viés é coerente que esteja alinhado com a visão do Comitê de Organizações Patrocinadoras da Comissão *Treadway* - COSO (2013) que afirma: “o controle interno auxilia as entidades a alcançar objetivos importantes e a sustentar e melhorar o seu desempenho”. O que foi substancialmente ampliada com o advento da Lei *Sarbanes-Oxley* – SOX que serve como referência para instituições públicas e privadas. Esta visão é corroborada pela resolução CFC Nº 1135 DE 21/11/2008 e pela Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC - TSP Nº 11 DE 18/10/2018, que apresenta as demonstrações contábeis e por entendimento e analogia sugere a implantação de controles internos para observância da autenticidade das informações.

Observa-se que o controle interno baseado no COSO (2013), Instituto de Auditores Internos do Brasil (2024) e do Conselho Federal de Contabilidade (2018) se convergem para a concretização dos objetivos empresariais e também do setor público com relação à eficiência e eficácia dos recursos utilizados, a confiabilidade da informação financeira disponível e o cumprimento das leis e normas estabelecidas no país evidenciadas no quadro 01, utilizando o ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informações e comunicações e o monitoramento.

Na atualidade com os recursos de tecnologia, a utilização do controle interno empresarial ou público é possível de forma *on line*, pois a verificação é imediata e se houver qualquer tipo de erros, ou mesmo fraudes e desvios financeiros, estes podem ser descobertos imediatamente. Nesse processo as informações serão mantidas com precisão, tempestividade e integridade, e todas as informações contábeis, financeiras e econômicas serão condizentes com a realidade e confiáveis perante a sociedade e demais instituições.

A implantação desta ferramenta surge da necessidade de controle para as suas atividades, normalmente nas áreas operacionais como a garantia da qualidade, evoluindo para a criação de controles internos em todas as áreas.

De uma forma geral percebe-se que uma necessidade fundamental nas instituições se encontra na área contábil financeira e para isso as equipes gerenciais formatam procedimentos de controle interno da empresa, a partir de um sistema de conferências contábeis, utilizando normas internas de verificação das demonstrações contábeis, as aprovações e sistema de autorização em todos os níveis, principalmente com relação ao orçamento, controles físicos sobre ativos, conferências de estoque e a criação de um grupo de auditoria interna, dentre suas funções, está a responsabilidade de analisar as variações entre valores orçados e incorridos.

Neste sentido é fundamental para evitar fraudes e processamentos indevidos a criação da obrigatoriedade de documentar todas as atividades como os registros contábeis das transações e neste ponto o uso de senhas no Sistema de Planejamento de Recursos Empresariais (ERP) deve ser obrigatória,

confirmando de forma individualizada todas as ações efetuadas pelos funcionários. Essas ações possibilitam a verificação de quem executou as operações, quando e onde, protegendo o sistema de erros e fraudes.

É imprescindível que o sistema implantado tenham como procedimento as autorizações para efetuar transações interna e externas, como as requisições de compras, coletas de preço, ordens de compra, recepção de materiais, registros de estoque, requisição de qualquer tipo de material com centro de custo de aplicação, controle financeiro de pagamento de fornecedores, registro de distribuição e entrega de compras, inventários, registros de notas de transferências, devoluções, controles auxiliares para aquisição, armazenamento e utilização, controle de estoque mínimo, médio e máximo, dentre outros.

Nesse contexto é essencial a criação de registros de materiais, controles de materiais no ciclo de planejamento, execução e controle completo, iniciando no projeto até a instalação de bens ou execução de serviços, bem como as aprovações de faturas para pagamentos de compras e serviços, bem como a implantação do controle de mão de obra direta, indireta, terceirizada e consorciada com controle e registro do trabalho executado, controles de pagamentos de mão de obra nos centros de custos alocados, gastos de produção, identificação dos gastos diretos e indiretos e os procedimentos de controle.

Importante no processo de implantação de controles internos é a informação e a formação dos colaboradores, por meio de treinamentos que possibilitem uma mudança de comportamento, para que as pessoas possam visualizar e entender a necessidade dos controles internos, a obrigação da prova documental e das autorizações para execução de atividades na empresa, de forma eficiente e eficaz, de maneira simples, com tempestividades, coordenação, autorização e custo adequado.

Outro ponto importante é a criação de controles fiscais e tributários por setor, as funções de acompanhamento do processo e controladoria, a autorização de transação de acordo com esse princípio e a obrigatoriedade de pagamentos serem realizados após a autorização de um responsável.

Nesta visão é fundamental a implantação dos processos de segregação de funções e como exemplo pode se citar a área das contas a pagar e contas a receber. Neste contexto é fundamental que o profissional responsável por autorizar um gasto não pode ser o mesmo que faz o registro contábil, pois as chances de haver um erro ou irregularidade aumentam substancialmente. Nesse sentido é imperativo que uma mesma pessoa não seja responsável por continuidade em tarefas distintas como solicitação de compras, realização da compra, recebimento e pagamento.

Para minimizar os possíveis efeitos é fundamental o rodízio de funcionários, evitando que um colaborador exerça uma determinada função por muito tempo, pois quanto mais tempo permanecer na função, maiores são as chances de um colaborador agir de maneira a comprometer o processo e com isso a necessidade de retrabalho. Além disso, ao realizar o rodízio de funções pode-se encontrar a presença de irregularidades, sendo a fraude uma delas. Um bom procedimento para realizar o rodízio em sua visão é o período de férias dos colaboradores.

Outro ponto a ser destacado é a necessidade de supervisão das operações que possibilitem que as atividades estejam sendo executadas de acordo com objetivos da organização diminuindo a probabilidade de “furtos e / ou desfalques” na instituição e para isso é necessário a criação de uma estrutura organizacional para monitorar níveis da estrutura organizacional, como chefias imediatas, e o gerenciamento do Conselho de Administração que supervisiona as estratégias e ações do CEO, por exemplo, observando o princípio da independência técnico funcional, ou seja os agentes não devem realizar tarefas de competência dos agentes executores.

Com relação aos controles físicos observa-se em vários tipos de negócio a utilização de câmeras de vídeos e os controles tradicionais como: cofres, alarmes, ponto eletrônico, senhas em computadores, implantação de programas antivírus, senha para entrada em áreas críticas, monitoradas entre outros.

Nesse contexto é fundamental as verificações e análises regulares independentes, pois tudo que ocorre dentro da empresa deve ser verificado constantemente em um fluxo de auditorias periódicas agendadas e de surpresa. As análises devem ocorrer periodicamente e quaisquer problemas observados devem ser relatados à direção. Essa análise pode ser tanto por meio de auditoria interna quanto externa, ou como exemplo a auditoria contábil versus auditoria financeira, operações diversas na fábrica de forma individualizada para comprovação de custos, funções, o que elas apresentam de vantagens, princípio do custo benefícios, segurança e riscos de não observância dos procedimentos.

Com relação a área de informação e comunicação é primordial que sejam tempestivas e confiáveis pelos canais oficiais da empresa, devem ser úteis para cumprir a responsabilidade de controle interno em seus objetivos fundamentais para a continuidade do empreendimento.

Nesse contexto é primordial que sejam aplicados um monitoramento independente, pois é preciso manter o controle interno eficaz e utilizar periodicamente as avaliações externas, que contribuirão efetivamente para o cumprimento da missão, observando os critérios de análise de riscos, periodicidades e frequências diferentes e a utilização do princípio da qualificação adequada dos agentes.

Estas verificações devem fazer parte da rotina de qualquer instituição, como rotina de avaliações interna e principalmente externa, sendo fundamental que os auditores verifiquem se no ambiente de controle da empresa existe o comprometimento com os seus valores éticos e morais; se examinam a estrutura de governança e constata se a mesma supervisiona de forma adequada o controle interno; se as informações geradas pelo sistema são suficientes e eficazes para apoiar o sistema de controle; se os níveis de subordinação são adequados aos objetivos empresariais; se a organização está comprometida com o treinamento e manutenção e renovação (oxigenação) de sua equipe de trabalho; se cobram de maneira efetiva a responsabilidade de seus agentes internos; se o sistema de identificação de riscos é proporcional aos objetivos empresariais; se neste contexto de riscos a empresa monitora o potencial de fraude em relação aos objetivos; se identifica mudanças estruturais que possam comprometer o sistema de controle interno; se desenvolve ações de mitigação e redução de riscos e utilização de políticas e

procedimentos para cumprir esse objetivo, desta forma garantindo o princípio da aderência às diretrizes e normas institucionais.

Percebe-se na literatura e na prática empresarial que as atividades de monitoramento são fatores essenciais para o funcionamento de uma organização, através de avaliações contínuas internas e auditorias externas, para se certificar que o sistema está funcionando como o planejado e se houver discrepâncias essas serão reportadas para imediata efetivação de ações corretivas.

Corroborando com essa situação Ferraz (1999, p.69) afirma que o “controle consiste em verificar se tudo ocorre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por fim assinalar os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar a sua repetição”. Neste sentido o controle é considerado um instrumento utilizado nas empresas para acompanhar e fiscalizar o desempenho das organizações, garantindo o princípio do controle sobre todas as operações.

Legitimando a sequência de fatos aqui mencionados Maher (2001, p. 842), afirmou que os “controles internos são políticos e procedimentos desenhados para fornecer à organização segurança razoável de que os objetivos da organização serão atingidos” e na visão de Lopes (1999), o controle interno é o “plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional”.

Para a gestão de uma instituição é fundamental o entendimento de que o controle interno é efetivo para assegurar que as atividades estejam ocorrendo de acordo com o planejado, com o devido cumprimento dos objetivos e a correta utilização dos recursos. São exercidos pela própria Administração, e todos os funcionários e executados pelas diversas unidades da estrutura organizacional que devem ser capacitados para suas funções e na medida do possível garantido o princípio do rodízio de colaboradores.

Estes devem ser definidos e operacionalizados partindo da premissa de que houve uma análise de riscos pormenorizada e que a instituição deseja conter ou minimizar, visando a eficácia operacional e o atingimento dos objetivos propostos. Para isso é fundamental que os controles sejam criados para serem efetivos, aplicados em todas as áreas e níveis operacionais, integrados nas atividades rotineiras da organização formalmente garantindo o princípio da documentação.

Para o efetivo funcionamento dos controles é primordial o entendimento de que eles estejam divididos em diferentes naturezas e propósitos específicos. Podem ser consolidados como controles formais nas áreas técnicas e legais da empresa, para garantir o cumprimento da legislação e no caso de empresas públicas para verificação das normas disciplinares e assegurar que todas as atividades estejam de acordo.

É importante a conscientização dos colaboradores na visão e missão institucional e que os procedimentos estejam em linhas com esta de forma que sejam em acordo com os princípios da integridade, ética, competência, coerência, harmonização, compromisso, moralidade e transparência e na literatura percebe-se autores que corroboram com essas afirmações tais como Gil (2013); Braga (2013);

Castro (2014); Blumen (2015); Assis (2017); Silva (2020); Assis (2021); Meirelles Junior (2023) e Piso (2023).

Na administração pública são utilizados e nomeados como controles substantivos que tendem a garantir a eficiência e eficácia na utilização dos recursos, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos, controles preventivos que se justificam pois, estão projetados para prevenir a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades e os controles concomitantes para detectar erros, desperdícios ou irregularidades quando eles ocorrem e os controles corretivos que visam encontrar erros, desperdícios ou irregularidades após sua ocorrência. Interessante constatar que estes termos estão presentes na escola “Controlista” que observamos como o início do controle.

Os controles são fundamentais em todas as áreas empresariais e públicas como já citados ao longo desta obra, como os controles contábeis para assegurar a confiabilidade e a precisão das informações contábeis; os controles financeiros específicos para a gestão e o controle dos recursos financeiros da organização; os controles orçamentários para garantir o cumprimento do planejamento e da execução orçamentária da organização; os controles administrativos para garantir uma gestão eficaz e eficiente das atividades administrativas, envolvendo a definição de responsabilidades, a segregação de funções, a implementação de políticas e procedimentos de recursos humanos, a gestão de contratos e a proteção das informações organizacionais.

Outro ponto importante são os controles operacionais destinados a garantir a eficiência e a eficácia das rotinas das operações nas áreas da administração pública e privada, pois contribuem para uma gestão eficiente e transparente, contribuindo para que todas as atividades estejam em conformidade com os procedimentos, leis e regulamentos.

Para um entendimento holístico desta situação em empresas internacionais, foi entrevistado um gerente de um grupo internacional com mais de 50 empresas em diversos países, e com experiência em outras de grupos diferentes, que trabalham com todas as normas da série ISO e avaliam os riscos existentes, possuem procedimentos operacionais, instruções de trabalho, indicadores e *KPIs* inteligentes, muito dos quais com análise de inteligência artificial, IA. Esses indicadores já comentados em nossos livros anteriores, são importantes para a gestão do conhecimento, principalmente para o treinamento de funcionários novos a serem treinados em suas funções.

Foi solicitado ao entrevistado a sua visão relacionada aos procedimentos e as ações a partir de situações fora do alcance dos procedimentos de trabalho em áreas operacionais que possam ocorrer e o caminho trilhado para a solução destes problemas.

O entrevistado relatou a importância dos POPs, a necessidade de adição de fotos do que é certo e do que é errado, juntamente com todo o procedimento de instrução, de como se fazer certo o trabalho de máquinas, movimentações, carga e descarga por exemplo. Esse tipo de treinamento existe em todo o tempo de operações de fábrica e de administração, pode ser observado como um esquema básico desenvolvido em toda empresa.

Importante destacar que o controle interno na visualização de seus indicadores seja um norte para monitorar se o rumo está certo e para obter a resposta para se efetuar uma ação e um planejamento em curto, médio e longo prazo, sendo o esperado para qualquer tipo de empresa.

De uma forma geral existe o combate aos problemas diários que podem surgir na rotina empresarial, por mais que a empresa tenha todas as ferramentas, instruções e procedimentos de trabalho e uma controladoria atuante, percebe-se que uma grande parte do tempo dos operadores e gerente estão relacionados aos problemas diários que normalmente acontecem.

Para isso as empresas e seus gerentes tem desenvolvido uma forma de controle eficiente, organizada, conhecida como *manufacture operation system*, ou sistema de operação de fabricação ou gestão operacional.

Este sistema envolve todos os operadores, de níveis mais baixos, os de nível médio, supervisores e gerentes e o nível estratégico gerencial.

A grande importância está nos quadros, as “*Bords, Works Frames*” ou quadros de produção que existem em cada máquina, nos laboratórios de qualidade, e até em áreas administrativas, que normalmente apresentam os indicadores KPI, mas neste nível de gestão operacional, cada máquina tem esse quadro e o operador de hora em hora insere o problema ocorrido, o tempo gasto para solução, se foi uma queda da eficiência ou uma perda de material. Normalmente são essas três coisas consideradas mais importantes a relatar.

O operador registra o motivo, justificativa e o tempo de produção perdido e passa nos três turnos seguintes. No início de cada turno o gerente de produção, o supervisor de produção e os gerentes de nível médio, participam de uma reunião conhecida como “*tier one*” ou número um, em meus livros anteriores apresentadas como reunião relâmpago, com a participação dos funcionários que estão saindo e os que estão chegando para iniciar os trabalhos, que podem ser representados por um operador, supervisor e um gerente.

Nessa reunião são discutidos os problemas ocorridos nos turnos anteriores, são descritos os problemas, por exemplo, uma determinada ação rotineira de troca de um determinado equipamento ou parte dele, se houve um tempo maior por causa de algum imprevisto, como falta de material no almoxarifado e nesse caso precisa ser relatado e enviado para os níveis superiores da fábrica e controle de manufatura.

As decisões importantíssimas de problemas que ocorrem nos turnos na área de produção precisam ser remetidas aos gerentes superiores para liberações que pode ser necessária para uma ordem de compra ou de serviços terceirizados por equipes externas.

Esta situação envolve a discussão dos problemas e ações necessárias a serem tomadas para solucionar-los, essa ação pode ser chamada de ação número um.

Mas se o determinado problema exigir a parada da unidade por horas ou por dias seguidos, será necessária uma segunda ação, ou seja o que será feito com a mão de obra que ficará inoperante nos

turnos. Se existir mais de um problema, os supervisores podem tomar atitudes do seu nível sem aval de seus superiores e as decisões subsequentes dependem da gravidade.

Neste aspecto importante utilizar de forma rápida a ferramenta 5W 2H, executar um *checklist* de atividades necessárias, prazos e responsabilidades que deverão ser desenvolvidas. Devem ser preparadas com clareza e eficiência por todos os envolvidos e quando ultrapassar a responsabilidade do supervisor esta deve ser repassada para o gerente imediato.

Este sistema operacional de manufatura é um controle interno hierarquizado no nível interno da empresa para solução de problemas, sendo ações de extrema importância em empresas internacionais pois trabalham soluções extranormais de forma rápida e inteligente.

Existe uma reunião denominada de *tear two*, no horário administrativo, com a presença de gerentes de alto escalão, com a participação de gerente de produção, qualidade, logística, gerente da planta, recursos humanos, financeiro, dentre outros, da cúpula estratégica da empresa. Considerada uma reunião prática estratégica a partir do relato que foi enviado a partir da reunião número um. Nesta etapa os gerentes apresentam as suas posições, iniciada pelo gerente de segurança, 30 segundos para cada gerente, pois essa reunião é de no máximo 30 minutos, reunião relâmpago.

Com relação ao controle interno o entrevistado relatou exemplificando uma determinada ação relatada pelo engenheiro de segurança nos turnos, esclarecendo uma contagem com relação ao número de acidentes e quase acidentes no período de um ano, conforme acontece aqui no Brasil.

A partir deste relato se houver necessidade de algum aval do gerente da planta ou de alguém que está na reunião, o assunto é inserido no quadro de solução de problemas no respectivo dia e é explicado que foi escalado na reunião de *tears one* para reunião de *tears two*, pois envolve compras, paradas dentre outros, que precisam de aprovação de financeiro por exemplo com um valor X.

Este assunto é inserido em um quadro com um cartão com o nome do responsável, por exemplo a compra de uma peça imediata e de uma para estoque passa a ser de responsabilidade da liberação do financeiro. O diretor pergunta ao gerente do financeiro qual o prazo para a solução da liberação da verba, no cartão ficará escrito a solicitação e a aprovação, o valor e data de liberação para o próximo dia.

No final da reunião são lidos todos os cartões com as soluções para o dia em duas fases. Primeira fase de leitura dos *KPIs* e a segunda fase a leitura dos cartões com as soluções necessárias com o nome dos responsáveis para o retorno no outro dia.

Essa sequência é seguida por todos os gerentes de cada área que evidenciam seus *KPIs* e suas necessidades e problemas com as colocações dos respectivos cartões com as responsabilidades.

No final o gerente da planta visualiza o quadro com os cartões do dia e repassa para os responsáveis e os cartões com datas para o dia desta reunião é solicitado uma resposta imediata do gerente, que deve explicar como foi solucionado e em qual fase se encontra e sobre a mudança ou incorporação desta ação em algum procedimento padrão ou instrução de trabalho, e vai seguindo para cada gerente das áreas. Se essas ações não são resolvidas neste nível, o cartão é removido e seguirá para

uma reunião de nível três com atualização dada pelo gerente da planta, podendo o material envolvido separado até a resolução, por exemplo sobre alguma produção com provável problema de qualidade.

Importante destacar que a reunião de número um acontece três vezes ao dia, em cada turno, a número dois uma vez por dia e a número 3 uma vez por semana ou a cada 15 dias, dependendo do tipo de empresa e em casos emergenciais pode ser convocada pelo chefe da planta.

Essa reunião será realizada com as chefias regionais do país ou países, envolvendo todas as empresas do grupo, onde são lidos os indicadores mensais e cada gerente de planta (unidade do grupo) estará relatando para o gerente global.

Não serão escalados problemas para outros pois todos os presentes têm determinações para resolução imediata e estarão apresentando os resultados e os problemas escalados para a reunião e buscando soluções para eles de forma objetiva.

Neste nível estão sendo evidenciadas as relações globais como as negociações envolvendo a cadeia de logística de todo grupo, como por exemplo problemas de qualidade de insumos globais que apresentem uma proporção de não conformidade e devem ser resolvidas nesta reunião, renegociadas com absorção de perda ou não e o destino de tais insumos, principalmente quando exigem soluções rápidas em relação a níveis de estoque de segurança e riscos para a cadeia produtiva do grupo, cancelamento de relacionamento com empresas que continuamente apresentam problemas de suprimentos, cancelamentos de contratos, dentre outros.

Podem ser dadas sugestões imediatas para a resolução desta empresa como compras imediatas, ou pagamento maior para chegada imediata da referida compra. É uma reunião mais longa pois também incorpora processamentos de novos projetos e revisão de projetos em curso que precisam ser aprovados, considerado o procedimento de manufatura e estruturas logísticas um dos mais importantes, pois são esses que fazem a empresa funcionarem.

A entrevista proporcionou um entendimento holístico de como se aplica nos controles e o relato veio de encontro as ações também executas no Brasil, por diversas empresas nacionais e pertencentes aos grupos das internacionais, que também utilizam com maestria esses procedimentos, de forma que se percebe uma transmissão de conhecimento global, como ação desenvolvidas por universidades e empresas de consultoria e auditoria que promovem esse intercâmbio de forma excepcional.

Importante no entendimento destas questões é a certeza de que estes controles efetivam uma redução de custos gerais de fábrica e despesas administrativas, bem como criam uma cultura organizacional focada no controle interno de todas as atividades, o que permite também a melhoria da segurança no trabalho e conseqüentemente o aumento da credibilidade da empresa na sociedade.

No contexto apresentado é fundamental que estes controles sejam avaliados periodicamente por uma auditoria interna e externa assegurada por atividades independentes, que possam municiar os processos utilizando uma consultoria consultiva eficiente, a partir de uma abordagem sistêmica que tenha o objetivo da melhoria contínua mitigando os possíveis riscos encontrados.

CONTROLE INTERNO ESTRATÉGICO

A partir da criação desses POPs é necessário que os mesmos façam parte de um grupo de atividades administrativas que denominamos controle interno, normalmente organizados por uma instituição como um conjunto de políticas e procedimentos para garantir os objetivos planejados, utilizando todo um arcabouço de ferramentas, planos, rotinas, procedimentos de controle de forma interligada em um eixo de controle que visa a proteção da instituição.

Observa-se que este conjunto de procedimentos criados podem ser implementados de diversas formas, sendo habitualmente incorporados a rotina empresarial por meio de políticas internas, no arcabouço dos procedimentos, em treinamentos sobre o assunto e na rotina do sistema de informação na divulgação e incorporação das boas práticas de gestão.

Importante destacar que este processo deve ser implantado e executada de forma transparente, permitindo aos colaboradores absorver o seu conteúdo e constatarem a sua necessidade para o contexto empresarial, pois envolvem confiabilidade, eficiência nas ações em todas as operações institucionais.

Para a implementação eficaz é imprescindível que a instituição e os envolvidos na criação dos controles criem um ambiente propício, definam os objetivos da organização e dos controles, faça o mapeamento dos riscos envolvidos, faça reuniões com os colaboradores para a identificação dos riscos, busque a interação para a criação de respostas práticas a cada um dos riscos, juntamente com os colaboradores, assessores e consultores.

A seguir deve se criar e estabelecer de forma ordenada os controles internos e comunicar de forma eficaz para toda a instituição, realizando treinamentos e monitorando a execução dos controles buscando oportunidades de melhoria contínua.

De uma forma geral observa-se na literatura, muito difundida por Franco (1992, p.207) e consagrada na prática empresarial: “os meios trabalhados para se executar um controle interno confiável podem ser observados a partir da utilização do acompanhamento dos registros em livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas”, regulamento e demais instrumentos da organização administrativa, ampliados na atualidades pelos Sistemas de Planejamento Empresarial – ERP e *business intelligence* –BI, que formam o sistema básico de produção, administração, vigilância, fiscalização, dentre outros aspectos relacionados, utilizados na rotina de um sistema operacional diário de uma organização, trabalhando os conceitos e aplicações operacionais, controles de procedimentos e fluxos de informação nas diversas categorias, sejam nos controles ambientais, de processo, de contabilidade, finanças, conformidade, segurança, administrativos, gerais ou especiais.

Estes elementos são utilizados pelos administradores para a verificação e o confronto entre o programado e o realizado para exercer a verificação e o controle sobre todos os fatos ocorridos na

empresa, bem como sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem função direta ou indireta relacionada com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Percebe-se que os termos e caminhos já relatados na década de 1990 pelo estimado colega Franco ainda são referências na atualidade, municiados por sistemas integrados de verificação *on line* que permitem um acesso e verificações tempestivas, que merecem ser estudados de forma detalhada na referida obra.

Este controle exposto apresenta motivos reais, pois o seu objetivo maior está na proteção dos ativos das empresas, a promoção da melhoria contínua para um círculo virtuoso de atividades institucionais promovendo a eficácia de todo o sistema a partir definições estratégicas, como a definição de cada departamento empresarial, os planos da instituição, sistemas de informação, a delegação de poderes, a implementação de procedimentos e a criação de um manual de procedimentos e normas, auditoria e rotinas de controle, investigação de denúncias e irregularidades, monitoramento de indicadores de desempenho um sistema de autorização e procedimentos e de forma essencial o treinamento e qualificação dos profissionais envolvidos.

Em continuidade a esse processo é fundamental a criação dos grupos de controle interno, que podem ser divididos em controles internos contábeis para monitorar as informações contábeis garantindo a precisão das informações, conciliações e reconciliações, autorizações e segregação de funções.

Outro grupo de interesse é o controle interno dos ativos financeiros que visa acompanhar os recursos financeiros da instituição em todas as suas etapas a partir do orçamento e seus caminhos de execução, aprovação de despesas, análise de crédito quando necessário, políticas de cobrança, elaboração de relatórios, aprovação de pagamentos e demais funções que devem ser criadas a partir de uma análise bem estruturada nas necessidades empresariais.

A seguir deve-se criar os controles internos administrativos que objetivam prover eficiência das operações administrativas, nos contextos de gestão de pessoas, manutenção de registros, gestão de recursos, aplicação de procedimentos e práticas, análises estatísticas de lucratividade geral, segregada por linha de produtos, controle de qualidade, análise das variações entre valores orçados e realizados, bem como qualquer ação tomada pela administração.

Observa-se de forma rotineira nas empresas os controles internos orçamentários voltados ao gerenciamento dos recursos, com base no orçamento planejado como autorização da legalidade institucional para os gastos.

As empresas de modo geral apresentam controles internos operacionais, uma vez que estes permitem o acompanhamento das atividades e a garantia de sua conformidade com o planejado, as normas e legislações vigentes. Os controles observados mais comuns são os de produção, gestão do estoque, gestão de compras, gestão de vendas, gestão de logística interna e externa.

Importante salientar que qualquer tipo de controle interno deve ser analisado e criados de acordo com as necessidades empresariais, observa-se de forma geral na rotina empresarial os setores envolvidos

são relatados como auditoria interna e controladoria e na área pública a secretaria de controle interno, órgão central de controle interno e a secretaria federal de controle interno – SFC/CGU.

A falta de um controle efetivo a partir das análises até aqui discutidas podem ocasionar perdas nas instituições, por isso a sua necessidade, bem como as responsabilidades definidas, planejadas e sua implantação de forma adequada como um passo fundamental para a sobrevivência de uma organização.

Nesta conjuntura é fundamentação estabelecer a segregação de funções, bem como a institucionalização deste procedimento a partir da divisão de tarefas, para que se possa identificar de forma tempestiva qualquer tipo de omissões realizadas nas transações internas da instituição, sendo necessário para o controle a implantação de um sistema de informações gerenciais que possa suprir os dirigentes e colaboradores das de informações externas relevantes para o sucesso do negócio, bem como de informações internas de qualidade, relevância, confiança, tempestividade, que promovam a capacidade do executante ter subsídios para uma tomada de decisão eficaz, pois esta informações no sistema ERP e BI devem permitir uma análise assertiva, a partir da classificação e divulgação dos dados extraídos deste sistema.

Percebe-se na literatura citada e em visitas as empresas um fator comum no entendimento de que as instituições quando investem em um sistema eficaz de controle interno recebem ao longo de sua implantação uma série de benefícios significativos.

Fica patente nos relatos das empresas e autores que a implantação de controle é um marco divisional para as instituições, uma vez que contribuem para a melhoria da gestão em todas as áreas e contribuem para o fortalecimento da governança corporativa.

Neste sentido fica patente que a implantação de práticas robustas de controle interno, permitem, que as empresas tenham garantia na integridade de suas operações, minimizem ou mesmo mitiguem os riscos operacionais e administrativos e aumentem a sua eficiência e transparência em suas atividades.

Na visão de gerentes e consultores entrevistados e na literatura foi observado que o investimento em um sistema de controle interno promove a criação de uma cultura organizacional baseada na responsabilidade, transparência e excelência operacional, criando-se um círculo virtuoso permanente na instituição, fortalecendo a governança corporativa e incentivando o sucesso sustentável das organizações no mercado competitivo atual.

Para continuidades deste entendimento no próximo capítulo será abordado os **procedimentos operacionais** necessários para que haja controle interno, auditoria interna e externa. [...]

PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO - POP

O objetivo neste capítulo é trazer o conhecimento necessário para o entendimento do procedimento operacional e controle interno, que precisam ser avaliados mediante auditoria interna e externa independente.

A história evidencia que a padronização de tarefas se projetou com grande sucesso a partir da implantação uniformizada da linha de montagem do carro modelo “T” conhecida como a primeira linha de montagem de automóveis introduzida em 1 de dezembro de 1913 por Henry Ford (2021).

Para entendimentos destas questões e dar continuidade histórica ao assunto é importante volvermos ao passado e observarmos que em 1926 foi criada a primeira entidade para padronização internacional “*International Federation of the National Standardizing Associations*” (ISA) que cessaram suas atividades em 1942 durante a Segunda Guerra Mundial e em 1946 voltaram as atividades quando foram convocados 25 países para a criação da atual ISO, a partir de uma reunião realizada em Londres e posteriormente a organização começou a funcionar oficialmente em 1947, na sede em Genebra, Suíça.(Airton, 2013).

Na atualidade (2024) com as normas da série ISO e a globalização percebe-se um mercado altamente competitivo e torna-se evidente que a satisfação do cliente e a qualidade do produto são inseparáveis. Desse modo, a padronização atual de produtos e serviços é centrada no cliente, priorizando seus interesses e desejos de satisfação, essa visão foi compartilhada por Duarte (2005) e consubstancializada por Paludeto (2024) na Semana Mundial da Qualidade 2024: “Do Compliance à Performance,” onde afirmou: “este tema nos convida a refletir sobre a importância de não apenas atender aos padrões e regulamentos. Mas, não só isso: ele também propõe pensarmos sobre a busca constante pela melhoria e a excelência em todas as áreas de nossas organizações.”

Neste contexto a padronização é uma constante e observamos recomendações importantes sobre a questão como o estudo da RDC 216/2004 da Anvisa (2004), esclarecendo que: “Procedimento Operacional Padronizado - POP: procedimento escrito de forma objetiva que estabelece instruções sequenciais para a realização de operações rotineiras e específicas na manipulação de alimentos.” SEBRAE (2018).

A partir de pesquisas detalhadas pode se afirmar que o conceito de Procedimento Operacional Padrão – POP ou instrução de trabalho - IT é definido como “uma ferramenta onde são registradas as informações necessárias para a realização de um procedimento ou tarefa. Ele padroniza a atividade de

forma simples com as informações necessárias para que ela seja executada sempre da mesma forma.” (SEBRAE, 2018). Um exemplo será trabalho à frente no capítulo de manufatura.

Para entendimento desta questão é importante visualizar a pesquisa de Geremias (2023) informando que o “controle interno é o conjunto de atividades administrativas (planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados) e consiste em um conjunto de políticas e procedimentos desenvolvidos e operacionalizados para “proteger” a empresa de riscos que possam comprometer desde a gestão até o alcance dos objetivos fixados”.

Neste viés pode-se evidenciar um POP convencionalmente como um documento que descreve uma rotina de trabalho em detalhes, os passos, etapas e instruções necessárias para realizar uma tarefa ou processo específico de maneira consistente e eficaz, padronizada e de acordo com os padrões estabelecidos. Com essa diretriz observa-se que o POP é um guia detalhado, passo a passo que define como uma atividade deve ser realizada, de modo a garantir a qualidade, a segurança e a eficiência das operações em uma organização.

Os POPs são largamente utilizados em todas as áreas, como manufatura, saúde, serviços, indústria, segurança, logística, aeronáutica, espacial, tecnológica, farmacêutica e muitas outras em todos os campos. Eles são projetados e construídos para padronizar processos, garantir qualidade, assegurar segurança, aumentar eficiência, facilitar treinamento, cumprir regulamentações e melhoria contínua, conhecido como veículos para transmitir informações seguras aos executores sobre diversos processos. (EBSERH, 2014).

Percebe-se que para a criação de um POP existe a necessidade de um conhecimento holístico e em particular detalhista de cada área, bem como de todos os serviços praticados em uma instituição, para que se possa construir procedimentos operacionais adequados à necessidade de cada etapa operacional.

A etapa de estudo deve se referenciar na investigação “*in loco*”, ou seja, buscando subsídios no local de execução junto aos colaboradores e posteriormente após sua implantação verificar se estes procedimentos estão sendo cumpridos de acordo com o planejado.

Neste viés verifica-se que o controle interno é uma ferramenta institucional aprovada em uma organização, com objetivo de analisar suas atividades internas, o pleno funcionamento de seus procedimentos operacionais implantados nas diversas áreas, sejam elas comerciais ou operacionais, pois esses são ferramentas valiosas para auditorias internas, permitindo que os auditores avaliem a eficácia da metodologia e se familiarizem com os processos de outros setores (Mateus, 2018).

Em um terceiro momento observa-se a necessidade de verificação dos controles internos, se estes estão em conformidade e para a regularidade desta situação é necessário que sejam implantadas equipes de auditoria interna, pois esta é uma ferramenta de gestão, que verifica se os controles internos organizacionais que foram aprovados pela instituição são eficazes e se estão sendo cumpridos pelos colaboradores de forma correta.

Geremias (2023) informa que o objetivo de um controle interno é a proteção dos ativos da empresa, a obtenção de informações pertinentes, a promoção da eficiência operacional da organização e um incentivo para os colaboradores cumprirem as políticas administrativas, o que permite a verificação de relatórios contábeis fidedignos e imparciais, a confiança nos registros para tomada de decisões mais eficazes, o controle efetivo das ações dos colaboradores, o domínio do que está sendo feito dentro da organização e a conformidade com o que foi planejado.

Percebe-se que a sequência desenvolvida neste capítulo traz a observância de uma continuidade de situações que necessitam de conhecimento para o seu desenvolvimento. Neste contexto observa-se que existem estudiosos nestas áreas e associações que produziram normas específicas para controles e auditorias no país e no mundo.

Nesta visão o Instituto de Auditores Independentes - IIA (2024) orienta que as normas têm como objetivos orientar a aderência com os elementos mandatórios da estrutura internacional de práticas profissionais, fornecendo uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria interna de valor agregado, estabelecimento das bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna, promoção da melhoria dos processos e operações organizacionais.

O instituto IIA (2024a) traz em evidência as normas de acordo com as orientações de implantação evidenciadas em seu manual que “parte da estrutura de práticas profissionais internacionais, fornecem diretrizes recomendadas (não obrigatórias) aos profissionais de auditoria interna. Seu objetivo é auxiliar auditores internos e atividades de auditoria interna para otimizar sua capacidade de observância às Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna. Os Guias de Implantação auxiliam os auditores internos na aplicação das Normas. Em conjunto, eles orientam sobre a abordagem, as metodologias e contrapartidas de uma auditoria, mas não detalham processos ou procedimentos.”

Para um conhecimento ampliado sobre o assunto é importante conhecer o site do IIA e os demais materiais orientativos fornecidos pelo instituto, bem como conhecer a norma ABNT ISO 19011 (2018/2019) que fornece orientações sobre auditoria sobre sistemas de gestão, princípios, gestão de auditoria, sua condução, orientação sobre avaliação de competências de pessoas envolvidas no processo.

Para área pública é importante o conhecimento do manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal, publicado pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União em 2017, em vigor (CGU, 2017). O referido Manual Técnico é fundamental para o entendimento de como funciona uma auditoria interna empresarial e governamental.

Este assunto é empolgante pois o termo Procedimento Operacional Padrão, conhecidos como POP ou Instruções de Trabalho – IT é fascinante e tem a sua evolução na história como citado anteriormente, evidenciando interesses individuais e coletivos para todas as instituições e a sua origem remontam aos processos de implantação da Qualidade Total no Japão e posteriormente importadas para o Brasil no contexto empresarial. Este conhecimento adentrou ao país a partir de uma busca de

qualificação das Normas da Série ISO 9000, que contemplam a área de gestão da qualidade, que estabelecem requisitos para um sistema de gestão da qualidade, que proporcionam uma regularidade na qualidade de seu produto ou serviço.

Esses requisitos são essenciais para as empresas para que seus produtos e serviços atendam as condições do cliente e sejam consistentes em sua qualidade, neste sentido as empresas que se certificam nas normas são submetidas a auditorias regulares para garantir a continuidade desses padrões.

Esta preocupação empresarial demonstra que quando um produto é autenticado na família “ISO” fica evidenciado para a comunidade que a organização tem comprometimento com um programa de qualidade total, possui padronização e tem eficiência na fabricação de seus produtos.

Estes conceitos evoluíram ao longo de uma história de sucesso se iniciada após a Segunda Guerra Mundial. Na ocasião, os Estados Unidos da América do Norte tinham grande interesse estratégico no Japão e o queria como aliado na Ásia. Diversos acordos foram assinados durante e após a ocupação norte americana. Para reestruturação da economia japonesa houve uma série de acordos, investimentos e incentivo à produção industrial de forma organizada e nos padrões de qualidade da nova era que se iniciava.

Neste período, por volta dos anos 1950, *Joseph Juran* (romeno que migrou para os Estados Unidos, e se formou em Engenharia Elétrica, na Universidade de Minnesota, conhecido como pai da qualidade total) e *William Edward Deming* (engenheiro e matemático pela Universidade de *Wyoming* em 1922), contribuíram para a melhoria contínua dos processos industriais nos Estados Unidos durante o período da Segunda Guerra Mundial. Nesta ocasião (por volta de 1950) iniciaram uma série de palestras e consultorias no Japão para a implantação do Sistema de Qualidade Total (Deming, 1982; Juran, 1964).

Percebe-se que esses conceitos que evoluíram para normas são fundamentais, uma vez que objetivam a padronização de conduta e procedimentos para todas as áreas empresariais e elevam o patamar das empresas ao nível internacional, com um diferencial competitivo diferenciado, pois passa a ter adesão as boas práticas de governança corporativa, como análise de risco, padronização internacional e busca da melhoria contínua, o que irá contribuir para a excelência dos produtos e a satisfação de seus clientes.

De uma forma didática podemos exemplificar com a norma ISO 9001, que em sua introdução informa que “ a adoção de um sistema de gestão da qualidade é uma decisão estratégica para uma organização que pode ajudar a melhorar seu desempenho global e a prover uma base sólida para iniciativas de desenvolvimento sustentável. ” (ABNT NBR ISO 9001, 2015).

Percebe-se na leitura desta norma que ela evidencia em seu arcabouço, uma série de princípios como, foco no cliente, liderança e comprometimento, engajamento de pessoas, responsabilidade, abordagem de processos, tomada de decisão comprometida com evidências, busca da melhoria contínua, gestão de relacionamentos, ações para abordar riscos e oportunidades, planejamento de mudança, dentre outros que devem ser estudados e aplicados na organização e auditados de forma contínua.

Neste viés observa-se que o grande objetivo das normas é elevar o padrão das organizações, implementando as melhores práticas no ambiente empresarial e que alguns dos seus produtos são documentação, manual da qualidade ou plano da qualidade, documentos ou procedimentos documentados e registros atualizados.

Neste contexto da norma e implantação da qualidade, em consonância com as diretrizes, surge o procedimento operacional padrão, que traz em seu bojo diversas vantagens para a organização, como a satisfação dos clientes, padronização de atividades, maior facilidade para delegar tarefas, otimização do treinamento de novos funcionários, redução de erros no dia a dia de trabalho, formação de histórico e legado de informações, diminuição de problemas de comunicação, maior controle das tarefas e atividades, rastreabilidade de processo, dentre outras.

Observa-se no contexto que um grande benefício do POP é a melhoria da qualidade e otimização dos processos, minimizando falhas e orientação para os novos colaboradores, mas para que isso ocorra o POP deve ser aplicado em todos os processos, principalmente, em processos críticos e que impactam diretamente os resultados da empresa, como linhas de produção, administração e gestão de pessoas, lembrando que a cadeia produtiva de uma organização consiste em diversos processos que se relacionam e no contexto a qualidade com que essas atividades são desempenhadas influencia diretamente nos resultados alcançados.

Neste sentido é essencial que o POP seja um documento que precisa estar de acordo com a estrutura e formato adotados pela empresa, com validação formal, como um selo ou assinatura do responsável. É imprescindível que seja construído de acordo com a realidade da organização. Precisa ser bem estruturado contendo os seguintes requisitos; objetivo do POP; formato do POP definido no padrão da organização; deve conter os documentos de referência; descrição particularizada das tarefas e os respectivos responsáveis; precisa de uma definição detalhada (passo a passo) do procedimento; e fornecer ações corretivas;

A literatura explica que existem diversos modelos de POP e uma visita técnica em empresas padronizadas pode se constatar esse fato, evidenciado na construção destes documentos, tais como: POP de instruções ou modelo da organização: define as diretrizes para a elaboração dos procedimentos; POP de segurança: determina procedimentos de segurança e ações emergenciais; POP de métodos: descreve sistemas completos ou métodos de investigação; POP de produção: determina as práticas dentro de cada etapa da produção; POP de qualidade: informa as orientações para análise e controle de qualidade; POP de arquivamento: determina protocolos para a organização e arquivamento de documentos; POP de atendimento: descreve orientações para lidar com reclamações e problemas; POP administrativo: esclarece tarefas essenciais de gestão por área empresarial; POP de recursos humanos: determina métodos e protocolos para a gestão de pessoas; POP de procedimentos contábeis: determina métodos e procedimentos para cada tarefa contábil de forma individualizada; POP de outros interesses

organizacionais: determina métodos e procedimentos para tarefas especiais, podendo ainda acrescentar diversos outros tipos de acordo com a necessidade de cada organização. (Meirelles Junior, 2023)

Percebe-se que o POP para uma instituição é um documento importante para a otimização de processos, pois garante um bom controle de qualidade, contribuindo para manter a produtividade da empresa como um todo, pois sua aplicação garante mais eficiência nas atividades e melhora dos processos.

A construção deste documento deve ser de forma detalhada, pois é um importante passo para uma empresa rumo a qualidade total e no contexto é essencial que a organização faça uma autoanálise e crie grupos de trabalho. Esses grupos irão identificar seus principais processos e atividades para elaboração dos procedimentos. Na sequência os grupos juntamente com os envolvidos nas atividades irão criar os documentos para que estes fiquem de forma consistente com a realidade.

PROCEDIMENTO OPERACIONAL ESTRATÉGICO

Para a abrangência destas questões é fundamental estabelecer um marco de atuação, a partir do entendimento de que um procedimento operacional, POP ou Instrução de Trabalho – IT, é um documento oficial de uma instituição que descreve a sequência das atividades a serem realizadas em um determinado processo industrial ou administrativo. Nestes termos podemos admitir que são instruções criadas para atuação operacional e administrativa de um negócio, portanto informações estratégicas para o funcionamento eficaz de uma organização.

A partir deste consenso, pode-se admitir que a padronização de atividades efetuadas por meio deste documento busca proporcionar a “eficiência e eficácia” para que esta seja uma operação bem-sucedida, proporcionando uma minimização de erros, riscos e a redução dos custos envolvidos, uma vez que esta padronização proporciona um aprendizado diferenciado e conseqüentemente a diminuição dos erros cometidos pelos colaboradores sem o devido preparo, treinamento e uma instrução a seguir.

Pode-se afirmar nesta sequência de ideias que um POP facilita a atuação dos profissionais envolvidos, que os direciona para uma tomada de decisões mais assertivas, permitindo um controle eficaz das operações, criando uma cultura de responsabilidade e transparência, tornando-os um círculo virtuoso de atividades.

Estas atividades permitem a execução de forma aprimorada utilizando-se um padrão, principalmente nas empresas que dela necessitam, em funções legais, como em áreas críticas do setor alimentício e de bebidas, farmacêutico, tecnológicos, logística, saúde, manufatureira, serviços, dentre outros.

É imprescindível o entendimento de que um POP proporciona o cumprimento de objetivos fundamentais de qualquer organização em todos os níveis a partir da padronização de atividades, eliminando as possíveis variabilidade na execução de tarefas, garantindo que todos os envolvidos sigam

os mesmos procedimentos padronizando as tarefas e garantindo a qualidade e uniformidade dos produtos ou serviços de forma contínua, reduzindo a probabilidade de erros.

Dentre as razões de sua empregabilidade se encontra a garantia de serviços, projetados para a implementação e o cumprimento das diretrizes de segurança, para prevenção de acidentes e proteção à saúde dos funcionários, principalmente em áreas industriais e de saúde, otimizando a eficiência operacional, economizando tempo e recursos.

Neste contexto é importante ampliar a cultura da padronização e da melhoria contínua que esta técnica proporciona, uma vez que traz em sua essência a necessidades de padronização, da criação de documentação dos processos que servirão para auditorias e certificações (Meirelles Junior, 2023).

Neste contexto observa-se que os POPs precisam ser criados de forma eficaz pela equipe de cada área, monitorada por seus gerentes e setores de engenharia e segurança, precisam ter identificações simples e claras, com objetivo bem definido, com seus riscos analisados, sem margem de dupla interpretação, com responsabilidades atribuídas aos executores, com descrição detalhadas de cada etapa a ser executada. Sendo fundamental que exista quando necessário a documentação e registro associados a esta atividade.

Este documento precisa apresentar o número do controle de mudanças pelo responsável para esta ação, com a data e local desta mudança, sendo obrigação da chefia imediata a manutenção desta documentação, ou seja, procedimentos sempre atualizados.

Outro aspecto essencial na criação de um POP são a inclusão de medidas preventivas para eliminação de riscos, utilização de equipamentos de proteção individual quando necessário, treinamento de segurança, inspeções sistemáticas padronizadas de equipamentos, procedimentos de emergência, implementação de regulamentos e conformidades, avaliação contínua de medidas de segurança, treinamento de líderes, auditoria e avaliação de desempenho, uso adequado de ferramentas e de recursos envolvidos com revisões periódicas envolvendo, recursos, disponibilidades, escolha adequada de ferramentas aos processos, treinamento e retreinamento quando identificadas possíveis fragilidades, manutenção preventiva, monitoramento de desempenho, inspeções de segurança.

Em atividades especiais proporciona envolvimento e treinamento em operações de sistemas críticos que necessitam de controle de situações emergenciais, como inspeções de segurança, desligamentos de emergência que requeiram documentação sistematizada adequada e na sequência correta, com instruções operacionais detalhadas, envolvendo o passo a passo, os parâmetros de operação, especificações de ajustes e *setup*, limites operacionais, requisitos de operação, manutenção e inspeção e intervalos regulares documentados e os procedimentos emergenciais documentados, dentre outros necessários identificados.

Percebe-se que a criação deste documento traz um impacto significativo nas organizações, uma vez que traz padronização e uniformidade proporcionando uma sistemática com resultados previsíveis de projeto e confiáveis.

Neste contexto pode-se observar que um POP é essencial para qualquer instituição para a sua atuação de forma eficaz, atuando em todos os seus níveis, do básico ao complexo de forma estratégica, identificando as variáveis críticas, proporcionando eficiência e eficácia nos processos, segurança, durabilidade de equipamentos, qualidade de produtos e serviços, conformidade com os padrões estabelecidos e normas legais estabelecendo limites, efetuando o monitoramento contínuo de forma planejada e regulamentada, registrando e documentando em acervos para futuras auditorias de conformidade.

Percebe-se que este documento é essencial pois traz em seu arcabouço uma sistemática diferenciada para a instituição que o utiliza uma vez que traz padronização, treinamento e capacitação, revisão periódica das atividades e dos POPs. É um documento institucional que comunica ações sistematizada e produz feedback que podem refletir na melhoria contínua dos processos.

Para a criação de um POP confiável é essencial o mapeamento de processos, identificação das atividades do processo ou tarefa em questão, análise detalhada da atividade, identificação das responsabilidades, utilização de documentação descrevendo as etapas, incluindo instruções, ilustrações, diagramas e listas de verificações, bem como os procedimentos de segurança, os elementos de qualidade para produtos e serviços, revisão e aprovação por responsáveis, implantação do procedimento, monitoramento e avaliação de sua eficiência e eficácia, atualização e melhoria contínua, procedimentos de arquivamentos do documento e liberação de utilização para os envolvidos, comunicando de forma clara aos colaboradores, avaliando periodicamente o desempenho dos funcionários na execução do POPs e retroalimentando o processo de forma que este feedback produza uma mudança de cultura para a melhoria contínua (Meirelles Junior, 2023).

É imperativo o entendimento de que copiar ou replicar um procedimento operacional padrão de outras organizações é um erro, pois são realidades distintas, bem como a necessidade de **análise de risco detalhada que será evidenciada no próximo capítulo.** [...]

ANÁLISE DE RISCOS

A análise de riscos é um importante instrumento no fortalecimento da governança institucional, e neste capítulo objetiva-se analisar quais são os aspectos que afetam o desenvolvimento da gestão de riscos.

Para o entendimento desta questão é fundamental que o leitor busque a compressão dos conceitos que envolvem a governança corporativa, bem como os instrumentos utilizados na controladoria institucional, disponibilizados em livros, artigos e em instituições renomadas para consolidar seu conhecimento.

De uma forma holística observa-se diversas ponderações sobre o assunto e neste universo um conceito didático de Bianchi e Nascimento (2005) nos chamou atenção, pois os autores idealizam a governança corporativa como um mecanismo de controle, que traz segurança para os acionistas e demais interessados no resultado da gestão de uma organização, especificamente ligado a gestão eficaz dos recursos disponibilizados.

O assunto é de interesse empresarial e conta com diversos estudiosos, como Fregonesi (2024), que afirma: “governança corporativa é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas”.

Neste cenário surge a gestão de risco, ou também conhecida como gerenciamento de risco, normalmente utilizada dentro das organizações para antecipar situações que podem comprometer o desenvolvimento da empresa.

Esta visão é apresentada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT com a norma ABNT NBR ISO 31000 (2018), enfatizando o compromisso contínuo da organização com a gestão de riscos por meio de políticas e declarações que transmitam de forma clara os objetivos e o comprometimento da gestão de riscos com a organização.

É fundamental o estudo deste material para compreensão da gestão de riscos nas organizações, em especial aqueles que gerenciam estas situações, que precisam tomar decisões eficazes e buscam a melhoria de desempenho da organização.

Marcelo, Oliva e Lotti (2019) orientam que para assegurar a consecução dos objetivos organizacionais é preciso utilizar técnicas de Gestão de Riscos Corporativos (GRC), mas para serem efetivas, requerem a implementação de medidas voltadas a identificar, analisar, avaliar, tratar e monitorar os riscos corporativos de forma integrada.

Neste contexto de análise é fundamental a criação de uma equipe multidisciplinar em todas as etapas, de forma que ao identificar um determinado risco a equipe possa efetuar uma análise técnica pragmática, que permita o entendimento das ameaças e das oportunidades que possam ser criadas a partir desta identificação.

Quando se inicia um processo de identificação é necessário que o grupo analista faça uma definição e priorização das ações e dos riscos que serão tratados, avaliando os impactos presentes e futuros nos projetos da empresa e preparando um planejamento adequado para acompanhar as ameaças e sua mitigação quando possível, analisando, monitorando de forma efetiva o comportamento dos mesmos frente aos projetos institucionais e a segurança empresarial em todos os níveis.

Observa-se que os riscos associados ao ambiente de negócio são inerentes a esta obra e está em consonância com a NBR ISO 31000 que esclarece que gerenciar riscos é parte integrante de uma boa governança e precisa estar associada a todos os níveis da organização considerando o contexto interno e externo à instituição, estabelecendo estratégias para se atingir os objetivos propostos e para decisões eficazes.

A referida norma esclarece uma gestão de riscos são ações coordenadas para administrar e controlar uma organização para a mitigação de possíveis riscos identificados na cadeia de valor de um negócio. Uma organização possui relacionamentos identificáveis com diversos agentes internos e externos, o que pode causar interferências que poderão afetar o negócio de forma positiva ou negativa, o que podemos denominar de riscos organizacionais.

Neste sentido é importante que as organizações por meio de seus gestores identifiquem as situações que podem impactar negativamente a instituição em relação aos agentes envolvidos.

Este mapeamento é utilizado para enriquecer a prática denominada de Gestão de Riscos Corporativos (GRC), conhecida como uma declaração das intenções e diretrizes gerais de uma organização relacionadas à gestão de riscos e, portanto, pilar central do desenvolvimento do processo de gerenciamento de riscos que subsidia o processo de tomada de decisão na instituição (ANVISA, 2018).

Este guia divulgado pela Anvisa é fundamental para o entendimento destas questões uma vez que contextualiza a GRC na instituição, governança, método, processo e ferramentas que permitem ao leitor a identificação, análise, avaliação, registro, tratamento e comunicação dos eventos de risco sob suas respectivas responsabilidades.

Este conhecimento permite o fortalecimento dos controles internos da gestão que irão contribuir para a melhoria do desempenho institucional.

Na área empresarial as instituições ao longo do tempo vieram criando situações para minimizar esses riscos, criando organizações especializadas e na área contábil o Conselho Federal de Contabilidade publicou Resolução CFC N.º 1.528, de 18 de agosto de 2017, que Institui a Política de Gestão de Riscos do Conselho Federal de Contabilidade e na área pública as recomendações da Controladoria Geral da União (CGU) tomaram forma a partir da Instrução normativa conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016,

Instrução normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, Instrução normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017 e devem estar alinhadas ao Art. 17 do Decreto 9.203, de 20 de novembro de 2017. Todas essas ações na área pública culminaram no Manual de Orientações Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.

Sugerimos ao leitor que utilize esse material publicado por estas instituições para conhecimento próprio e para implantação em suas instituições.

ANÁLISE DE RISCOS ESTRATÉGICOS

A análise de risco é considerada um ponto crucial de uma instituição, ou seja, a capacidade institucional de visualizar suas necessidades e ações, a visualização e mitigação dos possíveis pontos críticos e de riscos.

Esta questão é essencial e pode ser analisada sobre duas abordagens, sendo a primeira quando se inicia o processo de criação da organização, ou seja, durante as análises iniciais, quando o gestor ou equipe responsável, proprietários, dentre outros, iniciam a construção de um plano de negócios para verificarem se o empreendimento é viável.

Esta etapa permite que a equipe inicial ao construir o projeto institucional, durante o processo e a criação dos mapas de trabalho possam analisar o contexto operacional e administrativo. Neste ponto uma equipe multidisciplinar e multifuncional analisa as possíveis ocorrências de cada etapa, criando cenários de estudos internos e externos, operacionais, administrativos, de vendas, logística e demais áreas de uma organização, de forma que através deste material consiga identificar os prováveis riscos que possam incidir sobre o negócio em todos os aspectos, bem como identificar as normas nacionais e internacionais que servirão de apoio de sua estrutura operacional e administrativa.

Esta fase proporciona uma análise diferenciada desses riscos, pois permite construir a sequência de atividades necessárias para o bom funcionamento institucional, ou seja, criar os POPs, ITs, controle interno e um sistema de auditoria, abrangendo um plano de gestão de riscos estruturado nas necessidades para as avaliações da organização, pautado em normas consistentes para o negócio.

Esse procedimento permite uma implantação coerente com as necessidades internas, e um monitoramento assertivo, uma vez que toda a estrutura foi criada para evitar riscos que serão monitorados e acompanhados sistematicamente nos processos criados. Essas ações durante a criação de um negócio permitem análises apuradas e atuações institucionais preventivas e corretivas na medida das necessidades deste negócio.

A segunda abordagem é considerada após o processo de criação de uma empresa que não efetivou em seu momento inicial uma abordagem dos riscos. Este processo é caracterizado por uma análise posterior, em uma instituição que possui ou não procedimentos e que precisa fazer uma análise em todos os seus parâmetros e riscos envolvidos.

Uma empresa nesta condição possui um histórico de sua atuação que permite uma reengenharia do sistema baseado nas condições de riscos, ou seja, aplicação de todo conhecimento de uma área de controladoria e produção estruturada sobre pilares técnico científicos, econômico, social e de sua prática empresarial, suportados por normas nacionais, internacionais e legislações pertinentes.

Essa metodologia tem como objetivo reestruturar os processos com base no planejamento, esquematizando de forma consciente, redesenhando os processos, construindo procedimentos, estruturas de controle interno e auditorias, buscando a melhoria contínua em seus equipamentos, estruturas, máquinas, aparelhos, sistemas, materiais e processos administrativos, de produção ou de serviços.

Esta etapa é considerada uma oportunidade de crescimento da empresa em todos os seus aspectos e precisa ter o envolvimento dos colaboradores para construir uma tecnologia atualizada e sólida a partir do mapeamento de seus riscos potenciais, que permitirão a construção de cenários futuros que podem promover a melhoria de todo o processo, incorporados a tríade POPs, Controle Interno e Auditoria, bem como o monitoramento *on line* e o comportamento dos riscos em cada momento das atividades da instituição.

A partir deste contexto voltamos a buscar o entendimento de questões relacionadas ao risco, ou seja, a origem dos conceitos de análise do risco empresarial, que são práticas já consagradas que os gestores incorporaram as suas instituições buscando a prevenção de imprevistos.

Este conceito está embutido de certa forma a tríade analisada anteriormente que em sua criação objetivou a padronização de atividades, principalmente a partir da implantação da qualidade total e a utilização das normas da “Série ISO” que objetivam a criação de padrões reconhecidos globalmente, com o objetivo de melhorar sua a eficácia e eficiência operacional, proporcionando um aumento da confiabilidade de seus produtos e serviços, garantindo a segurança dos usuários, consumidores e a mitigação de possíveis riscos operacionais, administrativos, dentre outros.

Essas questões relacionadas a implantação de normas, evidenciadas no quadro 01 desta obra, precisa ser analisada em detalhes de acordo com o ramo de atividades de cada instituição, de modo a absorver o que tem de melhor, para isso importante fazer um *benchmarking*, ou seja, buscar empresas do mesmo ramo, nacionais e internacionais, comparar com a sua própria organização, em pontos importantes como planejamento, operações e processos.

Amaral e Lemos (2015) trazem uma questão conceitual nos parâmetros desta obra evidenciando que “as empresas possuem um planejamento estruturado para realizar suas atividades, o que facilita o desenvolvimento destas e o controle de suas operações”. Os referidos autores evocam uma métrica razoável ao questionar que mesmo estando de acordo com um planejamento prévio é possível que a organização não apresente os resultados esperados, gerando um fator de risco para as instituições.

Um ponto interessante está no documento publicado pelo *Basel Committee on Banking Supervision* (2003) intitulado *Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk* que traz em seu bojo

um conjunto de princípios que fornecem uma estrutura para a gestão e supervisão eficaz do risco operacional, para utilização pelos bancos e pela supervisão autoridades na avaliação de políticas e práticas de gestão de riscos operacionais que são conceitos que podem ser incorporado a diversas instituições, sendo uma fonte de conhecimento recomendada como importante para estudo posteriores.

Em todos os contextos apresentados observa-se o risco como possibilidades e na visão de Marcondes (2024) o “risco empresarial se refere à probabilidade de eventos adversos ou incertos afetarem negativamente uma empresa em termos de seus objetivos, operações, lucratividade, reputação e até mesmo sua sobrevivência, ” evidenciando riscos nas áreas de conformidade, crédito, imagem, reputacional, financeiro, operacional e estratégico, que podem impactar as empresas de uma forma substancial.

Percebe-se na visão do referido autor a necessidade de uma Gestão de Riscos Estratégicos – GRE, para manter uma instituição segura a partir da identificação, avaliação e mitigação dos riscos de maneira eficaz, protegendo e projetando um cenário de prosperidade para o empreendimento em um ambiente dinâmico da atualidade.

Neste viés a KPMG (2024) informa que “nesse cenário, as empresas enfrentam uma nova categoria de riscos: os riscos em ESG (*Environmental, Social and Governance*). Para enfrentá-lo, é necessário analisar as estruturas de governança em relação aos temas ESG materiais e implementar uma boa gestão. As empresas também estão ajustando suas estratégias de gestão de riscos para garantir que os papéis e responsabilidades em relação aos temas ESG sejam claros em todas as linhas de defesa.

Neste contexto apresentamos a metodologia da Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos - APEXBRASIL (2022) publicada em seu manual de forma simples, didática e dinâmica, equilibrando conceitos, identificação de riscos, alinhamento entre estratégias e identidade organizacional e os seus riscos de execução.

O referido manual enfatiza de forma clássica que a gestão de riscos é fundamental para a governança, pois proporciona a redução das incertezas e fornece informação fidedignas sobre os possíveis riscos possibilitando decisões assertivas aumentando eficiência e eficácia organizacional.

Um ponto fundamental da metodologia se encontra no posicionamento da empresa afirmando que a gestão de riscos é integrada ao plano estratégico da empresa, o que facilita sua implantação nos momentos chaves denominadas elaboração da estratégia e os riscos da sua escolha, alinhamento da estratégia e identidade da estratégia inserida na missão e visão empresarial, bem como os riscos que impactam a sua execução.

Apresenta o risco como uma possibilidade de um evento afetar a realização dos objetivos planejados, mas o considera como fonte de oportunidades que podem ser trabalhados e transformados em fatores positivos e de crescimento organizacional. Classifica como risco inerente aqueles que a instituição está exposta sem os devidos controles, o residual após as medidas de controle e a gestão de riscos no contexto de identificação, avaliação, ações de controle e monitoramento.

Fica esclarecido no manual que o objetivo da gestão de riscos é acrescentar o grau de certeza na conquista dos objetivos da empresa, trabalhando sobre os objetivos estratégico (OE) e suas metas, os processos, projetos, atividades, iniciativas ou ações de plano institucional, os recursos que proporcionarão sustentáculo para a realização dos objetivos e as unidades organizacionais.

Na área pública observa-se no Exército Brasileiro o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos publicado na portaria nº 292, de 2 de outubro de 2019.

A referida matéria apresenta os conceitos de riscos e gestão de riscos como um “processo institucional contínuo e interativo, formulado para dirigir, monitorar e controlar eventos com o potencial para agregar ou desagregar valor, podendo afetar o cumprimento dos objetivos institucionais”.

O Artigo 4º evidencia que “a Metodologia de Gestão de Riscos adotada é baseada no referencial presente na obra “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada” publicada pelo *Committee of Sponsoring Organizations of The Tread way Commission (COSO)*, conhecido por *COSO ERM*”.

O Art. 7º evidencia “as fases da gestão de processos devem ser realizadas pela organização conforme descrito abaixo: I - identificar os processos de trabalho; II - mapear os processos de trabalho;

III - diagnosticar os processos de trabalho; IV - redesenhar os processos de trabalho; V - implantar os processos redesenhados; VI - medir / avaliar os processos implantados; e VII - melhorar / ajustar os processos de trabalho.

Em seguida apresenta no capítulo III a classificação dos riscos em estratégicos e operativos. No capítulo IV apresenta os níveis de riscos, capítulo V o tratamento dos riscos, e o VI as linhas de defesa consubstancializando o manual de forma didática e transparente nos demais capítulos.

Neste contexto pode-se afirmar que a análise de risco é um processo antecedente ou prévio, concomitante que se manifesta no contexto operacional e posterior as ações e operações que deve ser adotado como postura técnica denominada gestão de riscos.

Observa-se que este é um sentido teórico prático que demonstra a missão empresarial em uma estrutura contínua para identificar, avaliar, administrar e controlar os eventos ou situações que possam afetar de forma contrária os objetivos da organização.

Esta visão é compartilhada no setor empresarial em todos os seus níveis e no setor público, pois as deliberações afetam diretamente a vida dos cidadãos, em ambos pode-se afirmar que impactam recursos privados ou públicos.

É imperativo o entendimento de que uma gestão de riscos exerce um papel fundamental na tomada de decisões em qualquer setor e neste sentido é fundamental um estudo detalhado buscando a natureza da incerteza, a medição dos riscos inerentes às atividades privadas ou públicas e o estudo detalhado para a implementação de estratégias eficazes para lidar com essas incertezas.

AUDITORIA INTERNA ESTRATÉGICA

É necessário que a instituição possua um sistema de auditoria interna eficaz em todos os níveis, envolvendo divulgações de informações, sistema operacional e administrativo, de forma sistemática, com uma avaliação independente das realizadas pelo sistema de controle interno, que permita ao gestor a identificação tempestiva de qualquer irregularidade que tenha ocorrida no sistema e foi desprezada pelo controle interno.

Esta verificação efetuada por um grupo de pessoas selecionadas que buscará avaliar os processos internos, para detectar falhas e solucioná-las, constatando se os resultados obtidos condizem com a realidade e o esforço de toda a equipe de trabalho, validando assim a eficácia e efetividade dos procedimentos internos, seus processos e fluxos de trabalho.

Este processo produz muitos resultados e são observados nas empresas que o utilizam, uma vez que permite identificar fraudes financeiras, desvios, falhas e produz informações para o reconhecimento de oportunidades de melhoria com uma visão diferenciada, fora do cotidiano dos executores dos procedimentos e do controle interno.

A equipe de auditoria interna possui autonomia para adentrar a todas as áreas da empresa, acompanhar os trabalhos, verificar e avaliar ações efetuadas pelos departamentos dentro e fora do sistema ERP e BI, seguindo as normas da política interna da instituição, o que permitirá a validação dos controles internos e demais procedimentos, a partir da emissão dos relatórios sobre as operações realizadas na empresa.

O trabalho de auditoria deve ser planejamento com antecedência, com a criação dos papéis de trabalho que serão necessários durante a auditoria, o roteiro a ser seguido, a amplitude e a época do trabalho a serem realizados.

AUDITOR INTERNO - CONHECIMENTO E HABILIDADES

O profissional de auditoria interna é um elemento essencial no contexto empresarial com uma carreira promissora, reconhecida e altamente valorizada no mercado.

Os candidatos para ocupar este espaço necessitam de uma preparação adequada, pois envolve qualificações especiais, formação universitária para facilitar atuação e carreira em áreas correlatas com a sua formação técnica.

O primeiro passo é o entendimento dos aspectos ligados a carreira de auditoria, qual a área a seguir, quais são mais promissoras? O que significa ser um auditor? Qual a faixa salarial? O que o mercado busca? Quais os conhecimentos necessários? Qual a sequência de estudos a seguir? Lembre-se que responder a estes questionamentos permite ao interessado o entendimento dos aspectos relacionados a este caminho.

Percebe-se ao pesquisar nas empresas que esta é uma carreira promissora nos diversos tipos de instituições e segmentos, existindo escolhas interessantes nas áreas de qualidade, financeira, contabilidade, fiscal, meio ambiente, segurança do trabalho, *compliance*, governança e auditoria, dentre outras, sendo importante se aprofundar e seguir em um limite de conhecimento que esteja em linha com a sua formação.

É importante buscar cursos de qualificação e interpretação das normas para atuar com conhecimentos acentuados em seus requisitos, navegabilidade na norma, conhecer na prática, buscar estágios na área e adentrar na carreira, se qualificar em auditoria interna, para conhecimento do como fazer e se aprofundar de forma contínua até possuir conhecimentos e formação para galgar novos postos de auditoria até a liderança. Lembre-se que formação é uma jornada com etapas necessárias de conhecimento que deve ser galgada de forma gradativa.

Neste contexto é fundamental conhecer os parâmetros que envolvem essa questão e neste sentido é fundamental conhecer a fazer um estudo detalhado da norma ABNT NBR ISO 19011(2018) conhecida como “ Diretrizes para Auditoria de Sistemas de Gestão: estabelece as melhores práticas de auditoria, ” sendo um guia para a condução de auditorias internas e externas.

Segundo a norma ABNT NBR ISO (2018) existem diferentes tipos de auditoria conhecidas como auditoria de primeira parte que envolve a auditoria interna, a de segunda parte que envolve fornecedores externos e outras auditorias de parte interessada externa e a de terceira parte que envolve a auditoria de certificação e/ou acreditação, auditoria estatutária, regulamentar e similar.

Importante ao conhecer a norma é se familiarizar com as seções e o escopo, referências normativas, termos e definições, e diretrizes para auditoria, e os seus princípios, o gerenciamento de programas de auditoria, a condução de auditorias e a competência e neste sentido a avaliação de auditores.

A norma se baseia em princípios de auditoria fundamentais como a integridade, apresentação justa, cuidado profissional, confidencialidade, independência, abordagem baseada em evidências, abordagem baseada em risco que são aspectos importantes para o auditor em sua carreira.

No contexto analisado percebe-se que é fundamental o entendimento que um auditor é o profissional responsável por analisar de forma detalhada os processos e atividades de uma empresa, nas áreas de sua atuação, garantindo que os processos internos estão sendo cumpridos, conduzindo a empresa para um ciclo de melhoria contínua em consonância com as normas e procedimentos legais exigidos.

O auditor é um profissional que tem habilidades diferenciadas e cultivadas com maestria envolvendo as áreas de comunicação verbal e escrita, transmissão de informações, solicitações, necessário possuir perfil analítico, capacidade acentuada de observação, conhecimento e paciência para mineração e análise dados, busca de padrões e tendências, possuir conhecimento e análise nas áreas de tecnologia da informação, utilização de ferramentas *on line* atualizadas para análise, ter visão do negócio auditado, dos profissionais envolvidos, conhecimento de análise de riscos, detalhista, metucioso, organizado, assertivo, seguidor de regras, de normas e diretrizes, facilidade de interação, possuir facilidade para trabalho em

grupo, ser autodidata com foco em melhoria profissional contínua e atualização constante, ser proativo, possuir comportamento ético, atitude perseverante e crítica, responsável, honesto, imparcial e ter aprimoramento ético e de confidencialidade definidos em seu comportamento, possuir a integridade como mola propulsora, possuir a curiosidade inata como parte do seu comportamento cotidiano, ser persistente, inflexível na busca da melhoria, resiliente enfrentando e superando as dificuldades, possuir conhecimento e empatia para liderança de projetos, ser adaptativo nas funções e políticas ambientais e processos na empresa e no mercado, sendo um profissional humano e técnico em sua área de atuação sempre em evolução constante.

No contexto evidenciado fica patente que para adentrar nesta profissão é fundamental o investimento pessoal em quantidade e qualidade de competências, estar sempre buscando novos cursos e atualizações buscando a evolução pessoal, técnico e científica.

ANÁLISE DE RISCOS UTILIZANDO A TÉCNICA TRÊS LINHAS DE DEFESA

Para entendimento desta questão é fundamental o entendimento dos fatos ao longo da história que permitiram o avanço administrativo e operacional institucional, consubstancializado pelo trabalho árduo de pesquisadores e operadores de negócios nos diversos países.

Nesta obra enfatizamos a Suméria como o berço da administração e contabilidade que se expandiram ao longo do planeta até os nossos dias e com um foco de interesse na escola Controlista.

A evolução esclarece que todos os envolvidos nos embates administrativos e contábeis que produziram grande conhecimento se baseavam na busca contínua de soluções para os seus problemas administrativos e contábeis.

Pode-se afirmar com base em estudos arqueológicos que o Egito foi exemplo de organização e hierarquia que produziram grandes obras, ou mesmo a China iniciando os primeiros passos definindo regras de administração, que se estenderam para o período de influência romana e foram se aperfeiçoando ao longo dos séculos.

A busca pelo conhecimento e melhoria humana é uma jornada que compreende a necessidade de progresso nos registros contábeis e processos administrativos, com influência considerável de filósofos, da igreja nos diversos aspectos, da organização militar e na evolução das instruções e controles.

É interessante o estudo pormenorizado dos últimos séculos que preconizaram grande influência na revolução industrial e com o surgimento da ciência da administração, em um período mais perto dos nossos dias, que contribuíram para o desenvolvimento atual a partir das primeiras indústrias e de seus empreendedores, que nos legaram conhecimento para as nossas empresas modernas.

Segundo Rossés (2014) é importante salientar que estas contribuições evidenciadas foram essenciais para conceitos que representam uma governabilidade, planejamento, organização, direção e controle, buscando atingir os objetivos institucionais e de seus membros.

Uma contribuição considerável nos tempos modernos foi a criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA) criado em 1941 nos Estados Unidos da América do Norte para desenvolver a condição profissional da auditoria interna. A organização com sua sede internacional em *Lake Mary*, na Flórida possui mais de 185.000 associados em mais de 160 países, atuando nas áreas de auditoria interna, gerenciamento de riscos, governança, controle interno, auditoria de TI, educação e segurança (IIA, 2024c).

O instituto declarou oficialmente em 2013 o conceito de três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controle, evidenciando que o modelo é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais, que evoluíram para o novo modelo de três linha de defesa do IIA 2020 (IIA, 2013).

Na visão do *Legis Compliance* (2018) “O modelo de Três Linhas de Defesa é uma forma simples e eficaz de melhorar a comunicação do gerenciamento de riscos e controle por meio do esclarecimento dos papéis e responsabilidades essenciais”.

De uma forma resumida este modelo pode ser expresso evidenciando que a primeira linha de defesa tem como responsabilidade a gestão relacionada com executores do processo de gerenciamento de riscos e dos sistemas de controles internos da organização.

Segundo o Modelo das três linhas do IIA (2020) “Os papéis de primeira linha estão mais diretamente alinhados com a entrega de produtos e/ou serviços aos clientes da organização, incluindo funções de apoio”. Este assunto é amplamente divulgado na mídia e discutido de forma prática por Reske (2021). A segunda linha são os órgãos e profissionais de staff que tem como objetivo apoiar a gestão para que cumpram com suas responsabilidades de primeira linha, fornecendo conhecimento e ferramentas adequadas para este processo. Nesta linha se encontram os especialistas em controles internos, gestão de riscos, processos, *compliance* e outros profissionais de apoio, corroborado por Reske (2021), *Legis Compliance* (2018) e IIA (2020).

A terceira linha se resume na atividade de auditoria interna a qual tem como objetivo uma avaliação objetiva e independente da gestão dos riscos, controles e governança da organização. O resultado é a comunicação e efetivação das oportunidades de melhoria identificadas e na visão de Reske (2021) a terceira linha de defesa é a responsável por assessorar todo o processo atuando de forma independente (*Legis Compliance*, 2018; IIA, 2020)

Em continuidade ao assunto é importante salientar que ao voltar no tempo, no final dos anos noventa, quando foi criado no âmbito da reforma administrativa o serviço de auditoria interna (SAI), que presta aconselhamento independente e formula pareceres e recomendações sobre a qualidade dos sistemas de controle interno da comissão, europeia das agências e de outros organismos autônomos (UE, 2024), verifica-se que foi um passo considerável para a evolução dos sistemas de controle.

Um ponto referencial de interesse mais próximo, no país, pode ser observado com a APEXBRASIL (2022) citada anteriormente, que trabalha a questão dos papéis e controle na gestão de

riscos utilizando o modelo de três linhas de defesa. A alta administração desta empresa, conselhos e diretoria executiva supervisionam as ações no contexto e apresenta a primeira linha de defesa apoiada pelos gestores e técnicos das áreas de apoio e execução do negócio no país e globalmente, a segunda linha de defesa pelas áreas de prevenção, ouvidoria e transparência; área de processos, riscos e normas; área jurídica; comitê gestor de segurança de informação e comunicação na comissão de ética e disciplina. A terceira linha de defesa é suportada pela área de auditoria.

No Exército Brasileiro temos o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro, portaria nº 292, de 2 de outubro de 2019, no capítulo VI apresenta as linhas de defesa no artigo 17 e 18 evidenciando: I - 1ª Linha: os PRisC das OM, apoiados pelas Equipes de Gestão de Riscos, Integridade e Controles (EGRIC), quando estabelecidas, e supervisionados pelas Assessorias de Gestão de Riscos e Controles (AGRIC); II - 2ª Linha: a) o Escalão Superior, de acordo com o canal de comando, será a 2ª Linha para suas organizações militares diretamente subordinadas (OMDS); e b) as OM em que, pelo canal técnico, haja subordinação em assuntos específicos. III - 3ª Linha: a) o Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx); e b) as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEEx).

De forma prática no capítulo VIII apresenta os componentes da gestão de riscos, ambiente interno fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta aos riscos, as atividades de controle exemplificadas como: “a) procedimentos de autorização e aprovação; b) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); c) controles de acesso a recursos e registros; d) verificações; e) conciliações; f) avaliação de desempenho e revisão de operações, processos e atividades; g) supervisão; h) normatização interna; e i) capacitação e treinamento, em seguida nos capítulos seguintes evidenciando cada um deles de forma didática.

Apresenta em seu artigo 38º “a fonte de risco como um elemento que, individualmente ou combinado, tem o potencial intrínseco para dar origem ao risco, podendo ser classificada como interna ou externa: I - fonte interna: está presente no ambiente interno, sob a governabilidade do órgão e pode influenciar na concretização dos riscos. Destacam-se, dentre outras fontes de riscos, as seguintes: a) pessoal: recursos humanos que podem cometer erro intencional ou não-intencional; b) material: recursos materiais ou físicos compostos por instalações, infraestrutura de TI, mobiliário, equipamentos, material de consumo, dentre outros; e c) administrativa: recursos intangíveis que incluem processos organizacionais, quadro de organização (estrutura organizacional), documentos normativos, tecnologia de produção e sistemas informatizados, dentre outros. II - Fonte externa: está presente no ambiente externo, portanto não são gerenciáveis e não estão sob a governabilidade do órgão, e pode influenciar na concretização dos riscos, sobretudo os estratégicos”.

Em seguida apresenta os fatores de riscos internos, externos, as causas, probabilidades de ocorrência, classificação de impacto, as respostas aos riscos na seção V a partir do art.52º a 54º posteriormente as atividades de controle e o monitoramento, finalizando com o Art. 85. “A integração da gestão de riscos à toda ordem de atividades da Instituição permitirá ao gestor melhores condições para

o atingimento dos objetivos”. Os exemplos em nosso país permitem uma visualização do emprego das três linhas de defesa de forma prática, também consubstancializado nos trabalhos da Controladoria Geral da União – CGU que merecem ser estudados de forma detalhada, que culminaram no Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal - MOT, aprovado pela IN nº 8 de 2017.

No próximo capítulo apresentaremos **as normas** relacionadas a gestão de riscos que completam esse material. [...]

NORMAS E GESTÃO DE RISCOS

Este capítulo tem como objetivo evidenciar as principais normas, legislação e orientações que influenciam as instituições no enfrentamento e mitigação do risco no Brasil.

A gestão de riscos pode ser definida como um conjunto de ações efetuadas por uma instituição que busca identificar de forma sistemática os riscos que podem ocorrer em suas operações, buscando avaliar detalhadamente seus aspectos e formas, os eventos, as consequências, a causa fundamental, e trabalhar possíveis soluções para minimizar seus efeitos ou mesmo evitá-los, de forma que os envolvidos tenham um controle dos riscos identificados.

Neste contexto pode-se descrever este tipo de gestão como um método racional que permite identificar ameaças, avaliar o seu impacto e as probabilidade de ocorrência em todos os níveis institucionais, desenvolvendo estratégias que possibilitem minimizar os riscos e maximizar oportunidades de melhoria contínua para evitá-los.

Percebe-se que as instituições em todos os países buscam de forma sistemática identificar, conhecer e aprender a lidar essas situações, pois este conhecimento é essencial para a sobrevivência e a gestão eficiente de um empreendimento.

Neste sentido um *Benchmarking* bem estruturado permite uma comparação com outras empresas, observando processos, metodologias de trabalho e de análise de riscos, produtos ou serviços que funcionam em diversos modelos de negócio.

De uma forma geral percebe-se que as corporações nacionais e internacionais buscam adotar a gestão de riscos, de forma organizada e padronizada, para que elas obtenham os benefícios advindos desta conduta.

Em uma visão universal observa-se que os padrões internacionais de gestão de risco são um conjunto de diretrizes e boas práticas desenvolvidas por organizações internacionais como a *International Organization for Standardization* - ISO e o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO que trouxeram tecnologias que permitem as empresas a implementação de uma gestão de gestão de risco eficaz e sólida.

Observa-se que há uma variedade de padrões internacionais de gestão de risco, cada um com seus próprios objetivos e metodologia. No conjunto são sistematizações importantes pois fornecem um quadro de referência comum para a gestão em todo o mundo.

Esses padrões ajudam as empresas a implementar práticas eficazes de gestão de risco. No Brasil, na área empresarial observa-se a norma ABNT NBR ISO 31000, gestão de riscos e diretrizes, de caráter técnico universal para Programas de Gestão de Riscos - PGR, como uma das normas mais referenciadas

no país e no exterior, por isso recomenda-se que faça parte integrante de todas as organizações, pois facilita o direcionamento assertivo e correto das decisões de proteção nas instituições.

A referida norma é essencial para as organizações e devem ser estudadas pelas gerências de médio e alto escalão para melhor compreensão do assunto.

Importante estar ciente que este dispositivo atende a todos os parâmetros envolvendo diversos tipos de riscos na atualidade. Como exemplo podemos citar algumas legislações e sugestões técnicas que devem ser seguidas e são contempladas com a utilização desta norma.

Ampliando para uma visão internacional observa-se em diversas instituições um aprimoramento contínuo e utilização de normas para melhorar a performance. Podemos exemplificar algumas instituições e na área financeira percebe-se o Comitê de Basileia, *Basel Committee on Banking Supervision* (2024) o principal normatizador global para a regulamentação prudencial dos bancos e proporciona um fórum para a cooperação regular em questões de supervisão bancária, minimizando os riscos no setor, ou mesmo o “Marco de Ação de *Hyogo* (MAH)” (2005–2015), conhecido instrumento para a implementação da redução de riscos de desastres que adotaram os Estados Membros das Nações Unidas e até mesmo o *Worldwide Governance Indicators - WGI* (2024), que apresentam seis indicadores agregados de governança para mais de 200 países e territórios durante o período 1996–2022.

Na Europa a *Federation of European risk management associations* – FERMA apresenta em seu manual a norma de gestão de risco (2024 a) de forma detalhada a partir dos conceitos de riscos, fatores internos e externos, avaliação e análise de riscos, estimativas, probabilidades, comparações e tratamentos, comunicação, estrutura, para preparação e administração de riscos, recursos, monitoramento dentre outros detalhes que devem ser observados e estudados para implantação nas instituições. Importante conhecer e verificar as publicações no site: <<https://www.ferma.eu/>> de forma sistemática.

Neste contexto apresentado verifica-se uma preocupação em todos os setores da economia e sociedades com riscos e segurança nos diversos aspectos institucionais. Neste caminho o legislador brasileiro observou um risco considerado, que precisa ser analisado diuturnamente pelas instituições, contemplado na Lei nº 13.709 (2018), conhecida como a lei de proteção de dados, que afeta tanto instituições quanto cidadãos ao redor do planeta.

Este dispositivo legal foi criado com o objetivo de estabelecer regras claras sobre a coleta, armazenamento, tratamento e compartilhamento de dados pessoais pelas empresas, tanto no ambiente *online* quanto *off-line* trazendo ao debate a importância da verificação e mitigação de riscos evidenciado em seu artigo primeiro: “Esta lei dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural”.

Outros pontos interessantes a ser pesquisado pelas instituições são através das orientações da Autoridade Federal de Supervisão Financeira BAFIN (2023) em seu “*Guidance Notice on Dealing with*

Sustainability Risks” e os “Riscos no Foco *BaFin*, ” bem como o estabelecer uma rotina de acompanhamento das notícias em seu site:

<https://www.bafin.de/EN/Homepage/homepage_node.html>.

Outro ponto abrangente é a norma ISO 19.600 conhecida como um padrão internacional de gestão de conformidade. Ela provê diretrizes e princípios para constituir, implementar, manter, revisar e melhorar um sistema de gestão de *compliance* eficiente eficaz. A I9 Consultoria (2024) informou que “esta norma internacional fornece orientações para o estabelecimento, desenvolvimento, implementação, avaliação, manutenção e melhoria do sistema de gestão de *compliance* de forma efetiva e ágil em uma organização”.

O dispositivo fornece subsídios para preparar qualquer organização, independentemente, setor ou segmento de atuação no mercado. Importante o seu estudo, pois evidencia para o leitor que esta foi desenvolvida para auxiliar as empresas a identificar, avaliar, monitorar e cumprir com as leis e regulamentos aplicáveis, bem como com os compromissos voluntários e códigos de conduta que elas adotam e demais tipos de riscos inertes ao negócio, que são parte integrante dos pilares de um programa de *compliance*.

Outro ponto a ser considerado de grande risco empresarial, também encampado neste escopo é a norma ABNT NBR ISO/IEC 27001 (2023), que veio trazer os requisitos para a segurança da informação, segurança cibernética e proteção à privacidade, essencial na atualidade para proteção de ativos técnicos e pesquisas contra ameaças maliciosas e possíveis violações de segurança da informação.

Em seguida podemos adentrar a uma garantia intrínseca empresarial para segurança de seus produtos, pois envolvem riscos consideráveis de comercializações em função de problemas produtivos, verificados com a implantação da norma ABNT NBR ISO 9001, com os requisitos de Sistemas de gestão de qualidade.

O planeta tem passado por mudanças significativas e neste contexto *Bernacik* (2023) informou que a norma NBR ISO 14001, Sistemas de gestão ambiental e requisitos para uso, são fatores de sucesso empresarial e de responsabilidade social, pois “durante muito tempo, a visão do risco empresarial limitou-se a uma comparação financeira dos resultados. Hoje em dia, existe um consenso geral de que empresas de diferentes tipos e dimensões estão sujeitas a múltiplos fatores e influências internas e externas” (...), ou seja, estão sujeitas a diversos riscos. Observa-se que o auditor de forma assertiva expôs as fragilidades que estão sujeitas as empresas atuais. E no contexto ressalta a observância gradativa dos padrões ESG na área ambiental, social e governança usados para medir o impacto ambiental e social de uma organização, que será evidenciado em um capítulo a frente.

Outra norma de interesse que interligas riscos é a ABNT NBR ISO 22.000 que introduz os sistemas de gestão de segurança de alimentos – requisitos para qualquer organização na cadeia produtiva de alimentos.

Nos aspectos legais diretos existe a norma ABNT ISO NBR 31022, gestão de riscos – diretrizes para a gestão de riscos legais. Lima (2022) informou que “a grande variedade da regulamentação legal a que estão expostas as empresas que operam no ambiente global resultou na necessidade de aprimoramento da gestão de riscos legais”. Explicou que essa norma é o conjunto de orientações para a gestão de riscos legais que estabelece diretrizes para a gestão específica desses riscos, constituindo-se em um documento complementar à NBR ISO 31000 que estabelece uma estrutura genérica para todos os tipos de riscos.

Para o sistema de gestão de *compliance* – informando os requisitos necessários para implementar um Sistema de Gestão de *Compliance* existe a norma NBR ISO 37301 que fornece um guia para análise, aprimoramento e gerenciamento desse sistema baseado na norma de referência e nos riscos envolvidos, bem como norteia as organizações para a implementação de práticas e controles que ajudem a prevenir a ocorrência de suborno em suas operações.

Importante salientar as normas específicas que regulamentam as auditorias internas de contabilidade (CFC NBC) do Conselho Federal de Contabilidade, que fazem parte do cotidiano empresarial brasileiro na composição dos controles internos, evidenciadas no quadro 01 deste capítulo.

Criamos o quadro 01 no intuito de evidenciar algumas normas utilizadas no país referentes a riscos, auditoria e afins, que permitem um entendimento para a criação de controles e políticas empresariais a partir das melhores práticas do mercado, lembrando que as instituições devem buscar consultoria neste sentido e estabelecer em suas políticas internas as normas referentes aos seus parâmetros empresariais.

Quadro 01. Quadro de legislações: principais normas relacionadas a análise de riscos, auditoria, controles internos e melhores práticas do mercado.

ABNT NBR ISO 9001	Sistemas de Gestão da Qualidade - requisitos
ABNT NBR ISO 14001	Sistemas de Gestão ambiental e requisitos.
ABNT NBR ISO 16337	Gerenciamento de Riscos em projetos, princípios e diretrizes
ABNT NBR ISO 19011	Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão
ABNT NBR ISO 19600	Sistema de Gestão de <i>Compliance</i> .
ABNT NBR ISO 22000	Sistema de Gestão de segurança de Alimentos e diretrizes.
ABNT NBR ISO 22301	Segurança e resiliência – Sistema de gestão de continuidade de negócios – diretrizes.
ABNT NBR ISO 22313	Orientações para uso da norma ABNT NBR 22301.
ABNT NBR ISO 26000	Diretrizes sobre responsabilidade social.
ABNT NBR ISO 27001	Segurança na informação, segurança cibernética e proteção à privacidade – Sistemas de gestão da segurança da informação.
ABNT NBR ISO 27002	Segurança na informação, segurança cibernética e proteção à privacidade – Controles de segurança da informação.
ABNT NBR ISO 27003	Tecnologia da informação, técnicas de segurança, Sistemas de Gestão de segurança da informação – orientações.
ABNT NBR ISO 27004	Tecnologia da informação, técnicas de segurança, Sistemas de Gestão de segurança da informação – Monitoramento, medição, análise e avaliação.

Quadro 01 continuação.

ABNT NBR ISO 27005	Segurança na informação, segurança cibernética e proteção à privacidade – orientações para gestão de riscos de segurança da informação.
ABNT NBR ISO 27007	Segurança na informação, segurança cibernética e proteção à privacidade – Diretrizes para auditoria de sistema de gestão da segurança da informação.
ABNT NBR ISO 27014	Requisitos para a segurança da informação, segurança cibernética e proteção à privacidade. Governança da segurança da informação.
ABNT NBR ISO 27017	Tecnologia da informação, técnicas de segurança – Código de prática para controles de segurança da informação com base na ABNT NBR 27002 para serviços em nuvem.
ABNT NBR ISO 27018	Tecnologia da informação: técnicas de segurança: código de prática para proteção de dados pessoais (DP) em nuvens públicas que atuam como operadores de DP.
ABNT NBR ISO 27019	Normas para a segurança da informação - uma visão geral.
ABNT NBR ISO/IEC 27001	Requisitos para a segurança da informação, segurança cibernética e proteção à privacidade.
ABNT NBR ISO 27032	Tecnologia da informação: técnicas de segurança: diretrizes para segurança cibernética.
NBR ISO/IEC 27037	Tecnologia da informação: técnicas de segurança: diretrizes para identificação, coleta, aquisição e preservação de evidência digital.
NBR ISO/IEC 27038	Tecnologia da informação: técnicas de segurança: especificação para redação digital.
NBR ISO/IEC 27701	Técnicas de segurança: extensão da ABNT NBR ISO/IEC 27001 e ABNT NBR ISO/IEC 27002 para gestão da privacidade da informação: requisitos e diretrizes.
ABNT NBR ISO 28000	Especificação para sistemas de gestão de segurança para a cadeia logística.
ABNT NBR ISO 28002	Sistema de Gestão de Segurança da <i>Supply Chain</i> – O Desenvolvimento da Resiliência.
ABNT NBR ISO 31000	Gestão de Riscos e diretrizes.
ABNT NBR ISO/MEC 31010	Técnicas de avaliação de Riscos.
ABNT NBR ISO 31022	Gestão de riscos – diretrizes para a gestão de riscos legais.
ABNT NBR ISO 31004	Gestão de riscos — Guia para implementação da ABNT NBR ISO 31000.
ABNT NBR ISO 31010	Gestão de riscos “Técnicas para o processo de avaliação de riscos.
ABNT NBR ISO 37001	Sistema de Gestão antissuborno. Requisitos com orientação para uso.
ABNT NBR ISO 37301	Sistema de Gestão de <i>Compliance</i> – Requisitos com orientações para uso.
ABNT NBR ISO 45001	Sistema de gestão de saúde e segurança ocupacional. Requisitos com orientação para uso.
ABNT NBR ISO 55000	Gestão de ativos - Visão geral, princípios e terminologia.
ABNT NBR ISO 55001	Gestão de ativos – Sistema de Gestão – Requisitos.
ABNT NBR ISO 55002	Gestão de ativos - Sistema de Gestão – Diretrizes para implantação da ABNT NBR ISO 55001.
CFC NBC PA 01	Gestão de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes Revisão de Qualidade do Trabalho
CFC NBC PA 02	Revisão de Qualidade do Trabalho
CFC NBC PA 11	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

Quadro 01 continuação.

CFC NBC PA 13 (R3)	Exame de Qualificação Técnica
CFC NBC PA 400	Independência para Trabalho de Auditoria e Revisão
CFC NBC PO 9020	Independência para Trabalho de Asseguração Diferente de Auditoria e Revisão
CFC NBC PP 01 (R1)	Perito Contábil.
CFRC NBC PP 02	Exame de Qualificação Técnica para Perito Contábil.
CFC RESOLUÇÃO 1.495	Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)
CFC RESOLUÇÃO N.º 1.528, de 18/08/2017	Institui a Política de Gestão de Riscos do Conselho Federal de Contabilidade
CFC NBC PG	Geral.
CFC NBC PA -	Do auditor independente.
CFC NBC PP	Do perito contábil.
CFC NBC TI	Da auditoria interna.
CFC NBC TA 200 (CONHECER TODA SÉRIE 200)	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria
CFC NBC TA 300 (CONHECER TODA SÉRIE 300)	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis
CFC NBC TA 402 (CONHECER TODA SÉRIE 400)	Considerações de Auditoria para a Entidade que Utiliza Organização Prestadora de Serviços
CFC NBC TA 500(R1) (CONHECER TODA SÉRIE)	Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria
CFC NBC TA 600 (CONHECER TODA SÉRIE)	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes
CFC NBC TA 700 (CONHECER TODA SÉRIE)	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis
CFC NBC TA 800 (CONHECER TODA SÉRIE)	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis Elaboradas de acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais.
CFC NBC CTA (CONHECER TODA SÉRIE)	Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre Demonstrações Contábeis Individuais e Consolidadas
CFC NBC TP	Da perícia.
CFC NBC CTG 09, DE 26 DE NOVEMBRO DE 2020	Norma brasileira de contabilidade, CTG 09, de 26 de novembro de 2020. Aprova o CTG 09, que trata sobre a Correlação à Estrutura Conceitual Básica do Relato Integrado.
CPC 00 A CPC 50 / CPC LIQUIDAÇÃO / CPC PME	Documentos emitidos. < https://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos >
LEI N° 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964	Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
LEI N° 13.303/2016	Lei de Responsabilidade das Estatais que dispõe sobre novos padrões de governança, riscos e <i>Compliance</i> da empresa pública. (...)

Quadro 01 continuação.

LEI Nº 13.709/2018	Lei de proteção de dados.
LEI Nº 12.846, DE 1º DE AGOSTO DE 2013.	Lei Anticorrupção brasileira.
RESOLUÇÃO CMN Nº 4.557 DE 23/2/2017 – BANCO CENTRAL	Dispõe sobre a estrutura de gerenciamento de riscos e a estrutura de gerenciamento de capital. Possui diversas normas vinculadas e legislações de referências. Obs.: Consultar <i>in loco</i> .
RESOLUÇÃO CVM 53	15/10/2021. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Gestão de Riscos da Comissão de Valores Mobiliários e revoga a Deliberação CVM nº 757, de 24 de novembro de 2016.
DECRETO Nº 10.756, DE 27 DE JULHO DE 2021	Institui o Sistema de Integridade Pública do Poder Executivo Federal.
DECRETO Nº 11.129, DE 11 DE JULHO DE 2022	Regulamenta a Lei Anticorrupção e substitui o antigo Decreto 8.420/15.
FCPA – FOREIGN CORRUPT PRACTICES ACT	Lei sobre Práticas de Corrupção no Exterior dos Estados Unidos.
NORMAS BASILEIA III	Quadro de normas - Supervisão e gestão do risco do setor bancário. (BIS, 2019)
PORTARIA MTB nº 3.214, de 08 de junho de 1978	NR-09 - Avaliação e controle das exposições ocupacionais a agentes físicos, químicos e biológicos.
SETOR PÚBLICO	
INSTRUÇÃO NORMATIVA CONJUNTA Nº 1de 10/05/2016	Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal.
INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3, de 09 /06/2017	Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal.
INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 8, de 06/12/2017	Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal.
DECRETO 9.203, de 20 de novembro de 2017	Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.
MANUAL DE ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO FEDERAL (MOT), APROVADO PELA IN Nº 8/2017.	Manual destina-se a orientar tecnicamente os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) e as auditorias internas singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal (Audin) sobre os meios de operacionalizar os conteúdos constantes do Referencial Técnico.
DECRETO Nº 11.529, de 16 de maio de 2023	Institui o Sistema de Integridade, Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal e a Política de Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal.

Quadro 01 continuação.

MELHORES PRÁTICAS DO MERCADO	
COBIT - <i>CONTROL OBJECTIVES FOR INFORMATION AND RELATED TECHNOLOGY</i>	Conjunto de boas práticas e recomendações de governança de TI que contribui para a segurança e qualidade das operações da área.
COSO – <i>COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION</i>	Sumario executivo (coso) Gerenciamento de riscos corporativos integrado com estratégia e performance. (COSO, 2017)
COSO-IC (COSO I)	<i>Guia Internal Control - integrated framework. (1992)</i>
COSO-ERM (COSO II)	<i>2004 - Enterprise Risk Management - integrated framework.</i> Gestão de riscos corporativos. <i>2017 - Riscos tanto no processo de estabelecimento da estratégia e na melhoria da performance.</i>
COSO ICIF 2013	Estrutura Integrada de Controles Internos do COSO.
INTOSAI - ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – GUIAS GOV 9100	<i>2004, o guia GOV 9100 – Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector,</i> com o objetivo de prover um modelo de controle interno no setor público.
FERMA - FEDERATION OF EUROPEAN RISK MANAGEMENT ASSOCIATION	Norma de Gestão de riscos. Manual em português. < https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf >
INTOSAI – ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES GOV 9130	<i>Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management.</i> Modelo para a aplicação da gestão de riscos no setor público.
<i>THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS.</i>	Modelo das três linhas do IIA 2020.
<i>THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS.</i>	Global internal Audit Standards - 2024
OCDE - CÓDIGO DE MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA	Recomendação do conselho da OCDE sobre integridade pública – 2024.

Quadro 01 continuação.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.	Normas NBCPA, Auditoria interna e riscos.
CGU – CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	Órgão de controle interno do Governo Federal responsável por realizar atividades relacionadas à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio de ações de auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.
CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS	Pronunciamentos – Documentos emitidos. < https://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC >
BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION	Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk

Para o entendimento destas questões é fundamental que o leitor observe e busque aprofundar seus estudos com o compromisso de conhecer procedimentos operacionais, controles internos, auditoria interna a gestão de riscos de forma sistemática e estruturada, buscando compreender o estabelecimento de procedimentos de controle interno proporcionais ao risco, a utilização do mapeamento de riscos para apoio à tomada de decisão e à elaboração do planejamento estratégico, utilizando a gestão de risco de forma eficaz através da utilização de normas e boas práticas internacionais para a melhoria contínua dos processos de sua organização.

Para continuidades deste entendimento no próximo capítulo será abordado as **instituições** de apoio envolvidas neste contexto. [...]

INSTITUIÇÕES DE APOIO: NECESSIDADE E REALIDADE

O objetivo deste capítulo é evidenciar que o controle interno e análise de riscos estão conectados intrinsecamente, ou seja, os controles para serem criados necessitam de uma análise antecipada dos riscos inerentes aos processos, procedimentos, auditorias, etapas e conexões em todos os níveis. Neste contexto são utilizadas normas nacionais e internacionais, desenvolvidas por organizações de apoio que são essenciais para a concretização destes objetivos.

O controle interno baseado na análise de riscos precisa ser criado de forma eficaz e pode ser definido como um processo desenhado a partir das necessidades de cada instituição, dos processos macros e micros e dos riscos envolvidos, que podem ser visualizados a partir de um estudo detalhado de um plano de negócios bem delineado, executado pelos colaboradores das áreas administrativas e operacionais com o objetivo de garantir o cumprimento dos objetivos desta instituição.

Espera-se que por meio dos procedimentos e controles a instituição possa obter confiabilidade nos seus processos e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis em cada país, minimizando os eventos negativos e garantindo a eficácia dos eventos positivos.

Esses procedimentos a partir de instituições de apoio estão sendo visualizados no cotidiano ao longo dos anos, como o Indicador de Governança Mundial – *Worldwide Governance Indicators do World Bank* (2024), que explica a boa governança como essencial para o desenvolvimento institucional em todos os níveis, bem como por legislações internas para utilização na área pública, como o Decreto no 3.591, de 6 de setembro 2000 / Decreto nº 4.113, de 2002, que “dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal” e evidencia a divisão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, composto pela Controladoria-Geral da União (CGU), como Órgão Central; Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como Órgãos Setoriais; Unidades de controle interno dos comandos militares, como Unidades Setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

No horizonte financeiro observamos as normas do FASB - *Financial Accounting Standards Board* (2024), esclarecendo que controle interno consiste num conjunto de políticas e procedimentos que são desenvolvidos e operacionalizados para garantir a eficácia financeira nas instituições que trabalham com esses ativos e mesmo o *the royal institution of chartered surveyors – RICS*, com funções reguladoras relacionadas com o serviço de resolução de litígios, lideradas e supervisionadas pelo Conselho de Normas e

Regulamentação (SRB) ou mesmo a *Federation of European Risk Management Association – FERMA* (2024), organização representativa da profissão de gestão de risco na Europa.

Neste contexto no Brasil temos o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2024), que apoia e promove cursos como Gestão de Riscos Corporativos *on-line*, compreendendo temas como os riscos estratégicos, operacionais e cibernéticos, visando a identificação de oportunidades alinhadas aos princípios de governança corporativa, demonstrando que a metodologia de gestão de riscos corporativos contribui para a geração de valor e crescimento sustentável das organizações através de seu Comitê Técnico das Corregedorias, Ouvidorias e Controles Interno e Social.

De forma específica na contabilidade existem as normas do Conselho Federal que contribuem para atuação dos contadores e instituições no Brasil, tendo como um dos objetivos a responsabilidade por elaborar as normas brasileiras de contabilidade.

Outro ponto de grande relevância e referência nacional é a certificação proporcionada pela Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais (2024), considerada na atualidade uma das mais importantes entidades financeiras do Brasil promovendo a certificação de profissionais deste mercado. A associação foi fundada em 2009 e possui uma base de dados e de informações estatísticas aos associados. Os programas com o conteúdo das provas de certificação e de atualização da CPA-10 (Certificação Profissional ANBIMA – Série 10) e da CPA-20 (Certificação Profissional ANBIMA – Série 20) sempre atualizados são referências para este mercado. Quem ainda não conhece deve baixar e analisar o seu código de certificação.

Uma instituição de grande peso no Brasil é Associação Brasileira de Normas Técnicas ABNT (2024), considerada um foro nacional de Normalização, foi criada em 28 de setembro de 1940 sendo responsável pela elaboração das Normas Brasileiras (ABNT NBR), elaboradas por seus Comitês Brasileiros (ABNT/CB), organismos de normalização setorial (ABNT/ONS) e comissões de estudo especiais (ABNT/CEE).

Na área de tecnologia temos o *Information Systems Audit and Control Association – ISACA* (2019), que oferece no Brasil certificações em Auditoria de Sistemas de informação (CISA), Certificação em Risco e Controle em Sistemas de Informação (CRISC), Certificação em Gestão de Segurança da Informação (CISM) e Certificação em Governança Corporativa de TI (CGEIT).

Existem no Brasil algumas certificações de interesse como associação comercial do estado do Amazonas – ACA e a ISO, conhecida Organização Internacional de Padronização (2023), que reúne especialistas globais que evidenciaram instruções sobre a melhor maneira de fazer as coisas a partir da fabricação de um produto até o gerenciamento de um processo.

Na área bancária temos o *Basel Committee on Banking Supervision* (2024) que é o principal normatizador global para a regulamentação prudencial dos bancos e proporciona um fórum para a cooperação regular em questões de supervisão bancária BAFIN (2023) em seu “*Guidance Notice on Dealing with Sustainability Risks*” e os “Riscos no Foco *BaFin*,” já citados anteriormente.

De grande interesse para a pesquisa temos a Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle (INTOSAI) conhecida como organização autônoma, independente e apolítica. É uma organização não-governamental com status consultivo especial no Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC).

De grande interesse temos o Centro Canadense para o Desenvolvimento da Gestão com atuação na área de auditoria governamental que produz ótimos materiais de referência.

De grande importância internacional com ampla divulgação e aceitação internacional temos o *Committee of sponsoring organization* – COSO (2024), instituição cuja missão institucional é ajudar as organizações a melhorar o desempenho através do desenvolvimento de liderança inovadora que melhore o controle interno, a gestão de riscos, a governação e a dissuasão de fraudes, bem como o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa (OCDE) que oferece princípios para uma boa governança corporativa, que está intrinsecamente ligada à gestão de riscos e o e AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* .

Um grande apoio no país para essa questão é o conhecido Instituto Brasileiro de Governança Corporativa que oferece o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa (2023).

De forma específica no contexto contábil utilizamos as normas do Conselho Federal de Contabilidade que podem ser observadas no quadro 01 deste livro e pesquisadas na íntegra do site do CFC, que possibilitam entendimento das questões relativas a procedimentos, controle interno, auditoria interna e análise de riscos contábeis, de acordo com as normas internacionais de contabilidade, bem como o comitê de pronunciamentos contábeis – CPC.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado os **conhecimentos para gerenciar riscos**. [...]

CONHECIMENTOS PARA GERENCIAR RISCOS

O objetivo deste capítulo é tecer uma linha de atuação a partir dos conceitos de procedimentos operacionais, controle interno, auditoria interna e análise de riscos utilizando a técnica de três linhas de defesa, buscando o gerenciamento de riscos eficaz em qualquer tipo de instituição pública ou privada evidenciadas anteriormente como conhecimento indispensável para a gestão de riscos.

Repassando os conhecimentos ao longo deste material é imperativo o entendimento de que um risco é uma parcela inevitável para qualquer tipo de negócio, ele está presente na rotina das pessoas comuns e nas grandes corporações.

Existem diversas circunstâncias que podem ocorrer e que podem produzir um impacto negativo seja em um indivíduo ou mesmo em corporações. E neste sentido é fundamental estar preparado para as possíveis ocorrências que podem afetar as rotinas planejadas, no aspecto interno e a partir de influências externa advindas de um mercado competitivo.

A preparação para este complexo emaranhado de situações que podem ocorrer se inicia no entendimento dos conceitos existentes sobre o próprio fato, ou seja o que é um risco, considerado para os pesquisadores como as possibilidades de episódios adversos que podem ocorrer e afetar negativamente o desempenho e os objetivos de uma instituição.

Iniciando com o entendimento do que seja um risco é fundamental responder a uma série de questões que irão trazer um conhecimento profundo nestes aspectos.

De uma forma holística deve ser estudado o tema risco empresarial, que podem ocorrer em qualquer tipo de negócio em todos os seus aspectos, e decompô-los para um aprofundamento específicos, como um risco negligenciado e que traz desconforto e até mesmo perdas de vida ao redor do planeta, muito comentado na mídia, conhecido como risco estrutural, ou seja a perda de capacidade de estruturas que podem ser traduzidas em colapso nas diversas áreas como em barragens, galpões, casas, prédios, pontes, viadutos, passarelas, estradas dentre outras.

Nos aspectos de segurança empresarial podem ser citados os riscos físicos em todas as suas dimensões como ruído acima dos padrões estabelecidos pelas normas nacionais e internacionais, os riscos ergonômicos, químicos, biológicos e acidentais possíveis de ocorrer em qualquer empreendimento e que estão delineadas na norma regulamentadora NR9 oficialmente editada pela portaria MTB nº 3.214 de 1998 sob o título de NR-09 – denominada “Avaliação e controle das exposições ocupacionais a agentes físicos, químicos e biológicos”.

Na área contábil pode-se citar os riscos financeiros relacionado à capacidade da empresa de cumprir suas obrigações e neste contexto é fundamental o estudo detalhado dos KPI's evidenciado em meu livro anterior, “Controladoria na dinâmica empresarial, ” em seus conceitos e que deve ser consubstancializado com pesquisas específicas sobre a sua aplicabilidade nos ambientes organizacionais. (Meirelles Junior, 2023)

Nas áreas fabris é indispensável o conhecimento sobre os riscos operacionais relacionados aos processos de operações na rotina empresarial e em suas áreas administrativas, que também envolvem os riscos ocupacionais para a segurança empresarial.

O risco de maior divulgação e não mais importante, pois todos os riscos devem ser tratados de forma conjunta, no complexo de análises empresariais está o risco de mercado, relacionado as incertezas e possíveis resultados negativos de um determinado produto ou serviço.

Outro ponto a ser considerado são os riscos legais relacionados ao cumprimento das leis e regulamentos que regem as atividades de qualquer organização e ainda as legislações específicas locais, estaduais, nacionais e internacionais dependendo do âmbito de atuação de cada instituição.

Muitos pesquisadores trazem neste contexto o risco reputacional que pode ocorrer a partir de uma conduta empresarial fora dos padrões éticos convencionais que podem impactar na continuidade empresarial.

Em todos os aspectos é imprescindível o planejamento que deve ser evidenciado a partir do risco estratégico, escolhas erradas e falhas em pesquisas, que podem contribuir para lançamento de produtos, que podem ser malsucedidos ou mesmo a incapacidade de adaptação a novos mercados e tendências.

Muitas estratégias podem ser utilizadas nas diversas instituições como a utilização de seguros nas diversas áreas e equipamentos empresariais, transferindo para as seguradoras os riscos envolvidos, bem como um planejamento de curto, médio e longo prazo detalhado, levando-se em consideração todos os aspectos relacionados internamente e buscando um “*Benchmarking*” em empresas do seu ramo de negócio.

A partir desta descrição é fundamental o entendimento de que uma análise bem-feita de riscos em um contexto de utilização de normas gerais e específicas para a identificação de todas as situações envolvidas, traz em seu bojo a oportunidade de se buscar diversificações de estratégias, buscando assessoria em instituições especializadas sobre o assunto podem trazer um resultado positivo.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado **a gestão de riscos.** [...]

GESTÃO DE RISCOS

A gestão de riscos está consubstancializada em uma abordagem holística institucional compreendendo os controles internos da gestão e suas práticas, políticas, “POPs e ITs” estabelecidos para garantir a integridade legal e funcional da organização, municiados por auditorias periódicas.

Estes documentos criados são fundamentais para garantir o ajustamento das operações aos parâmetros planejados, em todas as etapas e de forma específica envolvendo as áreas financeiras e operacionais, as normas e legislações específicas ao contexto institucional, bem como a preservação dos ativos da organização.

Esta gestão envolve aspectos distintos em seu gerenciamento, uma vez que ao se construir o arcabouço técnico para esse fim é indispensável uma análise detalhada em todos os parâmetros envolvidos, como identificação dos riscos e uma análise detalhada dos impactos que esses podem proporcionar a partir desta identificação.

A partir deste ponto deve-se criar um planejamento eficiente para tratar essas questões com procedimentos e controles efetuando-se um processo de monitoração efetiva.

Corroborando com esse pensamento observa-se que o Tribunal de Contas da União – TCU (2018) orienta em seu manual que para uma gestão de riscos eficaz é necessário a decisão de gerenciar riscos de forma proativa, uma vez que “a gestão de riscos começa a se tornar realidade na organização quando a alta administração reconhece que gerenciar riscos é uma das maneiras mais adequadas para proporcionar razoável segurança à realização dos objetivos, e decide dar os primeiros passos nessa direção.”

Enfatiza em seu manual que é imprescindível que os profissionais envolvidos se qualifiquem para “compreender os conceitos, princípios, boas práticas e técnicas de gestão de riscos” e para isso orienta a criação de um grupo de trabalho para impulsionar a construção a ser utilizado no gerenciamento, definindo os papéis e responsabilidades.

Esclarece que deve ser criada uma política de “gestão de riscos composta por princípios e diretrizes que orientam a maneira de lidar com riscos na organização, que seja compatível com a estratégia organizacional e dê suporte à sua realização”.

A partir deste ponto deve ser definido o processo de gestão de riscos envolvendo o “conjunto de atividades coordenadas destinadas a lidar com eventos que podem afetar os objetivos organizacionais.

Neste contexto é imprescindível a identificação dos riscos-chave, que podem afetar o alcance dos objetivos da organização e como estes devem ser tratados a partir da construção de ações para respostas para esses riscos.

A partir desta situação os canais de comunicação das partes envolvidas sobre assuntos relacionados aos riscos devem estar abertos e monitorados de forma constante, pois assim permitem que as contribuições dos colaboradores e partes interessadas sejam incorporadas ao processo, uma vez que a gestão de riscos é parte integrante dos processos e tomada de decisão institucional.

A partir dessa sequência de procedimentos de criação de uma gestão eficaz, essa deve ser monitorada e avaliada constantemente para se criar um círculo virtuoso na organização.

É fundamental que os controles sejam projetados de forma apropriada a partir de análises detalhadas, normalmente as análises preliminares são feitas a partir de um “*brainstorm*” com os profissionais das áreas envolvidas de acordo com a natureza, complexidade e risco das operações realizadas pela organização, recomenda-se que eles precisam ser sólidos e eficazes, independentemente do tamanho ou da estrutura da organização de forma a proporcionar segurança e estabilidade.

O aspecto principal de um controle de riscos é a sua maturidade técnica destacando que eles são projetados para diminuir ou mesmo abolir os riscos identificados durante o processo de avaliação de forma a proteger a organização contra impactos negativos identificados.

A partir desta visão destacamos que os controles internos da gestão devem estar em linha e abrangendo todas situações operacionais da instituição e incorporados ao processo de gestão.

Observando as três linhas de defesa fica claro que todos os profissionais devam estar ativos no processo e os administradores, gerentes, diretores e o CEO, o executivo mais importante da organização, precisam garantir que os controles internos da gestão sejam implementados de forma eficaz e façam parte integrante das práticas de gerenciamento de riscos. Para concretizar essas ações precisam demonstrar compromisso e liderança na promoção de uma cultura de controle interno.

Este entendimento é essencial uma vez que uma gestão de riscos eficaz deve reunir estratégias definidas em uma sequência de atuação, conforme detalhado anteriormente que inclui a identificação, o mapeamento, criação dos procedimentos, controle interno e as auditorias rotineiras e externas de acordo com a necessidade empresarial e o seu grau de comprometimento com essas políticas, de forma a prevenir ou mesmo sanar essas ocorrências indesejáveis.

De posse deste conhecimento é imprescindível que estes documentos que fazem parte dos controles internos de uma gestão sejam integrados às atividades empresariais em suas rotinas, planos, políticas e todos os sistemas da organização. Se foram projetados de forma coerente eles devem fornecer um grau de segurança aceitável para que a organização atinja os seus objetivos, cumprindo a sua missão e visão institucional, mas como parâmetro essencial está o envolvimento de todos os colaboradores da organização.

Um ponto crucial na evolução de controle é a implantação de forma gradual em uma série de ações contínuas para todas as atividades da organização, devem ser ações monitoradas e os controles revisados regularmente pela equipe, em caso de divergências deve-se voltar ao processo de “*brainstorm*” para garantir sua eficácia e fazer ajustes conforme necessário.

Para garantir uma supervisão adequada é imprescindível criar instâncias a partir do controle de gerências de cada área, onde cada administrador precisa efetuar as suas funções de gerência de operações, monitorando e controlando os processos de trabalho, garantindo uma primeira linha de defesa, gerenciando os riscos inerentes as suas áreas e acompanhando os seus KPI's.

Como segunda linha de defesa é imprescindível um controle para o gerenciamento de riscos e supervisão, abrangendo a fiscalização de conformidade, envolvendo a controladoria como staff, monitorando as áreas financeiras, de qualidade, segurança cibernética, segurança de informações sigilosas, segurança patrimonial, saúde e segurança ocupacional e meio ambiente, em conformidade com as legislações pertinentes no âmbito de cada negócio. Estas ações permitem que a primeira linha de defesa trabalhe e desenvolva de forma harmoniosa de acordo com o planejado.

A terceira linha de defesa vem consubstancializar as primeiras uma vez que tem o seu propósito é avaliar e informar a administração a eficácia do processo de governança institucional, do gerenciamento de riscos e de todos os controles internos desenvolvidos a partir das auditorias interna e externa.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado **o gerenciamento e desafios da área de manufatura.** [...]

GERENCIAMENTO E DESAFIOS DA ÁREA DE MANUFATURA

Este capítulo tem como objetivo evidenciar a rotina em uma área de manufatura em uma empresa X norte americana, com seus problemas, responsabilidades e exemplos práticos.

Diariamente antes do início da reunião matinal de informes da gerência, o chefe de produção, o supervisor de produção e o engenheiro de produção se reúnem em uma sala de conferências adjacente à área de produção. Com a aura tensa da responsabilidade que lhes cabe, eles discutem um novo desafio e as oportunidades que se apresenta diante deles.

Como exemplo prático podemos destacar que em uma das áreas, uma preocupação constante tem tirado o sono dos operadores da máquina de laminação e aplicação de adesivo industrial: os eletrodos do equipamento *Corona Treater* estão falhando com uma frequência alarmante. Essa máquina desempenha um papel vital na garantia da aderência adequada do adesivo à superfície, um aspecto crucial para a qualidade final do produto da empresa X. No entanto, os eletrodos necessários para o funcionamento do *Corona Treater* são notoriamente caros, e cada troca desses componentes resulta em um período de inatividade da máquina e perda de eficiência produtiva.

A situação tem gerado um grande desconforto entre os membros da equipe de produção, que reconhecem a importância crítica do equipamento para o processo de fabricação. A falha frequente dos eletrodos não apenas compromete a qualidade do produto final, mas também impacta negativamente os prazos de entrega e os custos operacionais da empresa.

A equipe de manutenção tem se esforçado para encontrar uma solução para esse problema persistente. Testes foram realizados para identificar possíveis causas subjacentes das falhas dos eletrodos, incluindo análises de desgaste e estresse dos componentes.

Além do aspecto financeiro, a questão também levanta preocupações sobre a confiabilidade geral do equipamento e sua capacidade de atender às demandas de produção da empresa. A máquina de laminação e aplicação de adesivo industrial é uma peça central no processo produtivo, e sua operação suave e confiável é essencial para manter a eficiência e a competitividade no mercado.

Diante desse cenário, é urgente que a empresa busque alternativas viáveis para resolver o problema dos eletrodos do *Corona Treater*. A busca por soluções de longo prazo, que minimizem a frequência de falhas e otimizem a eficiência operacional, é prioridade máxima para a equipe de gestão. Afinal, a capacidade de superar esses desafios pode determinar o sucesso futuro da empresa no mercado altamente competitivo em que atua.

Apesar dos extensos testes elétricos e mecânicos, análises de desgaste dos componentes e investimento de tempo significativo em pesquisa e desenvolvimento, os engenheiros da empresa chegaram a conclusão surpreendente de que a falha recorrente dos eletrodos no equipamento *Corona Treater* se resumia a uma simples questão de limpeza. Este caso ilustra a importância crítica da manutenção adequada e da implementação de procedimentos operacionais padronizados para garantir o funcionamento eficiente e confiável dos equipamentos industriais. O equipamento estava operando constantemente em condições de sujeira extrema. Esse ambiente sujo, ao que tudo indicava, era a causa principal das frequentes falhas dos eletrodos no *Corona Treater*.

O engenheiro responsável pelo diagnóstico explicou que, durante o processo de compra e instalação do equipamento *Corona Treater*, ficou acordado que os operadores seriam responsáveis por realizar a limpeza do equipamento pelo menos uma vez ao dia. Essa limpeza, conforme destacado pelo engenheiro, era simples e rápida, mas seus efeitos eram de extrema importância para o funcionamento adequado do equipamento. No entanto, ao questionar o supervisor de produção sobre o cumprimento dessa medida, uma revelação preocupante veio à tona.

Ficou evidente que muitos dos operadores que estavam presentes na empresa durante a instalação do equipamento já não estavam mais lá, seja por aposentadoria ou por terem deixado a empresa. Essa rotatividade de funcionários, aliada à ausência de um Procedimento Operacional Padrão – POP - para a limpeza do equipamento, resultou na perda do conhecimento necessário para manter o equipamento em condições ideais de operação.

O supervisor reconheceu que, de fato, nunca foi estabelecido um procedimento formal para a limpeza do *Corona Treater*. A falta de documentação e a dependência exclusiva de instruções verbais acabaram por criar uma lacuna de conhecimento que se tornou evidente com o passar do tempo e a troca de funcionários.

Essa descoberta lançou luz sobre um aspecto crucial da gestão operacional da empresa: a importância de estabelecer e documentar procedimentos operacionais padronizados para todas as atividades críticas. A falta de um POP para a limpeza do equipamento não apenas contribuiu para as falhas frequentes dos eletrodos, mas também destacou a necessidade de uma abordagem mais estruturada e proativa para garantir a eficiência e confiabilidade de todos os processos de produção.

Diante desse cenário, fica claro que a empresa precisa agir rapidamente para corrigir essa lacuna de conhecimento e implementar um procedimento operacional padronizado para a limpeza do equipamento *Corona Treater*. Além disso, medidas devem ser tomadas para garantir que o conhecimento essencial seja preservado e transmitido de forma eficaz, independentemente da rotatividade de funcionários. Somente assim será possível evitar futuros problemas e garantir a operação suave e eficiente de todos os equipamentos e processos da empresa.

O engenheiro encarregado voltou sua atenção para o manual da máquina e buscou orientação junto ao fabricante do equipamento. O objetivo era esclarecer dúvidas e estabelecer diretrizes claras para a limpeza do equipamento, levando em consideração as especificidades e recomendações do fabricante.

Após uma cuidadosa análise das informações fornecidas pelo manual da máquina e das orientações do fabricante, o engenheiro chegou a uma conclusão importante: a limpeza do equipamento deveria ser realizada em três periodicidades diferentes, cada uma com suas razões específicas.

Primeiramente, ficou estabelecido que a limpeza deveria ser realizada uma vez por dia. Essa frequência diária se justificava pela necessidade de remover resíduos e partículas acumuladas durante o processo de produção diário, garantindo assim o funcionamento eficiente do equipamento e evitando a obstrução dos eletrodos.

Além disso, foi determinado que a limpeza mais detalhada e abrangente deveria ocorrer uma vez por semana. Essa periodicidade semanal permitiria uma limpeza mais profunda, incluindo a remoção de sujeira acumulada em áreas de difícil acesso e a verificação do estado geral do equipamento.

Por fim, foi identificada a necessidade de uma limpeza mais minuciosa e abrangente a cada três meses. Essa limpeza trimestral envolveria não apenas a remoção de sujeira e resíduos, mas também inspeções mecânicas mais detalhadas para garantir o funcionamento ideal do equipamento a longo prazo.


Com a divisão de tarefas e periodicidades, ficou claro que seria mais eficiente e prático elaborar dois POPs distintos: um destinado aos operadores, abordando as atividades de limpeza a serem realizadas diariamente e semanalmente, e outro direcionado aos mecânicos, focado na limpeza e manutenção mais detalhadas a serem realizadas a cada três meses.

Essa abordagem permitiria uma melhor organização e distribuição de responsabilidades entre os diferentes membros da equipe, garantindo que cada um saiba exatamente o que precisa ser feito e com que frequência, minimizando assim o risco de falhas e garantindo a eficiência e confiabilidade do equipamento *Corona Treater*. Com os POPs devidamente estabelecidos e implementados, a empresa estaria um passo mais perto de evitar problemas futuros e garantir uma operação suave e eficiente de todos os seus equipamentos.

Em última análise, essa descoberta destaca a necessidade de uma abordagem holística para a gestão da manutenção e operação de equipamentos industriais. Por mais complexos que sejam os sistemas, muitas vezes são os problemas mais simples e negligenciados que podem ter o maior impacto na eficiência e produtividade. Investir em práticas de manutenção preventiva e na criação de procedimentos operacionais padronizados não apenas ajuda a evitar interrupções não planejadas, mas também promove uma cultura de excelência operacional e responsabilidade entre os funcionários, essenciais para o sucesso a longo prazo de uma empresa.

Dias depois os POPs abaixo foram implementados:

POP - OPERADOR

Empresa X		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO - POP			
		Assunto: Limpeza do Equipamento Corona Treater			
		Aplicação: Operadores da máquina de laminação 1			
Número #	Revisão #	Referência	Data de Implementação	Páginas:	
Aprovado por:		Cargo:		Assinatura:	Data
<p>Operador de Produção designado pelo Supervisor de Linha deverá limpar o <i>equipamento Corona Treater</i> da máquina de laminação 1 segundo a periodicidade e instruções abaixo:</p> <p>Limpeza Diária:</p>					
1 - Limpar a face dos eletrodos com pano álcool					
2 - Limpar a parte de dentro das placas com pano e álcool					
3 - Limpar as placas laterais com pano e álcool					
4 - Limpar retentores com pano e álcool					
					

Operador de Produção designado pelo Supervisor de linha deverá acrescentar à limpeza normal do equipamento *Corona Treater* da máquina de laminação 1 as instruções abaixo:

Limpeza Semanal:

1 - Limpar a face dos eletrodos com pano álcool

2 - Limpar a parte de dentro das placas com pano e álcool

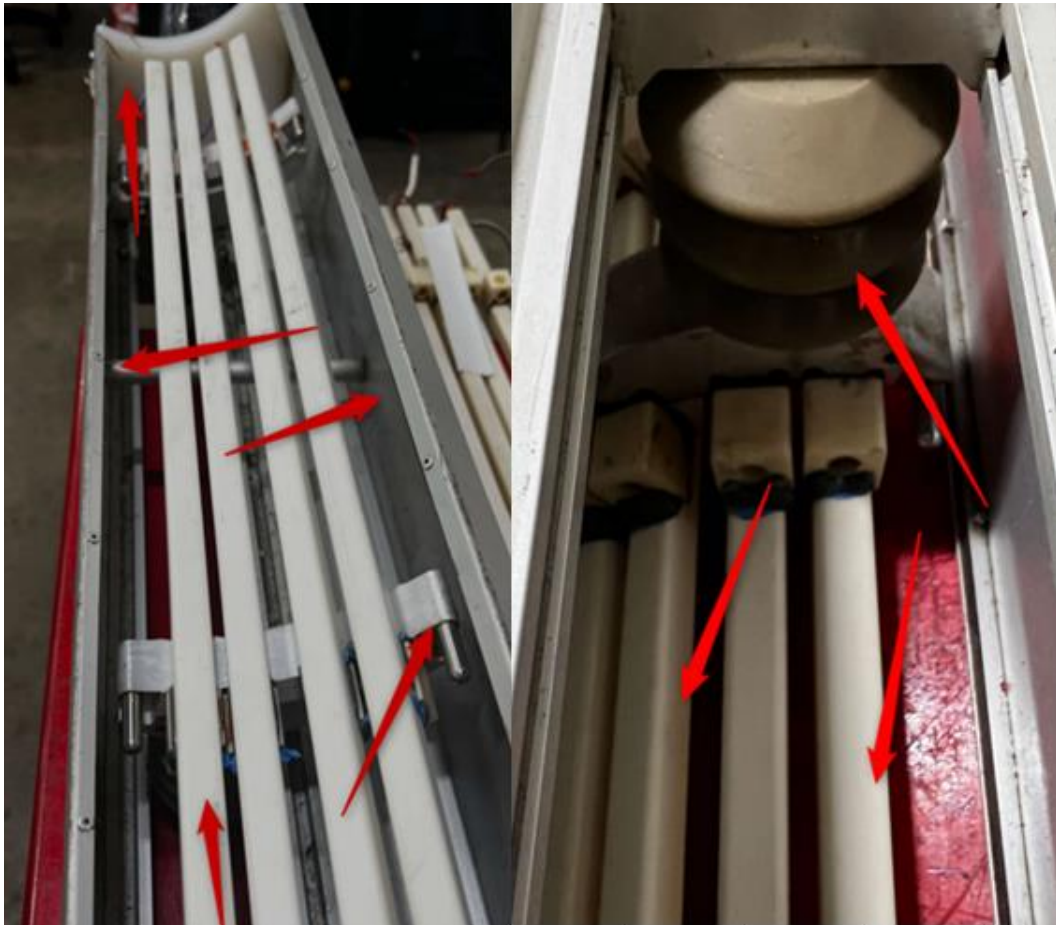
3 - Limpar as placas laterais com pano e álcool

4 - Limpar retentores com pano e álcool

5 - Efetuar limpeza completa ao redor dos isoladores e eletrodos



POP - MECÂNICO

Empresa X		PROCEDIMENTO OPERACIONAL PADRÃO - POP			
		Assunto: Limpeza do Equipamento Corona Treater			
		Aplicação: Mecânicos - Departamento de Manutenção			
Número #	Revisão #	Referência	Data de Implementação		Páginas:
Aprovado por:		Cargo:		Assinatura:	Data
<p>Mecânico de Manutenção designado pelo Gerente de Manutenção deverá limpar o equipamento <i>Corona Treater</i> seguindo as instruções e periodicidade abaixo:</p> <p>Limpeza Semanal:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 - Limpar a face dos eletrodos com pano álcool 2 - Limpar a parte de dentro das placas com pano e álcool 3 - Limpar as placas laterais com pano e álcool 4 - Limpar retentores com pano e álcool 5 - Efetuar limpeza completa ao redor dos isoladores e eletrodos 					
					

Mecânico de Manutenção designado pelo Gerente de Manutenção deverá limpar o equipamento *Corona Treater* seguindo as instruções e periodicidade abaixo:

Limpeza Trimestral:

1 - Repetir Limpeza Semanal

2 - Verificar e ajustar distância entre eletrodos e *rollers*

3 - Verificar e ajustar interruptor de fluxo

4 - Verificar e limpar contatos e cabos do HP



Como acima exemplificado, os POPs delineados para os operadores e mecânicos fornecem diretrizes claras e específicas para a limpeza e manutenção do equipamento, garantindo uma abordagem sistemática e abrangente para preservar sua eficiência e prolongar sua vida útil. Com esses procedimentos operacionais padronizados devidamente implementados, a empresa estará melhor equipada para

enfrentar os desafios associados à manutenção do equipamento e minimizar o tempo de inatividade não planejado, garantindo assim uma operação contínua e eficiente de suas operações de produção.

O pequeno grupo ficou satisfeito com a resolução do problema na criação dos Procedimentos Operacionais Padronizados (POPs). A implementação desses POPs pelo engenheiro de produção não apenas resolveu a questão imediata dos eletrodos falhando, mas também estabeleceu um processo claro e eficaz para garantir a manutenção adequada do equipamento, promovendo assim a eficiência operacional e a tranquilidade no ambiente de produção.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado **os procedimentos operacionais na de manufatura**. [...]

PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS NA MANUFATURA

Este capítulo tem como objetivo evidenciar a importância dos procedimentos operacionais na área industrial e uma rotina de trabalho e reuniões para a melhoria contínua nos processos em uma empresa X norte americana resgatados em diálogos informais em reunião específica.

Em uma rotina implantada, outro dia se inicia na empresa e, como sempre, antes das reuniões, os colegas se reúnem para discutir sobre as etapas de construção e operacionalização da empresa. O chefe de produção, o supervisor de produção, o líder de produção e o gerente da planta se encontram na sala de reuniões, prontos para compartilhar suas ideias e experiências.

O chefe de produção inicia a conversa, destacando a importância de estabelecer procedimentos operacionais padrão (POP) para garantir a consistência e eficiência nos processos da empresa. Ele enfatiza que os POPs são essenciais para padronizar as atividades, garantindo que sejam realizadas da mesma maneira todas as vezes, independentemente de quem as execute.

O supervisor de produção concorda, acrescentando que os POPs também ajudam a identificar e corrigir falhas nos processos, garantindo a qualidade dos produtos e serviços oferecidos pela empresa. Ele compartilha exemplos de como os POPs têm sido eficazes em sua área, melhorando a produtividade e reduzindo os custos operacionais.

O líder de produção destaca a importância do envolvimento dos funcionários na elaboração e implementação dos POPs. Ele ressalta que os funcionários que executam as tarefas diárias são os mais qualificados para identificar áreas de melhoria e sugerir mudanças nos procedimentos. Ele sugere a realização de sessões de *brainstorming* regulares para coletar *feedback* dos membros da equipe.

O gerente da planta aproveita a oportunidade para falar sobre a importância da documentação e revisão periódica dos POPs. Ele explica que os POPs devem ser atualizados regularmente para refletir as mudanças nos processos e tecnologias da empresa. Ele sugere a criação de um comitê de revisão dos POPs para garantir que os procedimentos estejam sempre alinhados com as melhores práticas da indústria.

À medida que a discussão avança, fica claro que todos os membros do grupo reconhecem a importância dos POPs para o sucesso da empresa. Eles concordam em trabalhar juntos para desenvolver e implementar procedimentos, POPs, eficazes em suas respectivas áreas, garantindo que a empresa opere com eficiência e qualidade.

Enquanto discutem os números de produção do último trimestre e as projeções para o próximo, o grupo percebe que enfrentam desafios significativos. Os custos de matéria-prima estão aumentando, os prazos de entrega estão ficando mais apertados e a concorrência está se intensificando. No entanto, em meio a esses desafios, eles também reconhecem as oportunidades que se apresentam.

Com a demanda por seus produtos em alta, há a possibilidade de expandir as operações e conquistar novos mercados. Além disso, a introdução de novas tecnologias pode aumentar a eficiência e reduzir os custos de produção a longo prazo. No entanto, essas oportunidades vêm com seus próprios desafios, como a necessidade de investir em treinamento e desenvolvimento da equipe e a adaptação às mudanças no mercado.

Com isso em mente, o grupo encerra a discussão dos POPs e se prepara para a próxima reunião formal, onde apresentarão um plano de ação para enfrentar esses desafios e aproveitar essas oportunidades. Eles identificam áreas de melhoria em seus processos existentes e propõem soluções inovadoras para aumentar a eficiência e reduzir os custos. Eles também discutem estratégias para melhorar a comunicação e a colaboração entre os diferentes departamentos da empresa.

À medida que a reunião chega ao fim, o grupo sai com um novo senso de propósito e determinação. Eles estão confiantes de que, trabalhando juntos, podem superar qualquer desafio e alcançar novos patamares de sucesso. Com sua liderança forte e sua visão compartilhada, estão prontos para levar a empresa rumo a um futuro brilhante.

O pequeno grupo se dispersa então, cada membro voltando às suas responsabilidades diárias com uma nova determinação. O chefe de produção se dirige imediatamente à linha de produção, onde supervisiona de perto as operações em andamento. Sua presença é reconfortante para os trabalhadores, que se sentem seguros sob sua liderança.

Enquanto isso, o supervisor de produção organiza uma breve reunião com sua equipe, transmitindo as principais informações discutidas durante a manhã. Ele destaca os desafios que a empresa enfrenta e incentiva os membros da equipe a contribuir com ideias e sugestões para melhorar os processos.

O líder de produção aproveita o momento para conversar individualmente com alguns dos membros mais jovens da equipe. Ele os motiva a continuar trabalhando duro e se esforçando para alcançar seus objetivos pessoais e profissionais. Sua abordagem empática e encorajadora fortalece o vínculo entre ele e sua equipe.

Enquanto isso, o gerente da planta se retira para seu escritório, onde começa a elaborar um plano estratégico para enfrentar os desafios que foram discutidos na reunião. Ele analisa os dados disponíveis, identifica áreas de oportunidade e define metas claras e alcançáveis para a equipe.

Nos dias que se seguem, o pequeno grupo trabalha incansavelmente para implementar as mudanças necessárias para enfrentar os desafios e aproveitar as oportunidades que se apresentam. O chefe de produção introduz novos procedimentos para melhorar a eficiência e reduzir o desperdício na

linha de produção. Ele também investe em treinamento adicional para os operadores, garantindo que todos estejam atualizados com as melhores práticas da indústria.

O supervisor de produção estabelece um sistema de comunicação mais eficaz entre os diferentes departamentos da empresa, garantindo que todos estejam alinhados com os objetivos e metas da organização. Ele também implementa um programa de reconhecimento para incentivar e recompensar o desempenho excepcional da equipe.

O líder de produção trabalha em estreita colaboração com os membros mais jovens da equipe, orientando-os e apoiando-os em seu desenvolvimento profissional. Ele organiza sessões de treinamento prático e oferece feedback construtivo para ajudá-los a aprimorar suas habilidades e competências.

Enquanto isso, o gerente da planta lidera iniciativas para melhorar a eficiência energética da fábrica e reduzir sua emissão de carbono. Ele investe em tecnologias mais sustentáveis e implementa práticas de produção mais ecológicas. Ele também busca novas oportunidades de mercado e parcerias estratégicas para impulsionar o crescimento e a rentabilidade da empresa.

À medida que as semanas passam, as mudanças começam a surtir efeito. A linha de produção se torna mais eficiente, os custos são reduzidos e a qualidade dos produtos melhora. A moral da equipe aumenta à medida que eles veem os resultados de seu trabalho árduo e dedicação.

Em uma tarde ensolarada de sexta-feira, o pequeno grupo se reúne novamente para avaliar o progresso que foi feito. Eles estão satisfeitos com os resultados até o momento, mas sabem que ainda há muito trabalho a ser feito. Eles discutem planos para o futuro e renovam seu compromisso de trabalhar juntos para levar a empresa ao sucesso.

À medida que a reunião chega ao fim, o grupo se despede com um aperto de mãos firme e um sorriso nos lábios. Eles sabem que enfrentarão mais desafios no caminho, mas estão confiantes de que, com sua determinação e trabalho em equipe, podem superar qualquer obstáculo que surja em seu caminho. Juntos, eles estão prontos para enfrentar o futuro com confiança e determinação.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado de forma resumida **oportunidades de encontros familiares dos funcionários em um fim de semana para melhoria de processos e lazer dos colaboradores junto aos familiares.** [...]

TÉCNICA DE REUNIÕES FORA DO LOCAL DA EMPRESA COM FAMILIARES

O objetivo deste capítulo é evidenciar uma técnica utilizada na empresa X norte americana, para reunir colaboradores e familiares, fora do ambiente de trabalho, aumentando o grau de pertencimento na instituição. Normalmente é utilizada para realização de reuniões de melhoria de processos, medidas futuras de investimentos, dentre outras. Percebe-se que este procedimento é amplamente utilizado por empresas nacionais e internacionais.

Esta técnica foi utilizada em um final de semana descrito por um dos entrevistados destacada de forma natural evidenciando o seu desenrolar: segundo ele o fim de semana chegou e os colegas se reuniram no clube da empresa com seus familiares, ansiosos para desfrutar de momentos de descontração e lazer. Enquanto as crianças brincavam na piscina e os adultos saboreavam petiscos, a conversa do dia anterior sobre os procedimentos operacionais padrão (POPs) e desenvolvimento operacional continuou a ser tema central discussão entre os colegas.

O chefe de produção, o supervisor de produção, o líder de produção e o gerente da planta se reuniram em uma mesa próxima, aproveitando a oportunidade para discutir mais detalhadamente sobre a implementação dos POPs na empresa. Entre risadas e conversas animadas, eles trocaram ideias sobre como envolver toda a equipe no processo de desenvolvimento e implementação dos procedimentos.

O chefe de produção compartilhou sua experiência em liderar equipes de trabalho, enfatizando a importância de estabelecer uma cultura organizacional que valorize a padronização e a melhoria contínua. Ele destacou a necessidade de liderança ativa e comunicação transparente para garantir que todos os funcionários entendam a importância dos POPs e estejam engajados em sua implementação.

O supervisor de produção acrescentou que a educação e o treinamento são componentes essenciais para o sucesso dos POPs. Ele sugeriu a realização de workshops e sessões de treinamento para capacitar os funcionários a entenderem os procedimentos e executá-los com eficiência. Além disso, ele propôs a criação de materiais de treinamento, como manuais e vídeos instrucionais, para facilitar o processo de aprendizagem.

O líder de produção enfatizou a importância de coletar feedback regular dos funcionários durante a implementação dos POPs. Ele sugeriu a realização de reuniões periódicas para discutir problemas e sugestões de melhoria, garantindo que os procedimentos sejam ajustados conforme necessário para atender às necessidades da equipe e da empresa.

O gerente da planta concordou com as sugestões dos colegas e acrescentou que a liderança executiva também desempenha um papel crucial na implementação dos POPs. Ele enfatizou a importância de criar um ambiente de trabalho que valorize a qualidade, a eficiência e a segurança, incentivando os funcionários a aderirem aos procedimentos estabelecidos.

À medida que a tarde avançava e o sol começava a se pôr, os colegas sentiram uma sensação de otimismo e determinação em relação ao futuro da empresa. Eles sabiam que a implementação dos POPs seria um desafio, mas estavam confiantes de que, com trabalho em equipe e comprometimento, poderiam alcançar o sucesso.

Enquanto se despediam no final do dia, os colegas trocaram sorrisos e apertos de mão, sabendo que estavam unidos em seu objetivo comum de melhorar os processos da empresa e garantir sua sustentabilidade a longo prazo. Com isso em mente, eles retornaram às suas casas, ansiosos para iniciar a próxima semana com renovado vigor e determinação.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado **controle interno como cultura organizacional**. [...]

CONTROLE INTERNO COMO CULTURA ORGANIZACIONAL

Para entendimento do controle interno como cultura organizacional é imprescindível conhecer os conceitos envolvidos e buscar outras fontes de informações, mas observa-se de forma prática que a visão do SEBRAE (2023) esclarece que a “cultura é o resultado de como as pessoas interagem entre si em um ambiente organizacional e como esse ambiente e as interações evoluem e se consolidam através de ritos, sentimentos, percepções, comportamentos e outras questões compartilhadas.”

Neste contexto observa-se que as empresas apresentam um código de conduta interno, seja expresso em um manual de conduta ou tácito, verbal, determinado pelas pessoas que trabalham nela e de que forma interagem entre si baseados na vivência cotidiana e na confiança entre as partes.

Carnevale (2023) esclarece que “a cultura organizacional é – especialmente em tempos de crescente globalização e escassez de trabalhadores qualificados – um fator fundamental para o sucesso empresarial e para a competitividade de uma empresa.”

Neste mesmo viés percebe que o termo cultura organizacional também é conhecido como cultura corporativa e é evidenciado por Debora / SEBRAE (2024) como a “personalidade de uma organização. Ela define como as pessoas dentro da empresa se comportam, como tomam decisões e como se relacionam umas com as outras e com os clientes.”

A autora enfatiza sobre a necessidade de uma cultura organizacional consolidada, uma vez que ela desempenha um papel categórico nos aspectos relacionados ao engajamento de funcionários, atração de talentos, satisfação de clientes e tomada de decisão dentre outros comportamentos internos que são derivados desta cultura que traz para os colaboradores um sentimento de pertencimento à organização.

Entre várias situações rotineiras, específicas e esporádicas percebe-se diversos comportamentos nos ambientes organizacionais, tais como o convívio com colegas, clientes, parceiros, o caminho para a tomada de decisões, a maneira como os colaboradores se identificam com a empresa e entre eles, o tratamento de erros, a atitude e comportamento para a solução de problemas, a avaliação desempenho e o comprometimento das partes envolvidas, a lealdade dos colaboradores, o grau de pertencimento na organização, os aspectos relacionados a família e empresa e mesmo como a liderança é realizada e vivida pelos líderes e colaboradores.

Observa-se que em uma análise dos conceitos e as relações existentes em uma prática organizacional fica patente que o sucesso de uma empresa está em sua cultura organizacional, conseqüente é um fator determinante para o estudo e a sua implantação de forma efetiva.

Vasconcelos (2023) esclarece que cultura organizacional é “o conjunto de valores, regras, hábitos e crenças praticados em uma empresa representam a sua cultura organizacional. Ela é exercida a partir de atitudes que devem nortear o comportamento dos colaboradores.” De uma forma assertiva a autora declara que a cultura organizacional de uma empresa é o seu “DNA” e que esta é dinâmica e precisa do apoio do departamento de recursos humanos para a sua implantação.

A autora é muito feliz ao esclarecer que “cabe à gestão de pessoas e à liderança a tarefa de disseminar a cultura entre os colaboradores, pois esse conjunto de valores é fundamental para desenvolver as diretrizes que nortearão a empresa para os melhores resultados” e nesse aspecto observa-se que as empresas apresentam em seu portfólio de uma forma singela o seu DNA através da sua missão e visão institucional que são as bases sólidas de uma cultura organizacional.

Debora (2024) corrobora com essa visão quando esclarece que para a implantação de uma cultura organizacional eficaz é necessário que a instituição tenha os seus valores do negócio bem definidos, comunicados por uma comunicação clara e transparente, onde sejam evidenciados os valores institucionais, a promoção da diversidade, a inclusão e a recompensa reconhecida pelo comportamento dos colaboradores, lembrando que “a capacidade de adaptação e evolução da cultura corporativa é essencial para manter a empresa relevante e alinhada com as mudanças no ambiente de negócios.”

Carnevale (2023) nos relembra de forma clara que para desenvolver uma cultura organizacional ou mesmo aprimora-la é fundamental efetuar uma análise para determinar a posição da instituição neste aspecto.

No contexto analisado percebe-se que é preciso efetuar uma avaliação atual da instituição, realizar uma definição de metas envolvendo passos importantes a partir das respostas de alguns questionamentos tais como: o que é estrategicamente importante para a empresa? Quais os desafios precisam ser enfrentados? Quais as metas relacionadas? Qual a cultura organizacional atual? Quais os obstáculos culturais? Quais os modelos podem ser identificados para a escolha de um que seja mais efetivo para ser implantado na instituição? Quais os comportamentos organizacionais são indispensáveis para se atingir as metas propostas pela alta administração?

Neste viés é imprescindível que a organização busque uma assessoria para a melhoria e implantação de uma cultura organizacional bem delineada, pois esta envolve expertises distintas e pessoal altamente qualificado para atender a todas as questões envolvidas.

A partir dos conceitos considerados observa-se que o Controle Interno como Cultura Organizacional é um aspecto essencial para qualquer instituição e neste viés a Müller & Prei auditoria (2024) informa que “os controles internos são políticas, procedimentos e práticas adotadas por uma organização para salvaguardar seus recursos e garantir a conformidade com leis. (...)”

Os profissionais enfatizam que “esses controles são projetados para minimizar riscos, promover a integridade dos processos e proporcionar confiabilidade aos relatórios financeiros. Eles abrangem

diversas áreas, como financeira, operacional, de conformidade e de governança” e fazem parte do cotidiano empresarial, portanto uma parte essencial da cultura organizacional.

Neste contexto informacional e de visão técnico científica pode-se destacar que a sobrevivência de uma organização está ligada ao seu comportamento organizacional, a sua cultura e a realização desta através de seus agentes em situações práticas de sobrevivência e inovação. A partir desta vivência cotidiana empresarial, de sua construção diária, do envolvimento de seus agentes e na execução e manutenção de seus processos visando o atingimento de metas preestabelecidas, fica constituído o seu compromisso social, profissional e a garantia de sua continuidade, apoiada em bases sólidas constituídas ao longo de sua trajetória, denominada cultura organizacional.

Em continuidades deste assunto no próximo capítulo será abordado **controle interno e ESG**.

[...]

CONTROLE INTERNO E ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE - ESG

Na sequência deste estudo observa-se que os controles internos são parte integrante da cultura organizacional de uma empresa e neste viés Müller & Prei auditoria (2024) enfatizam que “ao implementar controles internos adequados, a empresa estará mais preparada para enfrentar desafios, proteger seus ativos e garantir um ambiente operacional eficiente.” Nesta visão pode-se esclarecer que não basta implantar é necessário que estes controles façam parte do DNA da instituição, ou seja de sua cultura organizacional.

Ao entrelaçarmos controles internos com a ESG, deve-se ter o entendimento de que a sigla se refere a uma grande convergência internacional e segundo pesquisadores como necessária a evidenciar resposta das empresas diante dos desafios da sociedade contemporânea.

Haroldo (2022) enfatiza que “a adoção das boas práticas ambientais, sociais e de governança (ESG, do inglês *“environment, social and governance”*) é um imperativo sem volta para avaliar as empresas e seus investimentos, tais práticas parecem caminhar de modo acelerado, sendo incorporadas na pauta das investidoras do novo capital ESG e de impacto. O caminho da agenda ESG tem como meta a agenda 2030 das Nações Unidas.”

Neste viés o SEBRAE (2024) esclarece que o conceito “abrange um conjunto de práticas voltadas para a preservação do meio ambiente, responsabilidade com a sociedade e transparência empresarial, ” esta visão é corroborada pela Avivatec (2024) que informa em seu site que “uma das áreas em que a governança corporativa tem se mostrado especialmente relevante é nos investimentos relacionados à sustentabilidade, também conhecidos como ESG (*Environmental, Social and Governance*). Esses investimentos visam integrar critérios ambientais, sociais e de governança na análise das empresas, levando em consideração o impacto de suas atividades nos aspectos ambientais, nas relações com as comunidades e nos aspectos éticos e de integridade. ”

Este termo foi evidenciado em 2004 em um relatório da Organização das Nações Unidas (ONU), chamado *Who Cares Wins* (2004), sendo “o resultado de uma iniciativa conjunta das instituições financeiras que foram convidados pelo Secretário-Geral das Nações Unidas, “Kofi Annan” para desenvolver diretrizes e recomendações sobre como integrar melhor as áreas ambiental, social e de governança corporativa, gestão de ativos, serviços de corretagem de valores mobiliários e funções de pesquisa associadas. ”

De forma compacta observa-se que o termo ESG une preocupações que as empresas devem ter em suas práticas e princípios adotados para a conservação do meio ambiente através de ações que busquem de forma constante por alternativas sustentáveis para a redução do impacto no meio ambiente, a redução na emissão de poluentes em todos os níveis, as boas práticas com embalagens, geração, cuidado e descarte de plásticos e outros materiais, bem como o gerenciamento correto do descarte de lixo.

No aspecto social pode-se destacar algumas práticas sociais de interesse comuns como adesão aos direitos trabalhistas, valorização da saúde e segurança no ambiente de trabalho, apoio à diversidade e inclusão, posicionamento da empresa em causas e projetos sociais e a sua atuação com a comunidade.

Outro ponto focal é a Governança, ou seja, a forma como a empresa realiza o seu processo de gestão e a sua transparência em todos os aspectos.

Neste contexto observa-se um ponto crucial ligado a questão de análise deste capítulo, ou seja, a instituição deve adotar políticas para o controle dos processos e em nossa visão a importância está na objetividade de suas ações e em sua cultura organizacional incorporada.

Nesta conjuntura outras práticas devem ser incorporadas como um comportamento e política institucional relacionados às técnicas anticorrupção, lavagem de dinheiro e trabalho escravo, dentre outros ligados a esse aspecto.

Muitas ações são importantes e estão ligadas a cultura organizacional construída sobre pilares éticos, como a transparência na política de remuneração dos diretores e afins, os valores, postura moral e ética dos colaboradores nos negócios, prestação de contas e da responsabilidade corporativa em todos os aspectos, principalmente os ligados ao social e ambiental de forma correta, expressiva e tempestiva.

Um ponto crucial em todo o contexto evidenciado está ligado ao controle ético dos processos em todos os seus aspectos solidificados e pautados na veracidade das informações de produtos e processos da instituição.

No contexto observa-se o posicionamento da KPMG (2024) informando que “a auditoria interna pode desempenhar um papel crítico na gestão de riscos ESG, ao fornecer processos de acompanhamento e aconselhamento sobre o tema,” bem como o novo guia COSO sobre controle interno para relatórios de sustentabilidade que deve ser estudado, pois este tem o viés de ajudar as organizações na construção de relatórios ESG, bem como garantir a eficiência e eficácia dos controles interno.

Outro estudo de interesse é o Guia de sustentabilidade e Gestão ESG nas empresas, lançado pela Bolsa do Brasil (B3, 2022) que enfatiza como começar, quem envolver e o que priorizar evidenciando que “os conceitos de responsabilidade social e de sustentabilidade empresarial partem da premissa de que entidades, públicas ou privadas, têm compromissos com a sociedade que vão além do cumprimento de suas obrigações legais.”

O guia ainda informa que “essa compreensão vem se concretizando no mercado de capitais, especialmente por meio de regulações e demandas crescentes de investidores e gestores de recursos acerca de temas socioambientais. Ainda assim, por mais que a sustentabilidade conquiste a cada dia mais espaço

na sociedade e no mercado, ela continua sendo um tema que precisa ganhar maturidade em muitas companhias.”

O tema é importante e traz no seu bojo o comprometimento institucional com essas medidas que precisam ser incorporadas de maneira eficaz para manter o compromisso institucional com a sociedade e manter a sua sobrevivência no mercado altamente competitivo, engajado com as práticas sustentáveis.

São muitos os desafios para a implantação e cumprimento da agenda ESG, mas percebe-se que vem tornando-se um indicador competitivo uma vez que a sua importância para as empresas reflete a capacidade institucional de agregar valor a longo prazo.

O mercado tem evidenciado e a própria mídia tem comprovado que este caminho traz um ganho fundamental para as empresas e que ao se dedicarem a este compromisso tornam-se mais resilientes às crises ao seu entorno, trazem visibilidade e, por conseguinte nesta rota atraem mais investidores.

A partir desta visão percebe-se que a ESG é maior que uma tendência de mercado ou um modismo, é assentada em um compromisso estratégico da instituição com seus acionistas, investidores, colaboradores e a sociedade, embora na visão de algumas empresas são evidenciadas como questões políticas discutíveis que devem ser analisadas cuidadosamente e sugerimos aos leitores que aprofundem suas pesquisas nesse sentido.

Neste caminho percorrido percebe-se um entrelaçamento com a agenda 2030 das Nações Unidas, então conhecida como um plano global que foi adotado por diversos países nos anos de 2015, composto por 17 objetivos de desenvolvimento sustentável evidenciados pela sigla ODS, acrescidos de 169 metas associadas.

Neste viés observa-se a declaração do grupo Gemba (2024) enfatizando que “a implementação da governança corporativa dentro das empresas, com foco nos investimentos em ESG, estabelece uma conexão importante com a Agenda 2030 das Nações Unidas. Essa abordagem integrada promove uma gestão mais responsável e consciente, ” uma vez que os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) estabelecidos pela Agenda 2030 das Nações Unidas estão se tornando uma influente ferramenta para ajudar empresas com seus investimentos.

O assunto é interessante e estratégico para estudos dos entusiastas e gestores empresariais que buscam um diferencial para os seus empreendimentos através de novas composições administrativas e de controles que irão impactar o desenvolvimento de suas instituições.

Convidamos os leitores a continuarem a pesquisa sobre o assunto, acompanharem a evolução dos conceitos e implementações destes aspectos no Brasil e no mundo.

Em continuidades a seguir faremos as **considerações finais** sobre o tema desta obra. [...]

REFLEXÕES FINAIS

Convidamos os leitores a continuarem a pesquisa sobre o assunto, acompanharem a evolução dos conceitos e implementações destes aspectos no Brasil e em outros países.

Na construção deste livro observou-se que o conhecimento construído ao longo da história influenciou as práticas de Controle Interno de forma holística na Contabilidade, Administração, Engenharia de Produção e Ciências correlatas neste início do século XXI.

Por considerar que a evolução é contínua, pode-se acreditar que novos conhecimentos surgirão a partir do estágio atual do conhecimento em um processo cíclico e contínuo.

A ciência continuará a evoluir conforme o progresso social, na expectativa de contribuir com o melhor controle dos patrimônios privados e públicos, na perspectiva de alcançar controle sobre eles.

O assunto analisado no contexto envolveu tópicos especiais em particular o tema proposto “Controle Interno,” que envolve a garantia de cumprimento das normas das instituições, mas é preciso observar que este não é um fim em si mesmo, sendo um processo definido estrategicamente que ajuda as organizações a alcançarem os seus objetivos.

Neste contexto foi essencial o entendimento de que os sistemas de controle interno trazem uma segurança razoável para a área empresarial e a área pública, mas lembramos que estes não eliminam os riscos, mesmo sendo construídos a partir de procedimentos analisados de forma técnico científica, e neste viés é um processo que precisa ser constantemente aperfeiçoado.

Este sistema evidencia uma dinâmica envolvendo processo e gestão, inseparáveis na visão deste autor, pois o controle interno é um mecanismo para uma boa gestão e em vários casos supervisiona a gestão evidenciando aspectos da maneira que está sendo conduzida, de maneira simples e didática evidencia o “*mau ou o bom gestor*”.

A visão do controle é fundamental para o gestor uma vez que este precisa estar em linha abrangente todo o contexto gerencial, em um círculo virtuoso, como componente essencial das boas práticas de gestão, necessária para as avaliações, não fazendo parte da gestão, pois está voltado aos objetivos, uma vez que o controle interno tem que garantir que as instituições que o utilizam atinjam os seus objetivos e resultados operacionais, garantindo o cumprimento das regras, fidedignidade e tempestividade das informações institucionais.

Neste viés é imprescindível a criação de uma cultura organizacional, ou seja, o ambiente de controle, o envolvimento e a compreensão das pessoas sobre a importância dos controles, sendo considerada a chave para o sucesso empresarial, bem como é imprescindível a divulgação da construção

dos documentos, das análises, da correta identificação dos riscos, as linhas de defesa e a criação de mecanismos para a mitigação de riscos.

A disseminação desta cultura, dos mecanismos envolvidos e dos procedimentos para toda a organização é essencial para o sucesso, mas deve ser constantemente monitorado o ambiente, uma vez que este é dinâmico e muda ao longo do tempo, pois as regras podem mudar e as pessoas também.

Esperamos que o conhecimento aqui disponibilizado contribua para o crescimento individual, coletivo e institucional, acrescido por outras pesquisas proporcionem uma melhoria contínua nos ambientes familiares e institucionais.

Desejamos muito sucesso a todos os leitores!!!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT ISO 31022. Gestão de riscos – Diretrizes para a gestão de riscos legais. 2020. Disponível em: < https://saturno.crea-rs.org.br/pop/profissional/ABNT_NBR_ISO_31022_2020.pdf> Acesso em 06/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT ISO 14001. Sistema de gestão ambiental – Requisitos com orientações para uso. 2015. Disponível em: <<https://www.ipen.br/biblioteca/slr/cel/N3127.pdf>> Acesso em 06/03/2024
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 19011. Diretrizes para auditoria de sistemas de gestão. 3. Ed. 20/12/2018. Versão corrigida 14/05/2019. Disponível em: <https://saturno.crea-rs.org.br/pop/profissional/ABNT_NBR_ISO_19011_2018_Versao_Corrigida_2019.pdf> acesso em 01/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 19600. Sistema de Gestão de Compliance. Disponível em: < <https://abnt.org.br/>> Acesso em 06/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 22000. Sistemas de gestão de segurança de alimentos – Requisitos para qualquer organização na cadeia produtiva de alimentos. 2019. Disponível em: < https://saturno.crea-rs.org.br/pop/profissional/ABNT_NBR_ISO_22000_2019.pdf> Acesso em 06/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 31000. Gestão de Riscos - Diretrizes. 2. Ed. 20/03/2018. Disponível em: < <https://www.gov.br/transportes/pt-br/pt-br/centrais-de-conteudo/iso-31000-de-2018-gestao-de-riscos-pdf> > Acesso em 04/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 37301. Sistemas de gestão de compliance – Requisitos com orientações de uso. 2021. Disponível em: <https://saturno.crea-rs.org.br/pop/profissional/ABNT_NBR_ISO_37301_2021.pdf> Acesso em 06/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO 9001. Gestão de riscos – Diretrizes. Disponível em: < <https://www.gov.br/transportes/pt-br/pt-br/centrais-de-conteudo/iso-31000-de-2018-gestao-de-riscos-pdf>> Acesso em 02/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. ABNT NBR ISO/IEC 27001:2023. Segurança da informação, segurança cibernética e proteção à privacidade – sistema de gestão de segurança da informação – requisitos. Disponível em: < https://saturno.crea-rs.org.br/pop/profissional/ABNT_NBR_ISO_IEC_27001_2022_Versao_Corrigida_2023.pdf> Acesso em 06/03/2024.
- ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas. Quem somos. Disponível em: < <https://abnt.org.br/institucional/sobre-abnt-2/>> Acesso em 20/03/2024.

- Agencia Nacional De Vigilancia Sanitária – ANVISA. Resolução n° 216, de 15 de setembro de 2004. Dispõe sobre regulamento técnico de boas práticas para serviços de alimentação. Disponível em: < https://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/anvisa/2004/res0216_15_09_2004.html> Acesso em 21/05/2024.
- Airton, J. História da ISO. Disponível em: <<https://cirusquality.com.br/historia-da-iso/>> acesso em 21/05/2024.
- Albuquerque, M; Couto, M. H. G.; & Oliva, F. L. Identificação e análise dos riscos corporativos associados ao ambiente de valor do negócio de cacau da Cargill. EBAPE.BR, Vol. 17, No. 1, pp. 156-172, 2019. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/cebape/a/JgrwWhm7w9SPgfMWtwwKzgt/?lang=pt#>> Acesso em 04/03/2024.
- Amaral, M; & Lemos, K. Banking Risks: Lessons from the First Financial Crisis of the 21st Century. American International Journal of Business Management (AIJBM). 2015. Disponível em:< https://www.researchgate.net/publication/315741525_Types_of_risks_in_banking> Acesso em 03/04/2024.
- ANVISA. Gestão de Riscos Corporativos: Guia Prático de GRC. Versão 2.0. Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). 2018. Disponível em:< https://www.gov.br/anvisa/pt-br/acesoainformacao/acoeseprogramas/gestao-de-riscos/arquivos/guia-pratico-de-grc-v2-0_final.pdf> Acesso em 05/03/2032.
- APEXBRASIL. Agência Brasileira De Promoção De Exportações E Investimentos. Metodologia gestão de riscos estratégicos. Versão 1.0. 2022. Disponível em: <<file:///C:/Users/julio/Downloads/Metodologia%20de%20Riscos%20Estrat%C3%A9gicos.pdf>> Acesso em 10/04/2024.
- Assi, M. Gestão de Riscos com Controles Internos: Ferramentas, Certificações e Métodos Para Assi, M. Governança, Riscos e *compliance*: Mudando a conduta nos negócios. Editora Saint
- Associação Brasileira Das Entidades Dos Mercados Financeiro E De Capitais – ANBIMA. Quem somos. Disponível em: < https://www.anbima.com.br/pt_br/institucional/a-anbima/posicionamento.htm#> Acesso em 09/04/2024.
- AVIVATEC – Tecnologias E Noticias. O caminho da agenda 2030 com a ESG no Brasil. Disponível em: <<https://gembagroup.com.br/post/o-caminho-da-agenda-2030-com-a-esg-no-brasil>> Acesso em 20/06/2024.
- Bafin. Federal Financial Supervisory Authority. Guidance Notice on Dealing with Sustainability Risks / Riscos de Foco da BAFIN. 2023. Disponível: <https://www.bafin.de/SharedDocs/Downloads/EN/Fokusrisiken/2023_Fokusrisiken_en.html> Acesso em 06/03/2024.

- Basel Committee On Banking Supervision. Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk. 2003. Disponível em: <<https://www.bis.org/publ/bcbs96.pdf>> Acesso em 03/04/2024.
- Basel Committee On Banking Supervision. The Basel Committee – overview. Disponível em: <<https://www.bis.org/bcbs/>> Acesso em 14/03/2024.
- Bernacik, R. Riscos e oportunidades na norma ISO 14001 - O que exige a norma? Auditor DQS para Gestão Ambiental. jul. 13, 2023. DQS auditoria e certificações. Disponível em: <<https://www.dqsglobal.com/pt-br/academy/blog/riscos-e-oportunidades-na-norma-iso-14001-o-que-exige-a-norma>> Acesso em 07/03/2024.
- BESTA, Fábio. *La Regioneria*. 2. ed. Milão: Valardi, 1922.
- Bianchi, M.; & Nascimento, A. M. A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2005. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/2052/2052>. Acesso em: 16 jul. 2022.
- Bíblia De Referência Thompson. Livro de Jó. Editora Vida. São Paulo – SP. 6ª ed. 1996.
- BIS – Bank For International Settlements. Full version of the Basel Framework (pdf). Basel Committee on Banking Supervision. 2019. Disponível em: <https://www.bis.org/basel_framework/index.htm?m=3%7C14%7C697> Acesso em 22/03/2024.
- Blumen, A.; Silva, V. L. da; & Sales, E. Controle interno como suporte estratégico de governança no setor público. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015. 106p.
- Bolsa Do BRASIL (B3). Guia de Sustentabilidade e Gestão ASG nas empresas. 2022. Disponível em: <https://www.b3.com.br/pt_br/b3/sustentabilidade/produtos-e-servicos-esg/guias-e-publicacoes/> Acesso em 19/06/2024.
- Braga, M. V. de A. (Coord.). Controle interno: estudos e reflexões. Belo Horizonte: Fórum, 2013. 236 p. ISBN 978-85-7700-789-9.
- BRASIL. Decreto nº 10.756, de 27 de julho de 2021. Institui o Sistema de Integridade Pública do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.756-de-27-de-julho-de-2021-334837774>> Acesso em 22/03/2024.
- BRASIL. Decreto nº 11.529, de 16 de maio de 2023. Institui o Sistema de Integridade, Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal e a Política de Transparência e Acesso à Informação da Administração Pública Federal. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Decreto/D11529.htm#art19> Acesso em 22/03/2024.

- BRASIL. Decreto N° 3.591, De 6 De Setembro 2000 / Decreto n° 4.113, de 2002. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm > Acesso em 09/04/2024.
- BRASIL. Lei Complementar n° 123, de 14.12.2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em 05/05/2022.
- BRASIL. Lei n° 12.846, de 1° de agosto de 2013. 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. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm > Acesso em 06/05/2024.
- BRASIL. Lei N° 13.709, De 14 De Agosto De 2018. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709.htm> Acesso em 06/03/2024.
- BRASIL. Portaria N° 292, De 2 De Outubro De 2019. Aprova o Manual Técnico da Metodologia de Gestão de Riscos do Exército Brasileiro (EB20-MT02.001), 1ª Edição, 2019. Disponível em: <https://12cgcfex.eb.mil.br/images/1secao/2020/port_292_manual_tecnico_da_metodologia_de_gestao_de_riscos_-do_eb.pdf> Acesso em 10/04/2024.
- Cabral, L. N., & Bleinat, S. A. Ibracon. Controle Interno. São Paulo: Atlas, 1992. p.53.
- Cabral, N. T. Controlismo – Teoria da Contabilidade. Disponível em: <<https://www.coladaweb.com/contabilidade/controlismo-teoria-da-contabilidade#A%20Obra%20de%20F%C3%A1bio%20Besta%20E%20suas%20Raz%C3%B5es%20Cient%C3%ADficas>> Acesso em 26/02/2024.
- Canadian Centre For Management Development. *About us*. Disponível em: < https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_371.html > Acesso em 20/03/2024.
- Carnevale, B. O que é Cultura Organizacional: definição, modelos e aplicação. Disponível em: <<https://factorialhr.com.br/blog/o-que-e-cultura-organizacional/>> Acesso em 18/06/2024.
- Castelo Branco, M. Planejamento estratégico empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.
- Castro, R. P. A. de. Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de Gestão Pública Gerencial. 3. ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- Chiavenato, I. Introdução a Teoria Geral da Administração. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- Cocurullo, A. Gestão de Riscos Corporativos. IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, 2003. Editora *Price Waterhouse*. 2003.

- Conselho Federal De Contabilidade – CFC. Norma Brasileira de Contabilidade CFC/NBC - TSP N° 11 de 18/10/2018. Aprova a NBC TSP 11 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=368825#:~:text=Aprova%20a%20NBC%20TSP%2011%20-%20Apresenta%C3%A7%C3%A3o%20das,Decreto-Lei%20n%C2%BA%209.295%2F1946%2C%20alterado%20pela%20Lei%20n%C2%BA%2012.249%2F2010%2C>> Acesso em 28/02/2024.
- Conselho Federal De Contabilidade – CFC. Resolução CFC N.º 1.528, De 18 De Agosto De 2017. Institui a Política de Gestão de Riscos do Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/001528&arquivo=Res_1528.doc&_gl=1*16at2tk*_ga*MjAwMzE2NzY4Ny4xNjUxMjQ5*_ga_38VHCFH9HD*MTcwOTY0NDA1Ny4zLjEuMTcwOTY0NDE4My4wLjAuMA..> Acesso em 05/03/2024.
- Controladoria Geral Da União – CGU. Manual das orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília 2017. Disponível em: < <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>> Acesso em 01/03/2024.
- COSO. Committee Of Sponsoring Organization. Gerenciamento de riscos corporativos. 2017. Disponível em: < <https://www.coso.org/about-us>> acesso em 20/03/2024.
- COSO. Controle Interno - Estrutura Integrada. Sumario executivo. Traduzido por PWC – Instituto de auditores internos do Brasil. 2013. Disponível em: <https://auditoria.mpu.mp.br/pgmq/COSOIIICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf> Acesso em 28/02/2024.
- COSO. Gerenciamento de riscos corporativos integrado com estratégia e performance. Sumário Executivo. Disponível em: <https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/74040/1/Coso_portugues_versao_2017.pdf> Acesso em 15/03/2024.
- Cruz, F., & Meirelles Junior, J. C de. Auditoria e Controladoria. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2016/2021.152p.: il.
- Debora, A. Cultura Corporativa: O que é e como implementar. 22/03/2024. Disponível em: < <https://blog.rn.sebrae.com.br/cultura-corporativa/>> Acesso em 18/06/2024.
- Decreto N° 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm> Acesso em 05/03/2024.
- Deming, W. E. (1982). *Quality, Productivity, and Competitive Position*. Massachusetts Institute of Technology, 373p.
- Duarte, R. L. Procedimento Operacional Padrão: a importância de se padronizar tarefas nas BPLC. Curso de BPLC. Rio Branco/Acre, 2005. Disponível em:

<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5767392/mod_resource/content/2/MP%20apostila_%205%20-%20final.pdf> Acesso em: 21/05/ 2024.

Ely, E. O que é o Neopatrimonialismo nas empresas. Portal contábeis. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/1562/o-que-e-neopatrimonialismo-nas-empresas/>> Acesso em 25/02/2024.

Empresa Brasileira De Serviços Hospitalares - EBSEH. Manual de Padronização de POPs. Brasília, 2014, 44 p. Disponível em: <https://www.academia.edu/39313924/Manual_de_Padroniza%C3%A7%C3%A3o_de_POP>. Acesso em: 22/05/2024.

EU. Comissão Europeia. Serviços de auditoria interna. Disponível em:<[Comission.europa.eu](https://www.commission.europa.eu)> Acesso em 03/04/2024.

FASB. Financial Accounting Standardsboard. Processo de definição de padrões. Disponível em: <<https://fasb.org/about-us/standard-setting-process>> Acesso em 20/03/2024.

Fayol, H. Administração Industrial e Geral: Previsão, Organização, Comando, Coordenação E Controle. Edição português. São Paulo. Editora Atlas. 1990.

Federation Of European Risk Management Association – FERMA. *About FERMA*. Disponível em: <<https://www.ferma.eu/about-ferma/>> Acesso em 20/03/2024.

Federation Of European Risk Management Association – FERMA. Norma de gestão de riscos. Versão em português. Disponível em:<<https://www.ferma.eu/app/uploads/2011/11/a-risk-management-standard-portuguese-version.pdf>> Acesso em 01/06/2024a.

Ferraz, L. (1999). Controle da administração pública. Belo Horizonte: Mandamentos.

Fleury, A., & Fleury, M. T. L. Estratégias empresariais e formação de competências. São Paulo: Atlas, 2001.

Franco, H, Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

Franco, H. Contabilidade Geral. São Paulo: Atlas, 1997.

Fregonesi, M. Governança Corporativa. Notas de aula – USP. Disponível em:<https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4303398/mod_resource/content/1/MPGOS%20Governanca%20Corporativa.pdf> Acesso em 04/03/2024.

Garantir a Eficiência dos Negócios. 2º Edição. Editora Saint Paul. 2021.

GEMA, *Group*. O caminho da agenda 2030 com a ESG no Brasil. Disponível em: <<https://gembagroup.com.br/post/o-caminho-da-agenda-2030-com-a-esg-no-brasil>> Acesso em 20/06/2024.

Geremias, J. Qualiex. O que São Controles Internos e como eles nos ajudam? 24/01/2023. Disponível em: <<https://blogdaqualidade.com.br/controles-internos-o-que-e-e-para-que-serve/#:~:text=Controle%20interno%20%C3%A9%20o%20conjunto%20de%20atividades%20>>

administrativas,a%20gest%C3%A3o%20at%C3%A9%20o%20alcance%20dos%20objetivos%20fixados.> Acesso em 01/03/2024.

Gil, A. de L. Gestão: controle interno, risco e auditoria / Antonio de Loureiro Gil, Carlos Hideo Arima, Toshiro Nakamra – São Paulo: Saraiva, 2013.

Gonçalves, M. Em busca das origens e evoluções da Contabilidade. Revista Mineira de Contabilidade. Artigo: 343-Texto do artigo-1120-1220-10-20160616. Disponível em: <<https://revista.crcmg.org.br/rmc/article/download/343...> · Ficheiro PDF> Acesso em 26/06/2024.

Haroldo, R Caminho da agenda ESG no Brasil é a agenda 2030 das Nações Unidas. 11/01/2022. Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbesesg/2022/01/haroldo-rodriques-caminho-da-agenda-esg-no-brasil-e-a-agenda-2030-das-nacoes-unidas/>> Acesso em 20/06/2024.

Henri, F. Minha vida, minha obra. 2021.Ciranda Cultural Editora E Distribuidora Ltda.

Henrikson, E. S.; & Van Breda, M. F. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 7. São Paulo: Atlas, 2012

I9 Consultoria, Auditoria E Treinamento. Qual o escopo da NBR ISO 19600? Disponível em: <<https://www.i9ce.com.br/iso-19600-2/?cn-reloaded=1>> Acesso em 07/03/2024.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. A Auditoria Interna e a Segunda Linha de Defesa. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/aauditoriainter-ippf-00000001-24012018103511.pdf>> Acesso em 30/05/2024.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. Missão da Auditoria Interna. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br//ippf/missao-da-auditoria-interna>> Acesso em 28/02/2024.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. Modelo das três linhas do IIA 2020. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>> Acesso em 15/03/2024b.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas). Disponível em: <<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-portuguese.pdf>> Acesso em 01/03/2024.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. Orientações de Implantação: Código de Ética e Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna. *International Professional Practices Framework*. <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/2019orientacoes-ippf-00000013-07042020104945.pdf>> Acesso em 01/03/2024 a.

IIA - Instituto Dos Auditores Internos Do Brasil. *The Institute of Internal Auditors (IIA)*. Disponível em: <<https://iiabrasil.org.br/iiabrasil/the-iiia>> Acesso em 30/05/2024c.

- Information Systems Audit And Control Association – ISACA. Certificações ISACA. 2019. Disponível em: <<https://engage.isaca.org/brasiliachapter/certificacao/certificacoesisaca>> Acesso em 20/03/2024.
- Instituto Brasileiro De Governança Corporativa – IBGC. Gestão de Riscos Corporativos. Disponível em: < <https://www.ibgc.org.br/cursos/gestao-de-riscos-corporativos-online>> Acesso em 20/03/2024.
- Instituto Brasileiro De Governança Corporativa. IBGC. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa - 2023. 6. Ed. Disponível em: <<https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24640>> Acesso em 09/04/2024.
- Instrução Normativa Conjunta Nº 1, de 10 de maio de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União. Publicado em: 11/05/2016 | Edição: 89 | Seção: 1 | Página: 14.
- Instrução Normativa Nº 3, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário oficial da união Publicado em: 12/06/2017 | Edição: 111 | Seção: 1 | Página: 50. Órgão: Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal De Controle Interno.
- Instrução Normativa Nº 8, de 6 de dezembro de 2017 - Imprensa Nacional. Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Diário Oficial da União. Publicado em: 18/12/2017 | Edição: 241 | Seção: 1 | Página: 1-2-3-4-5-6-7-8-9-10-166. Órgão: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União / Secretaria Federal de Controle Interno (Publicada no DOU de 8-12-2017) Órgão: Presidência da República/Controladoria-Geral Da União.
- ISO: *the International Organization for Standardization*. ISO 45001:2018 Sistemas de Gestão da Segurança e Saúde no Trabalho - Requisitos com Orientações para Uso. Disponível em: <<https://idoc.pub/documents/iso-450012018-em-portugues-sistemas-de-gestao-da-segurana-e-saude-no-trabalho-9n0krp3j5p4v>> Acesso em 06/03/2024.
- ISO: *The International Organization For Standardization*. Soluções práticas para problemas do mundo real. (2023). Disponível em: < <https://www.iso.org/about-us.html>> Acesso em 20/03/2024.
- Juran, J. M. Juran Planejando para a qualidade. São Paulo: Pioneira, 1990.
- Juran, J. M. *Managerial Breakthrough: a new concept of the manager's job*. McGraw-Hill Books Company. New York. 1964.
- KPMG. O papel estratégico da auditoria interna em ESG. Disponível em: <<https://kpmg.com/br/pt/home/insights/2023/09/papel-estrategico-auditoria-interna-abordagem-esg.html>> Acesso em 19/06/2024.

- Legis Compliance. As três linhas de defesa, uma visão prática para as corporações. Disponível em: <<https://www.legiscompliance.com.br/artigos-e-noticias/674-as-tres-linhas-de-defesa-uma-visao-pratica-para-as-corporacoes>#:~:text=%E2%80%9CO%20modelo%20de%20Tr%C3%AAs%20Linhas%20de%20Defesa%20%C3%A9,meio%20do%20esclarecimento%20dos%20pap%C3%A9is%20e%20responsabilidades%20essenciais%E2%80%9D.> Acesso em 30/05/2024.
- Lima, F. F. de S. ABNT NBR ISO 31022 – Diretrizes para a Gestão de Riscos Legais. Brasileiro *Interisk. Software Interisk* – governança, riscos e Compliance. 2022. Disponível em: <<https://pt.linkedin.com/pulse/abnt-nbr-iso-31022-diretrizes-para-gest%C3%A3o-de-riscos->> Acesso em 07/03/2024.
- Lopes, J. G. C. (1999). O controle interno na administração municipal: uma contribuição para sua implantação nos municípios. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte*, n. 4, a. XVII.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas.
- Marco De Ação De Hyoga (2005-2015). Aumento da resiliência das nações e das comunidades frente aos desastres. Nações Unidas. Disponível em: <www.unisdr.org/hfa> Acesso em 14/03/2024.
- Mateus, M. M. M. S. Procedimento operacional padrão (POP) de recebimento de equipamentos médico-hospitalares. Universidade Federal de Uberlândia Faculdade de Engenharia Elétrica Graduação em Engenharia Biomédica. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/23625/1/ProcedimentoOperacionalPadr%C3%A3o.pdf>> Acesso em 22/05/2024.
- Meirelles Junior, J. C. de. *A controladoria estratégica na dinâmica empresarial*. Pantanal Editora: 2023. ISBN 978-65-85756-11-2. DOI <https://doi.org/10.46420/9786585756112>. Disponível em: <<https://editorapantanal.com.br/ebooks/2023/a-controladoria-estrategica-na-dinamica-empresarial/ebook.pdf>> Acesso em 27/02/2024.
- Meirelles Junior, J. C. de. *História da Contabilidade*. Departamento de Ciências Contábeis de Volta Redonda. Disponível em: <<http://cienciascontabeisvr.uff.br/historia-da-contabilidade/>> Acesso em 29/11/2023.
- Morais, M. G. C. T. *Auditoria Interna e a Importância do Controle Interno Preventivo*. 2000. 209 f. Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas. ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa. Lisboa, 2000.
- Müller & Prei. *Empresa de Auditoria. Controles Internos: melhores práticas para sua empresa*. Disponível em: <[https://www.mullerprei.com.br/blog/controles-internos-para-empresas/#:~:text=Os%20controles%20internos%20s%C3%A3o%20pol%C3%ADticas%2C%](https://www.mullerprei.com.br/blog/controles-internos-para-empresas/#:~:text=Os%20controles%20internos%20s%C3%A3o%20pol%C3%ADticas%2C%20)>

20procedimentos%20e%20pr%C3%A1ticas,dos%20processos%20e%20proporcionar%20confiabilidade%20aos%20relat%C3%B3rios%20financeiros.> Acesso em 19/06/2024.

Neves Garcia, F. A. Controle Interno: Inibidor de Erros. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, n. 2, nov. 1998.

OCDE. Gestão de Riscos. Disponível em: <<https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-recommendation-brazilian-portuguese.pdf>> Acesso em 22/03/2024.

Pacioli, L. *Summa de Aritmetica, Geometria, Proportiones et prportionalitá*. Reedição de 1494, ed. Guanda Parma.

Paludeto, R. O que é Semana Mundial da Qualidade? 12/03/2024. Disponível em: <<https://blogdaqualidade.com.br/semana-mundial-da-qualidade-2024/>> Acesso em 25/05/2024.

Paul. 2017.

Pavanelli, R. MBA Planejamento, gestão e avaliação do desempenho estratégico. UPIS. Brasília, 2003.

Perez, R. El origen del conocimiento Contable y su evaluación. Disponível em: <<https://blog.excelcontablex.com/el-origen-del-conocimiento-contable-y-su-volucion/>> Acesso em 08/04/2024.

Pietra, A.; & Osanna, F. *indirizzò degli economi, o sia ordinatissima instruttione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio ...* Italy: Mantua. 1586.

Pizo, F. Mapeamento de controle interno SOX: práticas de controle interno sobre as demonstrações financeiras. Editora Atlas, 2023.

Reske, R. H. O modelo das 3 linhas do *Institute of International Auditors* (IIA). Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/341804/o-modelo-das-3-linhas-do-institute-of-international-auditors-iaa>> Acesso em 30/05/2024.

RICS - *The Royal Institution Of Chartered Surveyors (RICS). Profession & Standards*. Disponível em :<<https://www.rics.org/>> Acesso em 20/03/2024.

Rossés. G. F. Introdução à Administração. Santa Maria, RS: Universidade Federal de Santa Maria, Colégio Técnico Industrial de Santa Maria: Rede e-Tec Brasil, 2014.

SÁ, A. L. de. A literatura Contábil antes de Pacioli. CRCMG. Belo Horizonte, MG. 2004a.

SÁ, A. L. de. História Geral e das Doutrinas da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, A. L. de. Luca Pacioli: Um mestre do renascimento. 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2004.

Sarbanes-Oxley Act Of 2002 - H.R.3763. Sarbanes-Oxley Act of 2002 - Title I: Public Company Accounting Oversight Board - Establishes the Public Company Accounting Oversight Board (Board) to: (1) oversee the audit of public companies that are subject to the securities laws; (2) establish audit report standards and rules; and (3) inspect, investigate, and enforce compliance on the part of registered public accounting firms, their associated persons, and certified public accountants. (Sec. 101) Prohibits Board membership from including more than two certified public

accountants. Disponível em: <<https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3763>>
Acesso em 06/05/2024.

SEBRAE. Cultura Corporativa: O que é e como implementar. 22/03/2024. Disponível em:<
<https://blog.m.sebrae.com.br/cultura-corporativa/>> Acesso em 18/06/2024.

SEBRAE. Cultura organizacional: o que é, como se forma e meios de fortalecer. Disponível em: <
<https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/cultura-organizacional-o-que-e-como-se-forma-e-meios-de-fortalecer,bcc3e6def171e510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em
18/06/2024.

SEBRAE. Entenda o que são as práticas de ESG. 04/05/2024. Disponível em:
<<https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-o-que-sao-as-praticas-de-esg,66c7e3ac39f52810VgnVCM100000d701210aRCRD>> Acesso em 19/06/2024.

SEBRAE. POP – Procedimento Operacional Padrão. Disponível em:
<<https://conhecimento.sebraers.com.br/wp-content/uploads/2023/05/E-BOOK-PROCEDIMENTO-OPERACIONAL-PADRAO-7437-.pdf>> Acesso em 01/03/2024.

SEBRAE. POP – Procedimento Operacional Padrão: para serviços de alimentação. Disponível em:
<<https://conhecimento.sebraers.com.br/wp-content/uploads/2023/05/E-BOOK-PROCEDIMENTO-OPERACIONAL-PADRAO-7437-.pdf>> Acesso em 21/05/2024.

Silva, J. W. Descomplicando a gestão de riscos e controles internos no setor público. Fortaleza, 2020.
eBook Kindle. Disponível para compra em: <
https://www.amazon.com.br/dp/B08GZGXZCM?ref_=k4w_oembed_NUdyTahpzWkTai&tag=kpembed-20&linkCode=kpd> Acesso em 20/05/2024.

Sun Tzu. A arte da guerra. Editora: Jardim dos livros. 2017.

The International Organization Of Supreme Audit Institutions - INTOSAI. *About us*. Disponível em: <
<https://www.intosai.org/about-us.html>> Acesso em 20/03/2024.

Tibúrcio, C. História da Contabilidade: partida simples. Contabilidade financeira. Disponível em:
<<https://www.contabilidade-financeira.com/2020/01/historia-da-contabilidade-partidas.html>>
Acesso em 29/11/2023.

Tribunal De Contas Da União – TCU. 10 passos para a gestão de riscos. Disponível em:
<https://www.gov.br/governodigital/pt-br/privacidade-e-seguranca/outros-documentos-externos/tcu_10_passos_gestao_riscos.pdf> Acesso em 08/05/2024.

Vascomcelos. S. Conheça 13 exemplos de Cultura Organizacional para inspirar ou evitar na sua empresa.
27/11/2020. Disponível em:<<https://blog.solides.com.br/exemplos-de-cultura-organizacional/>>
Acesso em 18/06/2024.

Vieira, R. de A. A importância do controle interno numa visão moderna de gestão Pública. Disponível em:

<https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/8130/1/Dissertacao_Roberto_de_Araujo_Vieira.pdf> Acesso em 03/03/2024.

Villa, F. *La Contabilidad*. Milão: Ângelo Monti, 1840.

Who Cares Wins. *Connecting Financial Markets to a Changing World (2004)*. Disponível em: <https://www.unepfi.org/fileadmin/events/2004/stocks/who_cares_wins_global_compact_2004.p> Acesso em 19/06/2024.

Worldwide Governance Indicators. *A global compilation of data capturing household, business, and citizen perceptions of the quality of governance in more than 200 countries and territories*. Disponível em: <<https://www.worldbank.org/en/publication/worldwide-governance-indicators>> Acesso em 15/03/2024.

SOBRE OS AUTORES



Julio Candido de Meirelles Junior

Professor Associado da Universidade Federal Fluminense. Doutor em Ciência, Tecnologia e Inovação pelo Programa Binacional Brasil e Argentina, com ênfase em Políticas Públicas Comparadas no MERCOSUL, da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Mestre em Ciências Contábeis. Especialista em Docência do Ensino Superior, Especialista em Administração Escolar, Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira, Especialista em Engenharia de Produção, Especialista em Política e Estratégia pela Associação dos Diplomados da Escola Superior de

Guerra (ADESG), Especialista em Controladoria Financeira, Especialista em Planejamento, Implementação e Gestão da Educação a Distância. Graduado em Ciências Contábeis e Teologia. Articulista do Conselho Regional de Contabilidade e outras revistas. Pesquisador. Membro da Associação Científica Internacional Neopatrimonialista – ACIN. Detentor do Prêmio Ivan Carlos Gatti. Membro Efetivo Perpétuo da Academia Mineira de Ciências Contábeis. Pesquisador Líder do Grupo de Pesquisa ARCONTE - Análise de Risco e Controladoria Estratégica. Focado na construção e divulgação de conhecimento gratuito e de qualidade. E-mail: juliomeirelles@id.uff.br



Rodrigo Motta Pimenta Meirelles

Plant Engineer Manager at Fedrigoni Group – USA. Master in Business Administration. Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF, Brasil. Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Juiz de Fora, UFJF, Brasil. Rodrigo Meirelles é um profissional experiente com a missão de impulsionar a excelência em Engenharia e Gestão de Cadeia de Suprimentos, com o objetivo de impactar positivamente o desempenho das empresas. Com uma visão de transformar Soluções em Cadeia de Suprimentos e Engenharia em um caminho vitorioso para as empresas, traz consigo uma vasta experiência e expertise. Sua jornada é marcada por uma sólida formação educacional, com graduações em Engenharia Industrial, um MBA em Finanças pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Possui certificação como Consultor de Investimentos CPA-20, pela Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais. Essa base sólida, aliada à sua extensa experiência, o equipa com um entendimento abrangente dos processos de ponta a ponta em

Planejamento, Operações, Demanda e Suprimentos. Apaixonado por otimizar processos e aumentar a eficiência, realiza revisões e avaliações meticulosas para identificar oportunidades de redução de custos. Aproveitando ferramentas analíticas avançadas, como análise de programação linear, ele navega por desafios na cadeia de suprimentos e operacionais, entregando soluções ótimas em projetos. Expert na integração de Planejamento e Execução de Negócios, Demanda e Suprimento, é um líder nato que

fomenta o trabalho em equipe e prioriza a otimização de processos. Suas habilidades em coordenação de projetos, liderança de equipes e práticas de segurança têm sido fundamentais para impulsionar o sucesso em diversos projetos. Habilidade de liderar e gerenciar equipes e projetos diversos de forma eficaz no exterior. Nos Estados Unidos, desde seu papel como Gerente de Engenharia de Planta da empresa Fedrigoni, onde supervisiona a coordenação de projetos e fornece orientação em vários departamentos, até sua experiência em Integrações S&OP e Gestão de Planejamento e Distribuição na empresa TekniPlex, demonstra consistentemente seu talento para resolver problemas e impulsionar melhorias nos processos. Além disso, sua passagem como Gerente de Produção em outras experiências destaca seu compromisso com a excelência nas operações, garantindo conformidade com padrões, implementando iniciativas de melhoria contínua e fomentando uma cultura de segurança e eficiência. Sua experiência vai além dos papéis tradicionais na cadeia de suprimentos, evidente em sua experiência como Gerente de Estoques e Distribuição. Essa formação diversificada enriquece sua perspectiva, permitindo que ele aborde desafios com criatividade e inovação. Ao longo de sua carreira aprimorou suas habilidades em análise de dados, otimização de processos e envolvimento de partes interessadas, permitindo-lhe tomar decisões informadas e gerar resultados tangíveis. Sua dedicação em nutrir talentos, resolver conflitos e promover um ambiente de trabalho colaborativo ressalta seu compromisso com o sucesso organizacional. Enquanto Rodrigo continua sua jornada, sua paixão pela excelência em Cadeia de Suprimentos, Engenharia e Controladoria permanece inabalável. Com foco em aprendizado contínuo, inovação e desenvolvimento de liderança, Rodrigo está preparado para deixar um impacto duradouro nas organizações que serve, guiando-as em direção ao crescimento sustentável e ao sucesso em um cenário de negócios em constante evolução.

GRUPO DE PESQUISA ARCONTE

Arconte - Análise de Risco e Controladoria Estratégica. Universidade Federal Fluminense. Instituto de Ciências Humanas e Sociais de Volta Redonda. Departamento de Ciências Contábeis de Volta Redonda.



Link CNPQ: dgp.cnpq.br/dgp/espelhogrupo/4518072240726288

ÍNDICE REMISSIVO

A

ABNT, 39, 40, 45, 52, 57, 59, 60, 61, 67
artigos, 26, 45, 100, 103, 105
aspectos legais, 60
auditoria, 9, 12, 21, 26, 28, 33, 35, 36, 37, 38,
39, 43, 47, 51, 52, 54, 55, 60, 61, 62, 63, 65,
68, 69, 88, 90, 91
Auditoria, 21, 39, 47, 48, 52, 62, 63, 65, 67, 99,
100, 101, 102, 103, 107
avaliação, 26, 39, 43, 44, 46, 49, 51, 52, 54, 55,
58, 59, 60, 61, 72, 87, 88, 104

B

Babilônica, 15
BAFIN, 58, 67
Besta, 19

C

COBIT, 64
companhias, 92
Contabilidade, 10, 12, 16, 18, 20, 26, 46, 55, 60,
62, 68, 93
Controladoria, 11, 12, 21, 25, 39, 46, 56, 66, 70
controle, 8, 9, 10, 12, 13, 15, 17, 18, 19, 20, 21,
22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33,
34, 35, 36, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 45, 47, 48,
49, 51, 53, 54, 55, 57, 62, 63, 64, 65, 66, 68,
69, 72, 73, 86, 87, 89, 91, 93

D

Decreto, 21, 47, 63, 66
DNA, 88, 90
Documentos, 62, 65

E

eficiência, 21, 23, 24, 26, 30, 31, 32, 34, 35, 36,
38, 39, 40, 42, 43, 44, 48, 49, 74, 75, 76, 80,
81, 82, 83, 84, 85, 86, 91
empresários, 20
empresas, 9, 12, 13, 18, 20, 21, 23, 25, 29, 30,
31, 32, 33, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 48, 49, 51,
52, 53, 57, 58, 59, 60, 70, 85, 87, 88, 90, 91,
92
erros, 24, 26, 27, 29, 30, 41, 42, 43, 87

F

fraudes, 26, 51, 68

G

gerenciar riscos, 46, 68, 71
Gestão, 24, 45, 46, 49, 50, 52, 55, 57, 60, 61, 62,
63, 64, 67, 68, 91
gestores, 46, 48, 55, 91, 92
Governança, 61, 66, 67, 68, 91

H

habilidades, 10, 52, 84

I

Instituição, 55
Instrução, 42, 46
INTOSAI, 64, 68

J

Juran, 24, 40

L

Lei, 9, 21, 26, 58, 62, 63

M

Manual, 21, 39, 47, 50, 55, 63, 64
material, 12, 15, 16, 27, 31, 33, 45, 47, 55, 56, 69
modelo, 9, 10, 24, 37, 41, 54, 55, 64

N

Normas, 39, 40, 45, 61, 62, 65, 66, 67

O

Objetivos, 62, 92
OCDE, 64, 68
omissões, 24, 36
organização, 9, 24, 28, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38,
39, 40, 41, 42, 45, 46, 47, 48, 50, 53, 54, 55,
59, 65, 67, 68, 70, 71, 72, 76, 84, 87, 88, 89,
94

P

performance, 24, 58, 64

pesquisas, 12, 16, 17, 19, 23, 24, 37, 59, 70, 92,
94
políticas, 23, 24, 28, 30, 34, 35, 38, 39, 45, 49,
53, 60, 66, 71, 72, 88, 91, 92
POP, 25, 37, 38, 39, 41, 42, 43, 44, 75, 77, 79,
82

Q

Qualidade, 37, 39, 40, 60, 61

R

Requisitos, 61
Riscos, 11, 45, 46, 49, 50, 55, 57, 59, 60, 61, 62,
63, 64, 67

S

Segurança, 60, 61, 67



Pantanal Editora

Rua Abaete, 83, Sala B, Centro. CEP: 78690-000

Nova Xavantina – Mato Grosso – Brasil

Telefone (66) 9608-6133 (Whatsapp)

<https://www.editorapantanal.com.br>

contato@editorapantanal.com.br