



**SENADO FEDERAL**  
**Instituto Legislativo Brasileiro - ILB**

**TATIANA FREITAS DE OLIVEIRA**

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA DA SFC/CGU**  
**SOB A ÓTICA DA AUDITORIA BASEADA EM RISCOS**

**Brasília**

**2017**

**TATIANA FREITAS DE OLIVEIRA**

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA DA SFC/CGU  
SOB A ÓTICA DA AUDITORIA BASEADA EM RISCOS**

Monografia apresentada no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público, realizado pelo Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como requisito para obtenção do título de especialista em Orçamento Público.

Área de Concentração: Orçamento, controle e fiscalização

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa

**Brasília**

**2017**

Oliveira, Tatiana Freitas de.

Avaliação das práticas de auditoria interna SFC/CGU sob a ótica da auditoria baseada em riscos / Tatiana Freitas de Oliveira. – 2017.

78 p.

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa.

Trabalho final (especialização) -- Curso de pós-graduação lato sensu em orçamento público. Instituto Legislativo Brasileiro, 2017.

1. Auditoria interna, Brasil. 2. Brasil. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). I. Título.

CDD 657.61

**TATIANA FREITAS DE OLIVEIRA**

**AVALIAÇÃO DAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA DA SFC/CGU  
SOB A ÓTICA DA AUDITORIA BASEADA EM RISCOS**

Monografia apresentada no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público, realizado pelo Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como requisito para obtenção do título de especialista em Orçamento Público.

Brasília, 01 de setembro de 2017.

**Banca Examinadora**

---

Prof. Mestre Francisco Eduardo de Holanda Bessa

---

Prof. Dra. Selma Maria Hayakawa Cunha Serpa

## RESUMO

O gerenciamento de riscos tem figurado entre os fatores considerados imprescindíveis para o sucesso e a continuidade das organizações ao redor do mundo. A atividade de auditoria interna, por sua vez, tem desenvolvido abordagens, tal como a Auditoria Baseada em Riscos (ABR), que lhe permitam adicionar valor às organizações a partir de trabalhos direcionados aos principais riscos do negócio. Pretende-se com o presente trabalho analisar se a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), a qual exerce o papel de auditoria interna do Poder Executivo federal, utiliza práticas de auditoria alinhadas com a ABR. Para tanto, foi utilizada como referência a metodologia preconizada pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), e realizada pesquisa documental e aplicação de questionário junto aos responsáveis pelas áreas que desenvolvem os trabalhos de auditoria na SFC. A partir da comparação dos métodos de trabalho da Secretaria e do preparo dos auditores internos governamentais com o que preceitua o IIA, concluiu-se que, no geral, a SFC possui pontos de atuação similares à ABR, tanto em relação às diretrizes formalmente definidas, quanto em relação à forma de atuação das áreas técnicas. Não obstante, verificou-se que as práticas de auditoria da SFC não se encontram totalmente alinhadas à ABR, e que os auditores internos não estão, por conseguinte, suficientemente preparados tecnicamente para executá-la. Considerou-se, no entanto, que recentemente foi editado normativo que estabelece a necessidade de a SFC utilizar abordagens de trabalho baseadas em riscos; sendo de se esperar, portanto, que os seus processos internos sejam paulatinamente adaptados, e que os auditores sejam preparados ao longo do tempo para atuarem em conformidade com a essa nova perspectiva.

Palavras-chave: Auditoria Baseada em Riscos. Gerenciamento de riscos. Auditoria interna governamental.

## **ABSTRACT**

Risk management has been one of the factors considered essential for success and continuum of organizations all over the world. Internal auditing activity, in turn, has developed approaches, such as Risk Based Auditing (RBA), that allows it to increase value to organizations through works addressed to the main risks of the business. The purpose of this study is to analyze if The Federal Internal Control Secretariat (FICS), which exercises the internal auditing role of the Federal Executive Branch, uses audit practices aligned with RBA. For that, the methodology recommended by The Institute of Internal Auditors (IIA) was used as reference, and documentary research and questionnaire application was conducted with those responsible for areas that carry out the audit work at FICS. From the comparison of the working methods of the Secretariat and the training of internal government auditors according to IIA rules, it was concluded that, in general, FICS has similar points of action according to RBA, both in relation to formally defined guidelines, and how the technical areas work. In spite of, it has been found that FICS auditing practices are not fully aligned with RBA, and that internal auditors are therefore not sufficiently technically well prepared to perform them. However, it has to be considered that recently has been edited a legislation that establishes that FICS needs to use work approaches based on risk; so, it has to be expected, as a result, that their internal processes would be gradually adapted and that auditors would be prepared over time to act in consonance with this new perspective.

**Keywords:** Risk Based Auditing. Risk management. Government internal audit.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>1.1</b>	<b>Hipóteses</b> .....	<b>7</b>
<b>1.2</b>	<b>Método</b> .....	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>9</b>
<b>2.1</b>	<b>Auditoria interna</b> .....	<b>9</b>
2.1.1	Definição e funções.....	9
2.1.2	Normas internacionais de auditoria interna.....	11
<b>2.2</b>	<b>Objetivos, riscos e controles internos da gestão</b> .....	<b>13</b>
<b>2.3</b>	<b>Auditoria governamental</b> .....	<b>17</b>
<b>2.4</b>	<b>Auditoria interna na Administração Pública Federal – Poder Executivo</b> .....	<b>18</b>
2.4.1	Direcionamento para uma abordagem de riscos .....	22
<b>2.5</b>	<b>Auditoria Baseada em Riscos</b> .....	<b>24</b>
2.5.1	Diferenças em relação à abordagem tradicional .....	25
2.5.2	Processo da auditoria baseada em risco .....	26
2.5.3	Benefícios e desafios.....	32
2.5.4	Experiência de uma unidade de auditoria interna do Poder Executivo Federal.....	34
<b>3</b>	<b>RESULTADOS</b> .....	<b>37</b>
<b>3.1</b>	<b>Métodos de trabalho</b> .....	<b>37</b>
<b>3.2</b>	<b>Preparo dos auditores internos</b> .....	<b>44</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>48</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>51</b>
	<b>APÊNDICE A - Questionário</b> .....	<b>55</b>
	<b>APÊNDICE B - Estatísticas Questionário</b> .....	<b>62</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O gerenciamento dos riscos de negócio tem sido apontado como atividade crucial para o crescimento, e muitas vezes, para a continuidade de muitas organizações em todo o mundo. Nesse sentido, muitas empresas estão buscando implementar práticas de gestão de riscos pela primeira vez, ou aprimorar os mecanismos já existentes.

A atividade de auditoria interna, por sua vez, não pode se furtar a compreender e a participar dessas iniciativas, devendo melhorar as suas formas de atuação de modo que lhe seja possível adicionar valor às organizações.

A auditoria baseada em riscos constitui uma das formas de alinhar a atuação da auditoria interna ao processo de gerenciamento de riscos, permitindo que o foco dos trabalhos realizados esteja voltado para os principais riscos de uma organização não atingir os objetivos para os quais existe.

A proposta do presente estudo é analisar em que medida as práticas de auditoria da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), órgão público federal pertencente à estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), são aderentes aos requisitos da metodologia da auditoria baseada em riscos preconizada pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA).

A pertinência do trabalho se justifica não apenas pela importância do tema, mas sobretudo pelo recente reforço normativo dado à temática gestão de riscos no âmbito dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, tal como se observa na Instrução Normativa Conjunta (IN) MP/CGU n. 01, de 10 de maio de 2016, e, no âmbito das empresas estatais, na Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016.

Como consequência, tendo em vista a SFC figurar como unidade de auditoria interna do Poder Executivo Federal, responsável, portanto, por fomentar a instituição e a melhoria do gerenciamento de riscos dos órgãos e entidades federais, e por realizar avaliações independentes sobre o seu funcionamento, faz-se necessário que os seus processos de trabalho estejam alinhados à abordagem de riscos, bem como que os seus auditores internos estejam devidamente capacitados nessa temática.

Dessa forma, constitui objetivo deste trabalho avaliar em que medida os mecanismos instituídos pela SFC e a sua forma de atuação junto às unidades que lhes são jurisdicionadas estão alinhados com a metodologia de auditoria interna baseada em riscos indicada pelo IIA.

## 1.1 Hipóteses

Decidiu-se abordar o problema de pesquisa por meio de duas dimensões:

### a) Métodos de trabalho:

A auditoria baseada em riscos é uma metodologia operacionalizada por meio de processos de trabalho, os quais devem estar devidamente estruturados.

Nesse sentido, essa dimensão tem por finalidade avaliar os processos instituídos pela SFC para fins de elaboração do seu plano anual de auditoria e para realização dos trabalhos de auditoria.

Para essa análise, foram formuladas as seguintes hipóteses:

**H1 – A forma de elaboração do plano anual de auditoria da SFC é compatível com a metodologia prevista na auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA;**

**H2 – Os processos de trabalho relativos aos trabalhos de auditoria da SFC são compatíveis com as diretrizes da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA.**

### b) Preparo dos auditores internos:

Considerando que na auditoria baseada em riscos todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de risco, é necessária uma evolução técnica dos profissionais para alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos seus trabalhos (Castanheira, 2007). Assim, para avaliar essa dimensão, foram elaboradas as seguintes hipóteses:

**H3 – Os auditores internos da SFC estão tecnicamente preparados para realizar trabalhos de auditoria compatíveis com a metodologia da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA;**

**H4 – Os auditores internos da SFC estão sensibilizados para a mudança de abordagem requerida pela auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA em relação à auditoria interna tradicional.**

## 1.2 Método

O desenvolvimento do presente trabalho ocorreu a partir dos procedimentos metodológicos descritos nesta seção.

A pesquisa realizada foi do tipo exploratória, tendo em vista a proposta inicial de conhecer como o problema de pesquisa acontece na organização analisada. Na visão de Gil (2002, p. 41), as pesquisas exploratórias “[...] têm como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o

problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

A modalidade de pesquisa utilizada foi o estudo de caso, o qual, na concepção de Gil (2002, p. 54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

A natureza dos dados levantados é qualitativa, sendo que sua coleta ocorreu por meio de pesquisa bibliográfica, de pesquisa documental e da aplicação de questionário.

Na pesquisa bibliográfica, foram utilizadas como fontes normativas e trabalhos de instituições e de pesquisadores relativos à temática da auditoria interna e da gestão de riscos.

A pesquisa documental baseou-se em documentos obtidos no website da CGU e em documentos levantados junto à SFC. Foram analisados manuais (de Auditoria Anual de Contas, de Auditoria de Recursos Externos e de Avaliação da Execução de Programas de Governo) e a Orientação SFC nº 25, de 26 de julho de 2016, destinada a orientar o planejamento da SFC para o exercício de 2017.

O questionário foi aplicado de forma eletrônica, e enviado para os titulares das Coordenações-Gerais da SFC que realizam auditoria, totalizando vinte e três. As perguntas foram estruturadas em três blocos: o primeiro dispôs sobre o planejamento anual dos trabalhos da SFC; o segundo, sobre os trabalhos de auditoria; e o terceiro, sobre o preparo dos Auditores Federais de Finanças e Controle.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Auditoria interna

Essa seção aborda os aspectos gerais relativos à atividade de auditoria interna. Inicia pela definição do termo auditoria e a sua evolução ao longo dos anos. Estabelece a diferenciação entre os conceitos de “auditoria” (*lato sensu*) e “auditoria interna”.

Apresenta, ainda, as funções desempenhadas pela auditoria interna e as expectativas quanto à sua atuação no contexto atual. Na sequência, constam referências institucionais e normativas para o desenvolvimento da atividade nos âmbitos internacional e nacional.

Finalmente, tendo em vista o presente trabalho versar sobre análise da atuação da auditoria interna da esfera pública, também são apresentadas considerações sobre auditoria governamental.

#### 2.1.1 Definição e funções

Para Arens, Elder e Beasley (2012), auditoria é a acumulação e a avaliação de evidências sobre informações para determinar e reportar o grau de correspondência entre a informação e um dado critério, devendo ser realizada por um profissional competente e independente.

A auditoria interna, por sua vez, é definida pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) como:

[...] uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.

Quanto à origem da atividade de auditoria, os autores apresentam diferentes perspectivas. Conforme assinala Ramamoorti (2003), “os historiadores acreditam que em 4.000 a.C já existiam sistemas formais instituídos por empresas e governos no Oriente Médio para aliviar suas preocupações com a correta contabilidade de recebimentos, desembolsos e cobrança de impostos” (RAMAMOORTI, 2003, p. 3). O autor ainda pondera que nos sistemas de finanças públicas da China, da Babilônia, da Grécia e do Império Romano constam registros relativos à realização de auditorias.

Na modernidade, Castro (2009) relaciona o avanço da auditoria com a crise econômica americana de 1929, a partir da qual tornou-se obrigatória a auditoria contábil independente nos demonstrativos financeiros das empresas que tivessem suas ações cotadas em bolsa.

Para Lisboa (2014), a atividade de auditoria interna está intimamente relacionada à evolução do Sistema Capitalista norte americano, pois, com a evolução das transações internacionais, além dos trabalhos realizados pelas firmas de auditoria independente, houve a necessidade de as administrações das grandes organizações darem maior ênfase às normas e procedimentos internos. Ainda, segundo Ramamoorti (2003), deveria haver garantias internas que suportassem a tomada de decisões pela administração.

No início do século XX, “o estabelecimento de uma função de auditoria interna que pudesse exercer essas atribuições foi visto como uma resposta lógica” (RAMAMOORTI, 2003, p. 3). Lisboa (2014) acrescenta que “era necessário manter dentro das próprias organizações um grupo de empregados “de confiança” para exercer as funções de “auditores” que, por pertencerem à própria organização, foram denominados de “internos”” (LISBOA, 2014, p. 8-9).

Para Reeve (1986 apud RAMAMOORTI, 2003, p. 4), “[...] iniciando como uma função interna de negócios focada na proteção contra fraudes de folha de pagamento, perda de caixa e outros ativos, o escopo da auditoria interna rapidamente foi estendido para a verificação de quase todas as transações financeiras [...]”.

“De um corpo de funcionários quase sempre subordinados à contabilidade, pouco a pouco, a auditoria interna passou a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia, a eficiência e a efetividade da aplicação dos controles internos (CASTRO, 2009, p.160).

Acerca da evolução dos trabalhos de auditoria interna e do atual papel por ela desempenhado, Lisboa (2014) acentua:

[...] seus resultados, além de constituírem algo precioso para tranquilizar os gestores do alto comando, fornecem recomendações corretivas e preventivas à exposição da organização face aos riscos empresariais, que podem ser de natureza: sistêmica, operacional, financeira, de tecnologia da informação, de recursos humanos, mercadológica e de fatores externos que podem impactar os resultados e estratégias globais da empresa (LISBOA, 2014, p. 7).

### 2.1.2 Normas internacionais de auditoria interna

Com a evolução dos trabalhos realizados pela auditoria interna, houve a necessidade de estabelecer diretrizes e padrões amplamente aceitos para orientar e facilitar o exercício da atividade.

No entendimento de Ramamoorti (2003), “o estabelecimento, crescimento e evolução da profissão de auditoria interna contemporânea está intimamente interligado com a história do *The Institute of Internal Auditors (IIA)*” (RAMAMOORTI, 2003, p. 2).

Criado em 1941 nos Estados Unidos, o IIA é uma associação profissional internacional com sede em Lake Mary, Flórida, destinada a promover e a desenvolver a prática da auditoria interna. No Brasil, o instituto filiado ao IIA Global foi fundado em 1960, sob a denominação de Audibra, tendo sido renomeado em 2010 para Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), seguindo o alinhamento à marca (IIA BRASIL, 2017).

Como autoridade mundialmente reconhecida, o IIA Global estruturou uma base conceitual de informações oficiais para o exercício da atividade de auditoria interna, a chamada *International Professional Practices Framework (IPPF)*, que organiza as informações oficiais promulgadas pelo Instituto (IIA BRASIL, 2017).

Conforme estruturado na Figura 1, a IPPF é composta pela missão da auditoria interna, por orientações mandatórias e por orientações recomendadas:

**Figura 1** – Composição a IPPF



**Fonte:** IIA Brasil

A missão da auditoria interna encontra-se assim definida na IPPF: “Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) objetivos baseados em risco” (IIA Brasil, 2017).

As orientações mandatórias são necessárias e essenciais para a prática profissional da auditoria interna, e são constituídas pelos seguintes elementos:

- a) Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, os quais constituem um conjunto de dez princípios que articulam a eficácia da auditoria interna. Para que uma função de auditoria interna seja considerada eficaz, todos os Princípios devem estar presentes e operar com eficiência;
- b) definição de Auditoria Interna, nos termos mencionados na seção 2.1.1;
- c) Código de Ética, que estabelece os princípios e expectativas que guiam o comportamento dos indivíduos e organizações na condução da auditoria interna;
- d) Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas), as quais têm como foco os Princípios Fundamentais e fornecem uma estrutura para a realização e promoção da auditoria interna.

As orientações recomendadas descrevem práticas para a implantação eficaz dos Princípios Fundamentais, da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas do IIA Global.

Os Princípios Fundamentais para a prática profissional de auditoria interna estabelecidos pela IPPF (IIA BRASIL, 2017) são:

- a) demonstrar integridade;
- b) demonstrar competência e zelo profissional devido;
- c) ser objetivo e livre de influências indevidas (independente);
- d) estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização;
- e) estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado;
- f) demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- g) comunicar-se com eficácia;
- h) prestar avaliações com base em riscos;
- i) ser perspicaz, proativo e focado no futuro;
- j) promover a melhoria organizacional.

As Normas da IPPF (IIA BRASIL, 2017) são aplicáveis a auditores internos e à atividade de auditoria interna, e possuem como propósitos:

- a) orientar a aderência com os elementos mandatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais;
- b) fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria interna de valor agregado;
- c) estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna;
- d) promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

Além da IPPF, o IIA divulga textos técnicos com a finalidade de orientar e promover a atividade de auditoria interna. A partir desses textos, é possível compreender como o Instituto entende que determinados assuntos devem ser tratados.

Entre esses textos, por essencial ao contexto do presente trabalho, menciona-se o *Risk based internal auditing* (2014), documento que consigna o entendimento do IIA sobre auditoria baseada em riscos e que se encontra melhor referenciado na seção 2.5.2.

## **2.2 Objetivos, riscos e controles internos da gestão**

A auditoria interna atua nas organizações com a finalidade de adicionar valor e de melhorar as suas operações. As operações, por sua vez, são realizadas para que se cumpra o propósito para o qual as organizações foram criadas e continuam existindo.

A partir da missão ou da visão de determinada organização, são estabelecidos planos de atuação, selecionadas estratégias e definidos os objetivos organizacionais (BRASILIANO, 2016).

Conforme o COSO – Controle Interno (2013), os objetivos podem ser gerais, para toda a organização, ou direcionados para atividades específicas, e refletem as escolhas feitas pela administração e pela estrutura de governança a respeito de como a organização pretende criar, preservar e converter valor para as partes interessadas.

Há, no entanto, fatores que podem prejudicar o atingimento dos objetivos organizacionais, desviando a organização dos resultados planejados. Tais fatores são comumente entendidos como riscos, e são enfrentados por todas as organizações, independentemente de seu tamanho, natureza ou estrutura (AVALOS, 2009). Avalos (2009) ainda complementa:

Os riscos interferem na possibilidade de a organização sobreviver, concorrer com êxito para manter seu poder financeiro e a qualidade de seus produtos ou serviços. O risco é inerente aos negócios e não existe forma prática de reduzi-lo a zero. Portanto, a direção deve determinar o nível de risco considerado aceitável e mantê-lo nesse limite (AVALOS, 2009, p. 62).

No complexo ambiente de negócios das organizações, realizar o gerenciamento dos riscos constitui atividade fundamental para o alcance dos objetivos. Brasiliano (2016, p. 13) afirma que “os riscos permeiam todos os níveis das atividades do negócio e, se não forem gerenciados adequadamente, poderão resultar em perdas financeiras, deterioração da imagem e reputação ou desencadear uma crise”.

No contexto da gestão de riscos, faz-se necessário considerar a caracterização dos riscos antes e após o seu tratamento. Conforme definição da Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01, de 2016, risco inerente é “aquele a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto” (BRASIL, 2016b). Já o risco residual, é aquele a que “uma organização está exposta após a implementação de ações gerenciais para o tratamento do risco” (BRASIL, 2016b).

O COSO – Gerenciamento de Riscos Corporativos (2007) e a norma ABNT NBR ISO 31.000 (2009) estabelecem estruturas para a gestão de riscos, e compreendem fontes muito utilizadas como referência à sua implementação nas organizações.

A norma ABNT NBR ISO 31.000 (2009) define gestão de riscos como o conjunto de atividades coordenadas para atingir e controlar uma organização no que se refere a riscos. Ainda, estabelece que “a gestão de riscos faz parte das responsabilidades da administração e é parte integrante de todos os processos organizacionais, incluindo o planejamento estratégico e todos os processos de gestão de projetos de gestão de mudanças” (ABNT NBR ISO 31.000, 2009, p. 7).

Segundo o COSO - Gerenciamento de Riscos Corporativos (2007, p. 4):

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Essa estrutura estabelece que o gerenciamento de riscos corporativos é constituído por oito componentes inter-relacionados, quais sejam:

- a) **Ambiente Interno:** A administração estabelece uma filosofia quanto ao tratamento de riscos e estabelece um limite de apetite a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados

pelos empregados da organização. O coração de toda organização fundamenta-se em seu corpo de empregados, isto é, nos atributos individuais, inclusive a integridade, os valores éticos e a competência – e, também, no ambiente em que atuam;

- b) **Fixação de Objetivos:** os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a administração adote um processo para estabelecer objetivos, e que aqueles escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da organização e sejam compatíveis com o apetite a risco;
- c) **Identificação de Eventos:** Os eventos em potencial que podem impactar a organização devem ser identificados, uma vez que esses possíveis eventos, gerados por fontes internas ou externas, afetam a realização dos objetivos. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades, ou ambos. As oportunidades são endereçadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos;
- d) **Avaliação de Riscos:** Os riscos identificados são analisados com a finalidade de determinar a forma como serão administrados e, depois, serão associados aos objetivos que podem impactar. Avaliam-se os riscos considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto;
- e) **Resposta a Risco:** A organização identifica e avalia as possíveis respostas aos riscos: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco;
- f) **Atividades de Controle** – Políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos selecionados pela administração sejam executadas com eficácia;
- g) **Informações e Comunicações** – A forma e o prazo em que as informações relevantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que as pessoas cumpram com suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficaz ocorre quando esta flui na organização em todas as direções, e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e responsabilidades;

- h) Monitoramento** – A integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as modificações necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir ativamente e mudar segundo as circunstâncias. O monitoramento é realizado por meio de atividades gerenciais contínuas, avaliações independentes ou uma combinação desses dois procedimentos.

As atividades de controle, as quais constituem uma das componentes da estrutura do COSO ERM, são operacionalizadas pelos gestores por meio de uma combinação de controles internos da gestão, destinados a tratar os riscos identificados. Esses controles internos se caracterizam como um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pelas organizações para enfrentar os riscos (BRASIL, 2016b).

Não obstante a responsabilidade dos gestores pelo gerenciamento de riscos e pela implementação dos controles internos, essas temáticas estão intrinsecamente relacionadas à atuação da auditoria interna, fazendo parte da natureza do seu trabalho (Norma IPPF 2100).

No entanto, é necessário que as organizações tenham definições claras quanto aos papéis e responsabilidades de cada ator (gestores e auditoria interna) nesses processos. Para auxiliar nessas definições, o IIA emitiu em 2013 uma Declaração de Posicionamento intitulada “As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles” (IIA, 2013).

Nesse documento, o Instituto apresenta um modelo que diferencia três grupos (ou linhas) envolvidos no gerenciamento eficaz de riscos:

- a) Funções que gerenciam e têm propriedade sobre riscos;
- b) Funções que supervisionam riscos;
- c) Funções que fornecem avaliações independentes.

A primeira linha de defesa é composta pelos gerentes operacionais, responsáveis por gerenciar (identificar, avaliar, controlar e mitigar) os riscos e por implementar as ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles.

A segunda linha é constituída por instâncias de supervisão e monitoramento dos controles internos. Suas funções fazem parte da gestão e são executadas para permitir que a primeira linha de defesa seja efetivamente desenvolvida e que opere em conformidade com o planejado.

A terceira linha de defesa é operada pela auditoria interna, a qual fornece aos órgãos de governança e à alta administração da organização avaliações abrangentes, independentes e

objetivas. Essas avaliações englobam a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, incluindo opiniões sobre a forma como a primeira e a segunda linhas de defesa operam o gerenciamento de riscos e os controles.

Outra possível atuação da auditoria interna no processo de gerenciamento de riscos é a realização de trabalhos de consultoria que visem ao desenvolvimento da temática no âmbito da organização. Tais trabalhos, no entanto, devem ser realizados com salvaguardas, para que não haja perda da independência e da objetividade da auditoria interna.

Acerca dessas salvaguardas, há uma Declaração de Posicionamento do IIA (“O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo”) que estabelece, entre outras, a necessidade de deixar claro que a administração permanece como a responsável pelo gerenciamento dos riscos, e que a auditoria interna não gerenciará nenhum dos riscos em nome da administração (IIA 2009).

### **2.3 Auditoria governamental**

As Normas de Auditoria Governamental (NAG), aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro, definem auditoria governamental nos seguintes termos:

[...] exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (NAGs, 2010).

Quanto ao âmbito de atuação, “a Auditoria Governamental engloba todas as esferas de governo - federal, distrital, estadual e municipal - e níveis de poder - Executivo, Legislativo e Judiciário -, e alcança as pessoas jurídicas de direito privado que se utilizem de recursos públicos” (BRITO, 2013, p. 3).

No contexto do poder Executivo federal, o conceito da atividade de auditoria interna governamental está assim definido pela Instrução Normativa SFC n. 03, de 09 de junho de 2017:

Atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade de auditoria interna governamental está situada na terceira linha de defesa da gestão pública e tem como objetivo auxiliar uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles (BRASIL, 2017).

Pode-se entender, portanto, que a auditoria governamental constitui a aplicabilidade dos preceitos, aspectos, processos de trabalhos e funções da auditoria na esfera pública, com a finalidade de agregar valor à gestão dos recursos públicos.

No contexto brasileiro, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu diferenciação entre a auditoria governamental realizada por agentes externos à administração federal e aquela realizada pela própria administração (auditoria interna governamental), estruturando agentes e competências distintas para cada uma.

O artigo 71, IV, da Constituição Federal de 1988 incluiu, entre as competências do Tribunal de Contas da União (TCU), enquanto órgão auxiliar do controle externo exercido pelo Congresso Nacional, a atribuição de realizar auditorias nas unidades da administração direta e indireta dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (BRASIL, 1988). Essa função apresenta-se tipicamente como uma atividade de auditoria externa governamental, visto que o TCU não figura como parte integrante de nenhum dos três poderes (TCU, 2017).

Quanto à auditoria interna governamental, a seção seguinte se dedica a analisar a fundamentação normativa relativa à sua execução no âmbito do Poder Executivo federal, bem como a explicitar os agentes que a realizam.

#### **2.4 Auditoria interna na Administração Pública Federal – Poder Executivo**

No âmbito do Poder Executivo federal, o artigo 30, caput, do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, estruturou a função de auditoria na forma de sistema, sujeito à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização de um órgão central (BRASIL, 1967).

O mesmo Decreto-Lei, no artigo 13, preleciona que o controle das atividades da Administração Federal deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria (BRASIL, 1967).

Essa abordagem muito se assemelha ao modelo de três linhas de defesa do IIA, e estabelece a noção do que seria um sistema de controle interno, com a função de controle atribuída a instâncias do próprio órgão executor e a um órgão responsável pela atividade de auditoria.

Nesse sentido, as atividades desempenhadas pelo órgão de auditoria do poder executivo federal seriam uma parte das funções do sistema de controle interno, no qual também se incluiriam as atribuições dos agentes responsáveis pela primeira e segunda linhas de defesa de cada órgão e entidade pertencente à administração federal.

De maneira diversa desse entendimento, a Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, ao invés de considerar o sistema de controle interno como uma atividade difusa, exercida por todos os órgãos e em diferentes níveis de atuação, ocupou-se de estabelecer uma abordagem morfológica, delimitando os integrantes do chamado Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI) (BRASIL, 2001).

Conforme artigo 22 da referida Lei:

Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

I - a Secretaria Federal de Controle Interno, como órgão central;

II - órgãos setoriais (BRASIL, 2001).

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), objeto de análise neste trabalho, integra o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU), e sua área de atuação inclui todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto aqueles de abrangência dos órgãos setoriais de controle interno (BRASIL, 2001).

Os órgãos setoriais compreendem as Secretarias de Controle Interno (CISSET) do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União e da Casa Civil<sup>1</sup>.

O parágrafo 4º do artigo 22 da Lei n. 10.180 especifica a possibilidade de os órgãos central ou setoriais se subdividirem em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

No âmbito da CGU, as funções da SFC (e das outras Secretarias que compõem o Ministério) são exercidas nos Estados pelas Controladorias Regionais da União, sob a supervisão técnica de Coordenações-Gerais de Auditoria localizadas em Brasília/DF.

Na CISSET do Ministério da Defesa, conforme artigo 8º, III, do Decreto n. 3.591, de 06 de setembro de 2000, foram criadas unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais (BRASIL, 2000).

A partir da análise das competências atribuídas aos integrantes do SCI pelo artigo 24 da Lei n. 10.180, e da finalidade das atividades a cargo do Sistema, especificada pelo artigo 7º do Decreto nº 3.591, observa-se que os respectivos órgãos e unidades exercem, entre outras, atividades típicas de auditoria interna especificadas pelo IIA, quais sejam: avaliação e consultoria (BRASIL, 2001; BRASIL, 2000; IIA Brasil, 2017).

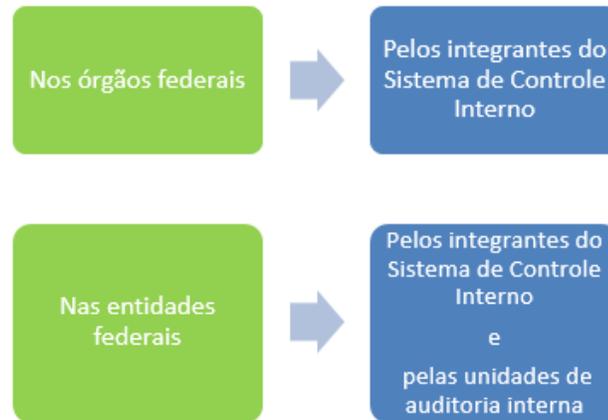
Adicionalmente, o artigo 14 do Decreto nº 3.591 estabelece a figura de unidades de auditoria interna (Audin) no âmbito das entidades da Administração Pública Federal indireta (BRASIL, 2000). Essas unidades estão sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do SCI, em suas respectivas áreas de jurisdição (BRASIL, 2000).

Nesse sentido, a função de auditoria interna é exercida, no âmbito do Poder Executivo Federal, conforme especificado na Figura 2:

---

<sup>1</sup> Conforme artigo 8º, § 4º, do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, a Secretaria de Controle Interno da Casa Civil ficou responsável pelas atividades de controle interno da Advocacia-Geral da União, até a criação do seu órgão próprio. Essa criação ainda não ocorreu.

**Figura 2** – Exercício da auditoria interna no Poder Executivo federal



**Fonte:** Elaboração própria

Verifica-se, portanto, que nas entidades da Administração Pública Federal há uma atuação concorrente entre os integrantes do Sistema de Controle Interno e as Audin.

Considerando essa sobreposição, considera-se imprescindível que haja uma articulação eficiente entre esses atores, de modo que os recursos empregados na realização dos trabalhos de auditoria sejam otimizados.

Atualmente, as atividades dos órgãos integrantes do SCI e das Audin são orientadas pela recente IN SFC n. 03, a qual aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. O Referencial pontua como Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG):

- a) Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e as Controladorias Regionais da União nos estados, que fazem parte da estrutura do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União (CGU);
- b) Secretarias de Controle Interno (Ciset) da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, e respectivas unidades setoriais;
- c) auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta; e

d) o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde<sup>2</sup>. (BRASIL, 2017).

Importa destacar que o Referencial Técnico incorpora as melhores práticas de auditoria interna, por meio da convergência da atuação das UAIG com a IPPF do IIA (BRASIL, 2017). Adicionalmente, retoma o entendimento de que o Sistema de Controle Interno, previsto na Constituição Federal, abarca as responsabilidades das instâncias responsáveis pela gestão, e não apenas as competências dos órgãos de controle interno estabelecidos pela Lei n. 10.180. O Referencial consigna, portanto, a importância das três linhas de defesa para garantir que os processos de gestão de riscos e controles sejam geridos de maneira apropriada (BRASIL, 2017).

#### **2.4.1 Direcionamento para uma abordagem de riscos**

Nos últimos anos, iniciativas voltadas para o fortalecimento da gestão de riscos na Administração Pública Federal têm ganhado força no cenário nacional.

Em 2011, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) realizou, a pedido da CGU, uma avaliação do Sistema de Integridade da Administração Pública Federal, em que foram analisadas a implementação e a coerência de instrumentos, processos e estruturas de salvaguarda da integridade. A finalidade do trabalho era fornecer subsídios para o fortalecimento da integridade e a prevenção da corrupção no serviço público.

No resultado do trabalho, entre as recomendações emitidas, destaca-se a de “integrar a gestão de riscos como elemento-chave da responsabilidade gerencial, de modo a promover a integridade e prevenir a improbidade, os desvios e a corrupção” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011). Conforme entendimento da OCDE, esse esforço deveria ser conduzido de forma conjunta entre a CGU e o Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> A IN SFC n. 03, de 2017, foi editada antes da Lei n. 13.464, de 10 de julho de 2017, a qual revogou o inciso III do artigo 22 da Lei n. 10.180, que incluía o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) como órgão integrante do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

<sup>3</sup> À época, denominado Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

Destaca-se, ainda, as considerações feitas pela OCDE quanto à importância da gestão de riscos operacionais, sob a perspectiva de que essa abordagem “contribui para eficiência na prestação dos serviços públicos, aumenta a responsabilização dos gestores e inspira a confiança nos órgãos públicos” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2011, p. 13).

Dentre as ações encampadas pela CGU, verifica-se que o Referencial Técnico para atuação das Unidades de Auditoria Interna Governamental, aprovado pela IN SFC n. 03, revela a intenção da SFC em convergir com os padrões internacionais relativos à prática da auditoria interna, direcionando a forma de atuação das UAIG para uma abordagem voltada para os riscos aos quais os órgãos e entidades estão expostos. Esse direcionamento pode ser identificado em diferentes partes do texto, como nos parágrafos 16, 62, 68, 70, 83 e 120 (BRASIL, 2017).

Esse posicionamento da SFC já havia sido consubstanciado em outro normativo emitido em 2015 pela CGU, na qualidade de órgão central do Sistema de Controle Interno, destinado a orientar as Audin na elaboração e reporte do planejamento anual dos seus trabalhos. A Instrução Normativa (IN) CGU n. 24, de 17 de novembro de 2015, estabeleceu, para as Audin, a necessidade de elaborar o seu Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) por meio de uma matriz de risco.

No aspecto da gestão, normativos recentes também instituíram a obrigatoriedade de órgãos e entidades do Poder Executivo federal sistematizarem medidas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança.

O principal exemplo é a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU n. 01, de 10 de maio de 2016, o qual estabeleceu prazo de um ano, a contar da sua data de publicação, para que os órgãos e entidades instituíssem políticas de gestão de riscos nos termos especificados no normativo. Verifica-se, inclusive, compatibilidade entre a emissão dessa Instrução Normativa com a recomendação emitida pela OCDE na avaliação realizada pela Organização em 2011 e mencionada no início desta seção.

Adicionalmente, a Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016, que dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estabelece que esse documento deverá observar, entre outras regras, medidas relacionadas às práticas de gestão de riscos e de controle interno.

Nessa perspectiva, tendo em vista que os instrumentos de gestão estão sendo direcionados para a temática de riscos, com a instituição de políticas, práticas e procedimentos voltados para essa abordagem, considera-se necessário que a SFC, enquanto unidade de auditoria interna do Poder Executivo Federal, possua mecanismos eficazes tanto para auxiliar os órgãos e entidades no estabelecimento do gerenciamento de riscos, quanto para avaliar aqueles já implementados.

## **2.5 Auditoria Baseada em Riscos**

Segundo o IIA, a Auditoria Baseada em Risco (ABR) é uma metodologia que associa a auditoria interna ao arcabouço global de gestão de riscos de uma organização. Conforme entendimento do Instituto, a ABR possibilita que uma auditoria interna dê garantia ao conselho diretivo de que os processos de gestão de riscos estão gerenciando os riscos de maneira eficaz em relação ao apetite a riscos.

De acordo com Griffiths (2015d), a ABR constitui uma metodologia que permite à auditoria interna fornecer ao conselho de administração opinião quanto ao gerenciamento de riscos, comparando o seu desempenho com o nível considerado aceitável pela organização.

Acerca da realização da auditoria baseada em risco, Castanheira (2007) afirma que constitui “uma abordagem que integra princípios de gestão de risco em todo o processo de auditoria, quer ao nível do processo de planeamento anual, quer ao nível do processo de planeamento, execução e reporte de auditoria individual, contribuindo para um processo eficaz de gestão de risco” (CASTANHEIRA, 2007, p. 115).

Benli e Celayir (2014) fazem referência à crescente importância dos modelos de gestão de riscos para pontuar que houve a necessidade de a auditoria interna também incorporar a noção de riscos nos seus processos de trabalho. Afirmam, ainda, que com abordagem baseada em risco, os trabalhos passaram a ser alocados para áreas de alto risco nas empresas, o que configurou uma mudança drástica para a auditoria interna no início dos anos 2000.

Para Cicco (2010, p. 2), o principal objetivo da ABR é:

[...] fornecer garantia independente para o conselho de administração (e para a alta direção) da organização de que:

- Os processos de gestão de riscos colocados em prática na organização (abrangendo todos os níveis da companhia) estão operando conforme o planejado;
- Tais processos de gestão de riscos possuem uma estrutura sólida;

- As respostas que a direção tem dado aos riscos são adequadas e eficazes na redução desses riscos a um nível aceitável pelo conselho;
- Existe uma estrutura sólida de controles para mitigar suficientemente os riscos que a direção deseja tratar.

Das definições acima, depreende-se que a ABR está intrinsecamente ligada à gestão de riscos definida e operacionalizada pela organização, devendo operar de modo a permitir aos auditores internos emitir opinião sobre o seu funcionamento. Alguns autores e o próprio IIA asseveram que, se o arcabouço da gestão de riscos não for robusto ou não existir, a organização não está pronta para a ABR (CICCO, 2007; GRIFFITHS, 2015d; IIA – UK E IRELAND, 2014d).

### **2.5.1 Diferenças em relação à abordagem tradicional**

A auditoria baseada em riscos tem sido considerada uma tendência e uma evolução da auditoria do tipo tradicional (ou convencional), praticada no Brasil desde meados do século passado (POMMERENING, 2011). As diferenças entre as duas abordagens, no entanto, não são pequenas.

Para Benli e Celayir (2014), “a principal diferença entre as duas auditorias é que a ABR é orientada para riscos futuros, enquanto a auditoria tradicional é focada no passado, apresentando à administração da entidade apenas os riscos ocorridos” (BENLI; CELAYIR, 2014, p. 2).

Pommerening (2011), pontua que, enquanto na abordagem tradicional os trabalhos são realizados com vistas à avaliação do sistema de controle interno da organização, a ABR destina seus esforços para a avaliação de como a administração das empresas realiza o gerenciamento dos riscos capazes de impactar os seus negócios.

O que se verifica, portanto, é uma mudança de postura da auditoria interna, a qual passa a atuar com uma visão preventiva, voltada à minimização de efeitos danosos à organização, ao invés de atuar em busca de problemas ocorridos na gestão.

Silva (2015) corrobora com esse entendimento, afirmando que “o modelo tradicional de auditoria, que ainda predomina nas corporações e nas instituições públicas, atua de forma pontual, perdendo com isso a compreensão das interconexões presentes em todo processo de gestão, tanto na dimensão privada, como também no âmbito público” (SILVA, 2015, 43).

A mudança de abordagem, no entanto, demanda não apenas a alteração dos processos de trabalho da auditoria, mas, essencialmente, a modificação do perfil dos auditores internos.

Quanto aos processos de trabalho, Pinho e Bezzer (2015) consignam que as entidades que utilizam a ABR devem possuir procedimentos e etapas mais flexíveis, dado que a sua forma de atuação será pautada pela situação encontrada em cada trabalho. Nesse sentido, afirmam que tal flexibilidade deve ser refletida nos escopos, alcances, objetivos e recomendações dos trabalhos.

Em relação aos auditores internos, Castanheira (2007) afirma que, considerando que na ABR todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de risco, é necessária uma evolução técnica dos profissionais para alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos seus trabalhos. Segundo Zárte (2001, apud CASTANHEIRA, 2007), a alteração do foco da auditoria interna demanda modificações no perfil do auditor interno, o qual deve possuir maior comprometimento com o futuro da organização.

Strecker, Heise e Frank (2010) asseveram que “os auditores passam a ser obrigados a compreender os negócios da empresa, seus riscos e controles destinados ao tratamento dos riscos em todos os níveis organizacionais relevantes [...]” (STRECKER; HEISE; FRANK, 2010, p. 1).

Essas diferenças revelam que, não obstante os ganhos em termos de posicionamento organizacional e de relevância dos trabalhos da auditoria interna, a atuação segundo a metodologia baseada em riscos constitui sobretudo um desafio para essas unidades, demandando mudanças metodológicas e comportamentais em relação à abordagem tradicional.

### **2.5.2 Processo da auditoria baseada em risco**

A implementação da ABR constitui atribuição da própria auditoria interna, e o responsável pela área deve buscar junto ao conselho e à administração o apoio necessário à sua consolidação.

Nesse sentido, conforme entendimento de Silva (2010), a articulação junto aos *stakeholders*<sup>4</sup> é fundamental, na medida em que a compreensão da importância da ABR por parte dos atores envolvidos é elemento crucial para o desenvolvimento e a implementação de um formato de auditoria que vá além da mera formalidade, e que efetivamente contribua com um olhar crítico e construtivo para a melhoria da instituição.

---

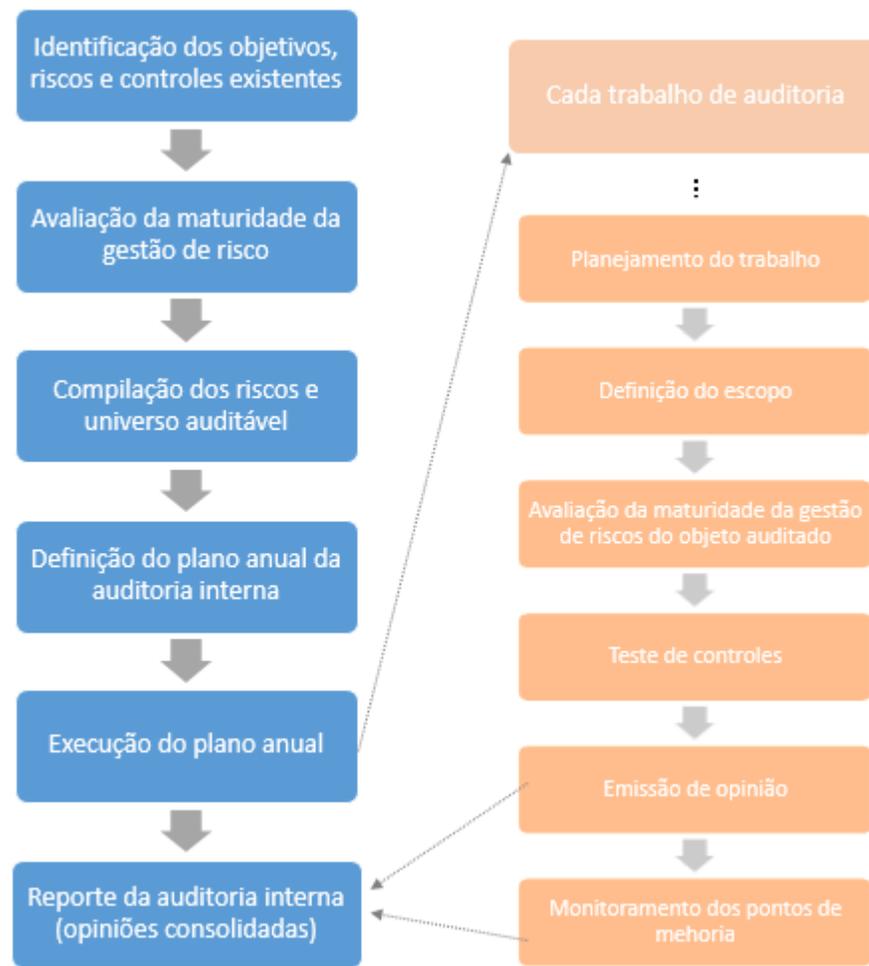
<sup>4</sup> Pessoas, grupos ou entidades que possuem interesses nas ações e no desempenho de uma organização (TRINDADE, 2011).

De acordo com Griffiths (2015d), para que a auditoria interna seja capaz de reportar ao conselho a situação do gerenciamento de riscos na organização, duas etapas de auditoria são necessárias, quais sejam:

- a) Exame da estrutura de controles internos estabelecida pela organização;
- b) Teste dos controles contidos na estrutura.

O autor pondera que o exame e o teste dos controles ocorrem por meio dos trabalhos de auditoria, direcionados aos riscos mais críticos. Tais trabalhos, portanto, devem ser planejados levando em consideração os principais riscos da organização auditada. A figura 3 apresenta as principais etapas relativas ao processo de auditoria baseada em riscos, incluindo a definição de um plano anual e a realização dos trabalhos.

**Figura 3** – Processo da auditoria baseada em riscos



**Fonte:** Elaboração própria, com base em Griffiths (2015d)

A seguir, encontra-se o detalhamento das etapas atinentes ao processo da auditoria baseada em riscos em determinado exercício. Por ser mais detalhada e didática, optou-se por apresentar as etapas indicadas por Griffiths (2015d), cuja abordagem é baseada na publicação do *Chartered Institute of Internal Auditors* (IIA – UK e Ireland) intitulada “*Risk Based Internal Auditing*” (2014d).

Nesse documento, o Instituto apresenta três etapas de implementação da auditoria baseada em riscos, quais sejam: avaliação da maturidade do risco; planejamento periódico da auditoria e trabalhos de auditoria. Conforme se depreende da Figura 3, essas três etapas são pontos centrais na estrutura proposta por Griffiths (2015d).

**a) Identificação dos objetivos, riscos e controles existentes:**

Nessa primeira etapa, deve ser verificado se existe registro dos objetivos organizacionais, dos riscos passíveis de comprometer as atividades e dos controles implementados para reduzir os riscos a níveis aceitáveis (GRIFFITHS, 2015d).

Conforme especifica Cicco (2010, p. 5), constitui ponto de partida da auditoria baseada em riscos “determinar se a organização estabeleceu objetivos apropriados, e então determinar se a companhia tem ou não um processo adequado para identificar, avaliar e manejar os riscos que causam impacto nesses objetivos”.

**b) Avaliação da maturidade da gestão de risco:**

Nessa etapa, é obtida uma visão geral do quanto o conselho e a administração determinam, avaliam, gerenciam e monitoram os riscos. Isso permite uma noção da confiabilidade do gerenciamento de riscos para fins de planejamento da auditoria interna (IIA – UK E IRELAND, 2014d).

Segundo o IIA – UK e Ireland (2014e), essa etapa possui três objetivos:

- Avaliar a maturidade da gestão de riscos da organização;
- Reportar a maturidade da gestão de riscos à administração e ao comitê de auditoria;
- Estabelecer uma estratégia de auditoria.

Deve ser realizada discussão do entendimento quanto à maturidade da gestão de riscos com o conselho e com os gerentes sêniores da organização, e obtidos e analisados documentos que contenham as informações dos objetivos, riscos e controles organizacionais. A partir dessas informações, a auditoria interna deve concluir acerca da maturidade da gestão de riscos.

O IIA – UK e Ireland (2014e) define cinco níveis de maturidade da gestão de riscos, quais sejam:

- **Habilitado:** O gerenciamento de riscos e os controles internos estão totalmente embutidos nas operações da organização, com mecanismos sofisticados;
- **Gerenciado:** A abordagem de gestão de riscos está amplamente desenvolvida e comunicada em toda a organização;
- **Definido:** As estratégias, políticas e apetite a risco estão definidos e comunicados;
- **Consciente:** Há abordagem de gestão de riscos dispersa em algumas áreas da organização;
- **Ingênuo:** Não há abordagem formal desenvolvida para a gestão de riscos.

A estratégia de atuação da auditoria interna depende da maturidade da gestão de riscos da organização, sendo que em organizações com risco de maturidade consciente ou ingênuo não será possível aplicar a ABR imediatamente (IIA – UK E IRELAND, 2014e). Nesses casos, a auditoria interna pode auxiliar na melhoria do gerenciamento de riscos, promovendo a temática em todos os seus trabalhos de avaliação, ou realizando trabalhos de consultoria.

Esse também é o entendimento de Benli e Celayir (2014), os quais prelecionam que para implementação da auditoria baseada em riscos a organização deve possuir um alto nível de maturidade da gestão de riscos; caso contrário, a auditoria interna deve atuar como uma conselheira para incrementá-la.

**c) Compilação dos riscos e universo auditável:**

A partir da relação dos riscos da organização, cabe à auditoria interna selecionar aqueles cujos processos de gestão são passíveis de serem auditados. Conforme Griffiths (2015d), trabalhos de auditoria podem não ser requeridos em riscos finalizados, transferidos ou tolerados pela administração, havendo a necessidade de analisá-los e filtrá-los. Os riscos remanescentes formarão a base para o plano anual da auditoria.

O universo auditável, por sua vez, constitui uma listagem, definida a partir dos riscos remanescentes, dos itens organizacionais passíveis de serem auditados.

**d) Definição do plano anual de auditoria interna:**

Essa etapa tem por finalidade especificar o planejamento anual da auditoria interna, com a definição formal de quais trabalhos são requeridos no período, quando eles serão realizados, qual o tempo previsto para a sua realização e qual equipe de auditores os realizarão.

Quanto à necessidade de haver um planejamento anual dos trabalhos, a Norma 2010.A1 da IPPF, assim estabelece:

O planejamento dos trabalhos da atividade de auditoria interna deve ser baseado em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. As informações fornecidas pela alta administração e pelo conselho devem ser consideradas neste processo (*THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2017*).

Para fins da composição do plano anual de auditoria, especialmente quando há uma grande quantidade de riscos identificados, é necessário que os riscos sejam categorizados e priorizados.

A categorização pode ser feita, por exemplo, a partir de unidades de negócios; funções; responsáveis por controles internos; processos; e objetivos (GRIFFITHS, 2015d; IIA – UK E IRELAND, 2014c).

Em relação à priorização dos riscos, a Norma 2010-1 da IPPF (2016, p. 2) especifica que:

a maioria dos modelos de risco utilizam fatores de risco, tais como impacto, probabilidade, materialidade, liquidez de ativos, competência gerencial, qualidade e aderência dos controles internos, grau de mudança ou de estabilidade, tempo desde e os resultados do último trabalho de auditoria, complexidade e relação com funcionários e com o governo.

A partir da valoração dos critérios aplicados a cada risco constante na base do plano anual, devem ser considerados aqueles riscos que possuem maior valor. Na sequência, considerada a capacidade operacional da auditoria interna, devem ser definidos quais riscos terão suas respostas (controles internos) como objeto de trabalhos de auditoria.

Se for requerida pela administração ou pelo conselho a inclusão de algum trabalho de auditoria não selecionado por meio dos fatores de riscos, essa inclusão deve ser devidamente justificada (IIA – UK E IRELAND, 2014c).

O plano anual da auditoria interna deve ser discutido com a administração e aprovado pelo conselho de administração (Norma 2020 da IPPF).

**e) Execução do plano anual:**

Essa etapa compreende a realização dos trabalhos de auditoria previstos no plano anual.

**f) Realização dos trabalhos de auditoria:**

O objetivo dos trabalhos de auditoria é prover uma opinião quanto a se os riscos específicos sob análise estão sendo gerenciados dentro do apetite a risco definido pela organização. Em cada trabalho executado, devem ser realizadas, utilizando-se as técnicas apropriadas, as seguintes atividades (GRIFFITHS, 2015d; IIA – UK E IRELAND, 2014b):

- Planejamento da auditoria: essa etapa se inicia com pesquisas e levantamentos para melhor entendimento sobre o objeto a ser auditado. Compreende, ainda, a definição do escopo do trabalho e a avaliação da maturidade da gestão dos riscos aos quais o objeto está submetido;

- ✓ Definição do escopo: tem como propósito documentar “por que a auditoria está sendo realizada; quais objetivos, riscos e processos serão envolvidos; qual e como o resultado será entregue; quem o entregará e quando” (GRIFFITHS, 2015d, p. 43). Constitui a delimitação do trabalho a ser realizado;

- ✓ Avaliação da maturidade da gestão de riscos da área ou objeto auditado: essa atividade permite à auditoria interna avaliar a gestão dos riscos relativos ao objeto auditável em um nível mais detalhado do que aquele estabelecido quando do planejamento anual. Tem como objetivo verificar se a administração definiu os objetivos da área ou objeto auditado, identificou os riscos que ameaçam esses objetivos e estabeleceu mecanismos (controles) para reduzi-los a níveis aceitáveis;

- Testes de controles: a verificação dos controles deve ser feita por meio de técnicas de auditoria, prestando atenção especial àqueles que têm efeito significativo sobre os riscos inerentes. A amplitude dos testes dependerá da maturidade do gerenciamento de riscos: cenários menos maduros demandarão mais ênfase. O objetivo dessa etapa é determinar se os controles implementados pela administração na estrutura de gerenciamento de riscos estão funcionando como planejado (IIA – UK E IRELAND, 2014b).

- Emissão de opinião: deve ser realizado um reporte que reflita as conclusões obtidas com a auditoria (GRIFFITHS, 2015d), as quais devem estar devidamente suportadas pelas evidências.

A definição dos destinatários e a forma do reporte devem ocorrer em conformidade com as políticas da organização.

Essa etapa é crucial ao trabalho de auditoria, e tem por objetivo reforçar as responsabilidades da administração pelo gerenciamento dos riscos. Os achados devem ser discutidos com os gestores de modo que eles assumam a responsabilidade por decidir as ações corretivas a serem tomadas (IIA – UK E IRELAND, 2014b);

- Monitoramento dos pontos de melhoria: deve ser estabelecida e mantida uma sistemática destinada ao acompanhamento dos resultados comunicados à administração que demandem ações de melhoria (Norma 2500 da IPPF).

**g) Reporte da auditoria interna (opiniões consolidadas):** constitui a conclusão da auditoria interna acerca do gerenciamento de riscos da organização, obtida por meio dos resultados dos trabalhos de auditoria. Tem por finalidade apresentar ao conselho de administração opinião sobre se os riscos estão sendo gerenciados suficientemente para garantir que os objetivos da organização sejam alcançados e, dentro de limites razoáveis, se serão alcançados no futuro.

No entendimento de Griffiths (2015d, p. 50), a frequência e o conteúdo desse reporte devem ser compatíveis com o estatuto da auditoria interna, mas normalmente esse documento deve abordar opiniões quanto a se:

- os riscos significativos têm sido identificados, avaliados e gerenciados;
- o sistema de controles internos tem sido efetivo no gerenciamento de riscos, levando em conta se falhas significativas ou fraquezas têm sido reportadas;
- as ações necessárias têm sido tomadas prontamente para remediar quaisquer falhas ou fraquezas.

Ainda, o referido autor pontua que esse reporte deve incluir informação quanto à execução do plano de auditoria: se foi totalmente executado (se não, qual o motivo) ou, caso se trate de um reporte parcial, qual o seu estágio de execução.

### **2.5.3 Benefícios e desafios**

As estruturas de gestão de risco têm sido frequentemente apontadas como formas efetivas de aumentar as chances de as organizações atingirem os seus objetivos.

A auditoria baseada em riscos, por sua vez, “fornece uma clara e valiosa contribuição para o gerenciamento de riscos provendo uma avaliação objetiva e facilitando os esforços dos gestores para fortalecer a estrutura” (IIA – UK E IRELAND, 2014a, p. 1). Adicionalmente, reforça a responsabilidade da administração pela gestão dos riscos, especialmente quanto à implementação de controles e de outras respostas aos riscos.

Outro benefício da ABR, apontado por Pommerening e Bencke (2011) é a abordagem estratégica e tática dos negócios da organização, o que proporciona um salto de valor para a auditoria interna. Esse salto ocorre devido ao foco dos trabalhos naquilo que é necessário para favorecer o atingimento dos objetivos organizacionais.

Em relação aos resultados dos trabalhos, Cicco (2006, p. 2) pontua que “[...] os utilizadores da ABR indicam também que os relatórios das auditorias baseadas em riscos são mais fáceis de preparar e de "vender", sem criar atritos desnecessários”. No entendimento de Pommerening e Bencke (2011, p. 23) essa maior aceitabilidade decorre do fato de os reportes apontarem “medidas preventivas, em detrimento de medidas corretivas/reativas”.

Quanto aos desafios, as qualidades e competências requeridas dos profissionais de auditoria podem ser apontadas como umas das principais dificuldades de operacionalização da auditoria baseada em riscos.

Griffiths (2015, c) aponta que provavelmente muitos processos a serem auditados na ABR nunca o tinham sido antes, o que demandará a formatação do programa de auditoria (elaboração dos testes a serem realizados) durante a execução do trabalho, sem que procedimentos utilizados anteriormente possam ser aproveitados. Segundo o autor, essa situação irá requerer que a equipe:

- utilize iniciativa e criatividade
- aprenda e entenda processos complexos
- trabalhe a partir de princípios básicos
- organize seu trabalho sob pouca supervisão direta
- se comunique efetivamente com todos os níveis de gestão e com os funcionários
- escreva concisos mas compreensíveis relatórios (GRIFFITHS, 2015, c, p. 12-13)

Castanheira (2007) também reforça o impacto no perfil dos auditores internos, e afirma que “o desenvolvimento profissional contínuo é fundamental para que possam acompanhar as alterações nas práticas de negócio” (CASTANHEIRA, 2007, p. 14).

Esses requisitos incrementam a responsabilidade do chefe da unidade de auditoria interna de gerenciar as habilidades dos profissionais, orientando e promovendo a sua capacitação, e buscando, caso necessário, especialistas externos que possam auxiliar na realização das atividades.

Outro fator que pode trazer dificuldades e até impedimento à implementação da auditoria baseada em riscos é a inexistência de uma estrutura de gestão de riscos na organização, e caso a estrutura exista, a sua maturidade (CICCO, 2007; GRIFFITHS, 2015C; BRITO ET AL, 2016). Na administração pública federal, inclusive, esse pode ser um dos limitadores da adoção da metodologia por parte das unidades de auditoria interna governamentais, inclusive da SFC, dado que apenas com a publicação da IN Conjunta MP/CGU n. 01/2016 foi estabelecida a obrigatoriedade de os órgãos e entidades instituírem políticas formais e práticas sistematizadas de gestão de risco.

#### 2.5.4 Experiência de uma unidade de auditoria interna do Poder Executivo Federal

A partir de 2012, a auditoria interna da Fundação Universidade Federal do ABC (UFABC) passou a adotar a auditoria baseada em riscos na formatação do seu Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT). Dessa forma, os PAINT da UFABC do exercício de 2013 em diante foram elaborados a partir de metodologia que contempla os riscos associados às atividades da Fundação.

Segundo Moreira e Palmisano (2015), no início da implementação da abordagem na UFABC, inexistia uma estrutura organizacional voltada ao gerenciamento de riscos, ou até mesmo conhecimento institucional sobre eles; e a Universidade, conforme a percepção dos auditores internos, encontrava-se no estágio de maturidade “ingênuo”.

Inexistindo um processo estruturado de gestão de riscos, a auditoria interna da UFABC optou por adaptar a metodologia, de modo que ela permitisse a priorização dos processos a serem auditados e a formatação do PAINT (MOREIRA e PALMISANO, 2015).

Para elaboração do PAINT do exercício de 2017, conforme informação contida no referido documento (p. 10), foram considerados:

[...] diagnóstico das áreas mais sensíveis a riscos da instituição, obtido por meio da aplicação de metodologia específica (Auditoria Baseada em Riscos – ABR); os planos e objetivos da UFABC, seus programas e ações definidos em orçamento; a legislação aplicável à organização; bem como os resultados dos últimos trabalhos de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), da CGU e da própria Auditoria Interna, que geraram diligências pendentes de atendimento.

A primeira parte da metodologia utilizada pela auditoria interna da UFABC para elaboração do PAINT 2017 consistiu na aplicação de um questionário aos gestores dos níveis estratégico, tático e operacional, por meio do qual foram avaliadas as unidades administrativas da Universidade. Os fatores passíveis de avaliação foram estabelecidos com base nos componentes do COSO - Controle Interno – Estrutura Integrada (2013), quais sejam: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento.

A segunda etapa da metodologia foi composta por uma avaliação da percepção organizacional das unidades administrativas por parte da própria unidade de auditoria interna. Essa avaliação também foi estruturada por meio de um questionário, e balizada por fatores que refletiam as variáveis materialidade (montante de recursos), relevância (importância relativa) e criticidade (elementos de vulnerabilidade ou riscos potenciais).

Conforme consta no PAINTE 2017 da UFABC, a avaliação de risco realizada pela auditoria interna, foi obtida mediante:

[...] dados provenientes dos gestores das áreas finalísticas, nos níveis estratégico, tático e operacional, e da percepção institucional, por meio de fontes tais como Ouvidoria, Fale- Conosco, Corregedoria, avaliações de desempenho, acompanhamento do planejamento estratégico, Relatório de Gestão referente ao exercício de 2015 [...] (PAINTE UFABC 2017, p. 11).

Na sequência, foi constituída uma matriz de riscos, na qual, para cada área ou unidade administrativa, foi calculada a média ponderada do grau de risco indicado pelos gestores e daquele decorrente da avaliação realizada pela auditoria interna. As áreas com maior grau de risco ponderado foram indicadas para exames da auditoria interna no exercício de 2017.

Conforme consta no PAINTE, “definidas as áreas, foram levantados os macroprocessos sob sua responsabilidade, os quais foram classificados, por sua vez, de acordo com eventos de riscos inerentes aos processos organizacionais” (PAINTE UFABC 2017, 17). A partir dessa classificação, foram selecionados aqueles que seriam objeto dos trabalhos de auditoria, encerrando-se as atividades destinadas à elaboração do PAINTE.

No último Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT) emitido pela auditoria interna da UFABC, relativo aos trabalhos realizados em 2016, a unidade informa que na Fundação há, entre outros aspectos, “oportunidades de melhoria quanto à conscientização dos diversos atores organizacionais sobre os benefícios decorrentes de uma gestão orientada por riscos” (RAINT UFABC 2016, p. 77). Ainda, o relatório destacou que a auditoria interna tem prestado assessoria à gestão no intuito de fortalecer essa conscientização.

O que se observa, portanto, a partir da experiência da UFABC é a impossibilidade de aplicar a metodologia da auditoria baseada em riscos de forma integral no contexto da organização, por não estarem consolidados os elementos de gerenciamento de riscos. Nesse sentido, a metodologia que tem sido utilizada incorpora parte dos fundamentos preconizados pelo IIA, e serve de insumo para o planejamento anual da unidade de auditoria interna, mas não para que seja dado um posicionamento ao conselho de administração (ou outro com competências compatíveis) e à alta administração quanto à gestão de riscos da Fundação.

Conforme já mencionado anteriormente, esse mesmo desafio provavelmente estará presente na realidade de muitas unidades de auditoria interna, inclusive da SFC. No entanto, considera-se que a metodologia utilizada pela auditoria interna da UFABC é extremamente meritória e que se

encontra alinhada com a Norma 2010.A1 da IPPF<sup>5</sup>, relativa ao planejamento da auditoria interna, e com a Instrução Normativa CGU n. 24, de 2015.

---

<sup>5</sup> O planejamento dos trabalhos da atividade de auditoria interna deve ser baseado em uma avaliação de riscos documentada, realizada pelo menos anualmente. As informações fornecidas pela alta administração e pelo conselho devem ser consideradas neste processo (THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS, 2017).

### 3 RESULTADOS

Conforme metodologia definida para o trabalho, os resultados dessa pesquisa foram alcançados por meio da análise de documentos obtidos no website da CGU e de outros colhidos junto à SFC, bem como da consolidação das respostas ao questionário aplicado.

Dos vinte e três coordenadores-gerais para os quais o questionário foi encaminhado, dezesseis responderam, configurando uma taxa de resposta de quase 70%. As perguntas formuladas e as estatísticas das respostas constam, respectivamente, nos Apêndices A e B.

As subseções a seguir especificam as conclusões relativas a cada uma das hipóteses formuladas.

#### 3.1 Métodos de trabalho

##### **H1 – A forma de elaboração do plano anual de auditoria da SFC é compatível com a metodologia prevista na auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA**

Para conclusão sobre essa hipótese, foram analisadas as diretrizes que estabeleceram a sistemática e os critérios para formação do plano de auditoria da SFC para o exercício de 2017, e consideradas as respostas ao questionário.

O principal documento formatado para direcionar a elaboração do planejamento de 2017 é a Orientação SFC nº 25, de 26 de julho de 2016, sobre a qual foi realizada a análise.

O que se verificou a partir dessa avaliação é que a metodologia utilizada pela CGU possui alguns pontos comuns com a metodologia do IIA, mas pode-se considerar que há grande diferença entre as abordagens.

Conforme consta na Orientação SFC nº 25 (2016), o planejamento anual da SFC é formalizado por meio de dois documentos: o Plano Tático e o Plano Operacional.

O Plano Tático apresenta a relação dos temas a serem auditados no exercício; e o Plano Operacional apresenta o período e a forma como esses temas serão abordados, dado que, conforme melhor especificado na análise da Hipótese 2, a CGU atua de diferentes formas na execução dos trabalhos de auditoria.

A definição de “tema” encontra-se assim estabelecida no anexo da referida Orientação SFC:

O tema é a atividade/processo executado pela Administração Pública Federal e que pode ser objeto de controle por parte da Secretaria Federal de Controle.

Foi definido que os temas têm como fonte, dois grandes pilares: Políticas Públicas geridas pelo Governo Federal e a Gestão de Unidades da Administração Pública Federal (SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, 2016, ANEXO, p. 2).

A sistemática de composição do plano tático de 2017 foi iniciada com o Mapeamento de Temas, de modo a obter conhecimento amplo do universo de temas passíveis de serem auditados pela CGU.

Cabe destacar que o levantamento dos temas foi feito a partir da visão individual de cada uma das Unidades da Administração Pública Federal sob a jurisdição da SFC. No entanto, após esse levantamento, foi composto um catálogo de temas único por Coordenação-Geral da SFC, consolidando os temas de todas as Unidades sob a sua responsabilidade. As etapas subsequentes do planejamento anual, por sua vez, levaram em consideração essa relação de temas.

Essa sistemática constitui ponto crucial de afastamento da metodologia da ABR considerada nesse trabalho. Tendo em vista que o planejamento da SFC não é específico para cada Unidade, a forma de seleção dos objetos auditáveis dificilmente resultará num conjunto de temas que permita, ao final do período planejado, a emissão de opinião sobre o gerenciamento de riscos de cada Unidade, objetivo principal da ABR.

Não obstante, para o contexto da CGU, deve-se considerar que, tendo em vista sua área de atuação abranger todos os órgãos do Poder Executivo Federal, exceto aqueles de abrangência dos órgãos setoriais, a quantidade de Unidades sob a sua responsabilidade, consideradas aquelas em Brasília e nos Estados, constitui um forte limitador à aplicação da ABR, no formato preconizado pelo IIA, bem como ao tratamento individualizado das Unidades.

A segunda etapa da composição do Plano Tático de 2017 foi a análise de risco dos temas mapeados, com a finalidade de identificar, no contexto de cada Coordenação-Geral da SFC, quais temas eram mais críticos e sensíveis. Para tanto, foi utilizada uma matriz contendo critérios de riscos (matriz de riscos).

A partir da categorização obtida por meio da matriz de riscos, iniciou-se a terceira etapa, em que cada Coordenação-Geral propôs, para o respectivo diretor da área, alguns temas (quantos consideraram pertinentes) para serem incluídos no rol de temas importantes de serem auditados.

Na quarta fase, os temas indicados pelas Coordenações-Gerais foram apresentados às demais diretorias da SFC em encontros presenciais, para que houvesse conhecimento geral quanto àqueles considerados mais relevantes pelas áreas responsáveis. As CGU Regionais acompanharam esses encontros remotamente de suas respectivas sedes, por meio de sistema de vídeo e som.

Na sequência, os titulares dos cargos de chefia e de assessoramento pertencentes a todas as diretorias da SFC e os titulares de cargos de chefia de ações de controle nas CGU Regionais participaram de uma votação destinada a auxiliar na classificação dos temas a serem incluídos no Plano Tático. Com base nessa votação e nas informações da matriz de riscos, cada diretor selecionou, no máximo, vinte temas da sua área, os quais foram submetidos ao colegiado de diretores da SFC.

Ao colegiado de diretores coube finalmente decidir quantos e quais temas comporiam o Plano Tático, bem como definir uma ordem de prioridade entre eles, para o caso de haver, durante o exercício de 2017, concorrência de trabalhos e limitação na capacidade operacional da CGU.

A análise da sistemática adotada formalmente pela SFC revela que há alguns pontos similares com a abordagem da ABR, tais como o levantamento do universo auditável e a utilização de critérios de risco para priorização dos trabalhos. Não obstante, verificou-se que, além do fato já mencionado de o planejamento não ser específico para cada Unidade sob a responsabilidade da CGU, constitui aspecto destoante a inexistência de previsão para que fossem realizadas, pela SFC, as etapas de identificação dos objetivos, riscos e controles, e de avaliação da maturidade da gestão de risco das Unidades passíveis de serem auditadas. Também não há referência à realização de um reporte à alta administração ou ao conselho de administração das Unidades auditadas acerca do gerenciamento de riscos.

Outro ponto de afastamento é que a definição de quais temas serão auditados baseia-se não apenas na análise de riscos realizada por meio da matriz de riscos, mas sobretudo no posicionamento das Coordenações-Gerais, dos chefes e assessores participantes da votação e do colegiado de diretores da SFC quanto à importância dos temas.

Por meio das respostas ao questionário, observou-se que, não obstante a ausência de direcionamento formal, quando do planejamento anual:

- a) treze das Coordenações-Gerais respondentes (81,25%) realizam as etapas de identificação dos objetivos, riscos e controles em Unidades sob a sua responsabilidade. Dessas Coordenações, dez (62,50%) realizam essas etapas em menos de 50% de suas Unidades; uma (6,25%) realiza num percentual de Unidades entre 50 e 75%; e duas (12,5%) realizam em todas as Unidades sob a sua responsabilidade;

- b) onze das Coordenações-Gerais respondentes (68,75%) realizam avaliação da maturidade da gestão de riscos nas Unidades sob a sua responsabilidade. Desse total, nove (56,25%) realizam essas etapas em menos de 50% de suas Unidades; uma (6,25%) realiza num percentual de Unidades entre 50 e 75%; e uma (6,25%) realiza em todas as Unidades sob a sua responsabilidade;
- c) duas das Coordenações-Gerais respondentes (12,50%) apresentam um reporte à alta administração ou ao Conselho de Administração das Unidades auditadas acerca do gerenciamento de riscos, sendo que uma (6,25%) realiza essa etapa em menos de 50% de suas Unidades; e a outra (6,25%) realiza num percentual de Unidades entre 50 e 75%.

As respostas ao questionário denotaram que as Coordenações-Gerais da SFC já estão praticando, em alguma medida, as etapas previstas na metodologia do IIA não contempladas na Orientação SFC n. 25 (2016). Observa-se, no entanto, que tais etapas não são realizadas em todas as Unidades, e que possivelmente não há uma uniformidade na sua execução, dada a ausência, quando da elaboração do planejamento de 2017, de metodologia única formalmente estabelecida.

## **H2 – Os processos de trabalho relativos aos trabalhos de auditoria da SFC são compatíveis com as diretrizes da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA**

Para formação de opinião quanto a essa hipótese, foram analisados manuais operacionais e orientações vigentes no âmbito da SFC e consideradas as respostas ao questionário.

Quanto aos manuais, atualmente existem documentos específicos para diferentes tipos<sup>6</sup> de trabalhos de auditoria realizados pela SFC, quais sejam:

- a) Auditoria Anual de Contas: auditoria de caráter anual que visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais, bem como analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir o processo de prestação de contas que subsidiará o julgamento pelo Tribunal de Contas da União (TCU);

---

<sup>6</sup> Além daqueles mencionados no texto, existem outros, tais como Avaliação dos Resultados da Gestão; Avaliação de Integridade de Estatais e Fiscalização em Entes Federativos. Esses tipos de trabalho não foram analisados no presente trabalho em função de não haver manuais específicos que detalhem o fluxo de operacionalização das auditorias.

- b) Auditoria de Recursos Externos: auditoria sobre a execução dos projetos nacionais financiados com recursos externos, os quais incluem operações de crédito, financiamentos ou ajustes realizados com entidades internacionais de crédito e recursos financeiros envolvidos no desenvolvimento de ações de governo, nas quais exista uma relação com entidades de direito internacional;
- c) Avaliação da Execução de Programas de Governo (AEPG): auditoria realizada com a finalidade de obter diagnósticos acerca da eficácia, eficiência e economicidade, assim como, quando possível, da efetividade das políticas públicas.

A análise do Manual de Auditoria Anual de Contas revelou que há fases bem definidas para realização dos trabalhos, incluindo o planejamento, a execução, a comunicação dos resultados e o monitoramento.

Não obstante, o texto se destina a especificar procedimentos operacionais a serem realizados pelas equipes de auditoria, tal como preenchimento de sistemas, respeito ao cronograma dos trabalhos, realização de reuniões e emissão de documentos. Não há, por exemplo, na fase de planejamento, informação quanto à necessidade de realização de pesquisas e levantamentos para melhor entendimento sobre o objeto, ou de realização da avaliação dos riscos associados ao objeto a ser auditado.

Destaca-se que a definição do escopo dos trabalhos é realizada de modo compartilhado com o TCU. Ou seja, os itens a serem auditados são definidos a partir de fatores, critérios e percepções também do Tribunal, e não apenas pela CGU.

O Manual de Auditoria de Recursos Externos orienta que, tendo em vista haver uma aproximação do processo de trabalho com a Auditoria Anual de Contas, a operacionalização das auditorias deve seguir os mesmos princípios e práticas do Manual de Auditoria Anual de Contas.

O Manual que orienta a Avaliação da Execução de Programas de Governo, por sua vez, é o que mais aproxima a operacionalização dos trabalhos de auditoria à metodologia da auditoria baseada em riscos.

A primeira fase da AEPG é a Tomada de Decisão quanto a quais políticas públicas serão avaliadas em determinado período, e é constituída pelas seguintes etapas:

- a) Mapeamento e conhecimento das políticas públicas pertencentes a cada ministério;
- b) Hierarquização (classificação) das políticas públicas a partir de critérios de materialidade, criticidade e relevância;

c) Priorização das Ações de Governo que serão avaliadas.

Observa-se que essa sistemática se aproxima de algumas atividades realizadas para fins de composição do plano anual de auditoria interna previsto na metodologia da auditoria baseada em riscos.

Em função da alteração, a partir de 2015, na forma de planejamento anual dos trabalhos da SFC, essa seleção de políticas foi modificada, não ocorrendo de maneira isolada, mas num contexto em que outros objetos também compõem o universo auditável da SFC. Optou-se, no entanto, por trazer para o presente trabalho a referência à Tomada de Decisão prevista no manual da AEPG em função de sua similaridade com a metodologia da ABR.

Uma vez estabelecidas as políticas que serão avaliadas, para cada uma são definidos trabalhos de auditoria compostos pelas etapas de planejamento, execução, monitoramento e avaliação. Tendo em vista a complexidade e a distribuição da execução das políticas públicas no território nacional, a avaliação das ações de governo é formatada a partir da realização de vários trabalhos por parte das Unidades Regionais da CGU, os quais são consolidados para fins de formação de opinião.

Nesse sentido, há uma fase inicial de planejamento da estratégia da avaliação por parte de uma equipe da SFC, em que está prevista a realização de um levantamento amplo de informações, tais como a estrutura de funcionamento da ação de governo, suas normas e seus mecanismos de planejamento, gerenciamento, execução e controle, bem como seu histórico recente de desempenho, restrições e avaliações. Ainda, há a previsão de que os processos gerenciais e operacionais relativos à ação de governo sejam descritos na documentação do planejamento, de modo a possibilitar à equipe o entendimento das responsabilidades dos agentes, das regras, e dos critérios.

O Manual também estabelece a necessidade de identificação dos pontos críticos da política pública, os quais são entendidos como pontos cruciais na trajetória de desenvolvimento da ação de governo, essenciais à viabilização das atividades e atingimento dos objetivos esperados e que, portanto, merecem ser elencados como focos potenciais dos exames por parte da CGU. Verifica-se pela definição que esses pontos críticos são os riscos associados à execução da política pública, constituindo outro ponto que aproxima a metodologia da AEPG da ABR preconizada pelo IIA, dado que, na etapa de avaliação da maturidade da gestão dos riscos também há a identificação dos riscos associados ao objeto auditado.

Em relação aos testes de auditoria, há previsão no Manual para que sejam definidos na fase de planejamento da estratégia, contudo, eles não estão orientados diretamente para o teste de controles (os quais não são identificados na etapa de planejamento), e sim para o teste das hipóteses formuladas na etapa do planejamento, com base na fundamentação dos pontos críticos (riscos).

Definida a estratégia de avaliação da política pública, são realizados os trabalhos por diferentes equipes da CGU. Esses trabalhos também passam pelas etapas de planejamento (bem sucinto, destinado ao conhecimento da estratégia e ao levantamento inicial de informações), execução, comunicação dos resultados e, caso a unidade auditada seja da esfera federal, monitoramento.

À medida em que os trabalhos são realizados, vão sendo emitidas pela SFC opiniões parciais sobre a execução da ação de governo e recomendações de melhoria. Ao final, é emitido um relatório com a visão geral acerca da avaliação da política e iniciada a fase de monitoramento das recomendações.

Observou-se, dessa forma, que a metodologia da AEPG possui pontos similares com a auditoria baseada em riscos, com destaque para a etapa de planejamento da estratégia de avaliação, a qual contempla a necessidade do conhecimento detalhado do objeto e a identificação dos principais riscos de sua execução.

No questionário, foi solicitado aos coordenadores-gerais que indicassem em quantos trabalhos de auditoria previstos no Plano Anual da SFC, são cumpridas, durante a execução, as etapas previstas no processo de auditoria baseada em riscos.

Os dados mais relevantes das respostas demonstraram que:

- a) as etapas de “planejamento”, “aplicação de testes” e “emissão de opinião” são realizadas em todos os trabalhos de auditoria por doze (75%) das Coordenações-Gerais respondentes;
- b) a etapa de “definição do escopo” é realizada em todos os trabalhos de auditoria por treze (81,25%) das Coordenações-Gerais respondentes;
- c) a “avaliação da maturidade da gestão de riscos do objeto auditado” é realizada em todos os trabalhos por uma (6,25%) Coordenação-Geral; em menos de 50% dos trabalhos por dez (62,5%) das Coordenações-Gerais respondentes; e em nenhum dos trabalhos por cinco (31,25%) Coordenações-Gerais;

- d) o “monitoramento de recomendações” é realizado em todos os trabalhos por oito (50%) Coordenações-Gerais e em mais de 75% dos trabalhos por seis (37,5%) das Coordenações-Gerais respondentes.

Por meio das respostas, depreende-se que as Coordenações-Gerais da SFC realizam as etapas previstas na metodologia da ABR, mas não em todos os trabalhos. Ainda, observou-se que a “avaliação da maturidade da gestão de riscos do objeto auditado” é realizada em um baixo quantitativo de trabalhos.

Portanto, concluiu-se que a SFC não adota integralmente a metodologia da ABR na operacionalização dos trabalhos de auditoria, mas que há aspectos compatíveis, tanto no que tange às diretrizes formalmente estabelecidas (manuais), quanto na abordagem praticada pelas Coordenações-Gerais de auditoria.

### 3.2 Preparo dos auditores internos

#### **H3 – Os auditores internos da SFC estão tecnicamente preparados para realizar trabalhos de auditoria compatíveis com a metodologia da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA**

Essa hipótese foi avaliada a partir das respostas dos coordenadores-gerais a três perguntas do questionário, as quais tinham como finalidade captar a percepção quanto à preparação técnica dos auditores para atuarem conforme demandado pela ABR.

A primeira e a segunda dessas questões perguntaram se havia na Coordenação-Geral sob a responsabilidade do respondente auditores habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar, respectivamente, trabalhos de avaliação e de consultoria.

A Tabela 1 apresenta os resultados consolidados das respostas à primeira questão.

**Tabela 1:** Consolidação das respostas à pergunta “Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema?”

<b>Resposta</b>	<b>Qtd</b>	<b>%</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores	6	37.50
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores	7	43.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores	1	6.25

Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores	1	6.25
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores	0	0
Não há auditores aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema	1	6.25
Não sei responder	0	0
<b>Total de respondentes</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

**Fonte:** Elaboração própria.

O resultado demonstra que, na opinião da maioria dos coordenadores-gerais, grande parte dos auditores da SFC não estão ainda plenamente aptos a realizar trabalhos de auditoria destinados à avaliação da gestão de riscos das Unidades jurisdicionadas.

Os resultados das respostas à segunda questão mencionada estão dispostos na Tabela 2.

**Tabela 2:** Consolidação das respostas à pergunta “Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar trabalhos de consultoria sobre o tema?”

<b>Resposta</b>	<b>Qtd</b>	<b>%</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores	12	75.00
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores	1	6.25
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores	1	6.25
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores	1	6.25
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores	0	0
Não há auditores aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema	1	6.25
Não sei responder	0	0
<b>Total de respondentes</b>	<b>16</b>	<b>100</b>

**Fonte:** Elaboração própria.

Os trabalhos de consultoria sobre gestão de riscos demandam que os auditores conheçam em um nível mais elevado a forma como o processo deve ser operacionalizado, e que sejam capazes de orientar a organização quanto às fases que o compõe e ao emprego das técnicas necessárias à sua implementação e melhoria.

Em relação à aptidão dos auditores da SFC para realização desse tipo de trabalho de auditoria, observou-se que, na percepção dos coordenadores-gerais, um quantitativo ainda menor de auditores encontra-se plenamente habilitado.

A terceira questão associada à terceira hipótese teve por objetivo levantar a impressão dos coordenadores-gerais quanto ao preparo dos auditores para atuarem de forma mais dinâmica e proativa nos trabalhos e orientada para a melhoria dos negócios da organização auditada. As respostas encontram-se consolidadas na Tabela 3.

**Tabela 3:** Consolidação das respostas à pergunta “A auditoria baseada em riscos demanda uma evolução técnica dos profissionais, para que sejam capazes de alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos seus trabalhos. Ainda, é necessário que os auditores estejam aptos a tratar de assuntos estratégicos com a alta administração, e que compreendam os negócios da empresa, seus riscos, e os controles destinados ao tratamento dos riscos em todos os níveis organizacionais relevantes. Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral preparados tecnicamente para atuarem conforme essa perspectiva?”

<b>Resposta</b>	<b>Qtd</b>	<b>%</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores	3	18.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores	7	43.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores	3	18.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores	2	12.50
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores	1	6.25
Não há auditores preparados tecnicamente para atuarem nessa perspectiva	0	0.00
Não sei responder	0	0
Total de respondentes	16	100

**Fonte: Elaboração própria.**

O resultado mostrou que as Coordenações-Gerais dispõem de auditores aptos a atuarem de modo compatível com a abordagem requerida pela ABR, mas que esse quantitativo não é alto.

Dessa forma, a partir das respostas às três questões, baseadas na percepção dos respondentes, considerou-se que grande parte dos auditores da SFC não está ainda tecnicamente preparada para realizar trabalhos de auditoria compatíveis com a metodologia da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA.

Verificou-se, no entanto, que desde a edição da IN MP/CGU n. 01, de 2016, a SFC tem promovido capacitações voltadas para a temática de gestão de riscos, indicando, portanto, que essa competência está sendo gradualmente desenvolvida.

#### **H4 – Os auditores internos da SFC estão sensibilizados para a mudança de abordagem requerida pela auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA em relação à auditoria interna tradicional**

Essa hipótese foi avaliada a partir das respostas dos coordenadores-gerais a uma pergunta do questionário, destinada a captar a percepção quanto à existência de auditores abertos ou adeptos às mudanças de atuação e de postura demandadas pela metodologia da auditoria baseada em riscos. O resultado encontra-se disposto na Tabela 4.

Tabela 4: Consolidação das respostas à pergunta “A auditoria baseada em riscos pressupõe uma alteração na abordagem dos profissionais de auditoria em relação à chamada auditoria tradicional, demandando uma postura voltada ao desenvolvimento da organização, e não propriamente ao apontamento de erros ou impropriedades da gestão. Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral sensibilizados\* para atuarem conforme essa nova perspectiva?”

<b>Resposta</b>	<b>Qtd</b>	<b>%</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores	2	12.50
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores	3	18.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores	3	18.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores	3	18.75
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores	5	31.25
Não há auditores sensibilizados para atuarem nessa perspectiva	0	0.00
Não sei responder	0	0
Total de respondentes	16	100%

**Fonte: Elaboração própria.**

O resultado denota que, na percepção dos coordenadores-gerais, há um quantitativo significativo de auditores da SFC sensibilizados para a mudança de abordagem requerida pela auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA em relação à auditoria interna tradicional, pois em torno de 70% das coordenações-gerais, o volume de auditores sensibilizados é superior a 40%.

## 4 CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo avaliar se as práticas de auditoria interna da SFC/CGU encontram-se alinhadas à metodologia de auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA. Essa avaliação foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica, da análise de documentos elaborados pela SFC e a partir das percepções de atores (coordenadores-gerais) da Secretaria que responderam a um questionário eletrônico.

A pesquisa revelou que a importância da temática de gestão de riscos está em evidência no contexto do Poder Executivo federal, tendo sido reforçada recentemente por estudos da OCDE e por normativos. Ainda, evidenciou que a auditoria interna constitui força motriz essencial no fomento à implantação das estruturas de gestão de riscos e de controles internos administrativos nas organizações, por meio de trabalhos de avaliação ou de consultoria.

A SFC/CGU desempenha as funções de auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal (exceto em Unidades de abrangência dos órgãos setoriais), sendo que nas entidades essas funções são exercidas de forma concorrente com as Unidades de Auditoria Interna (Audin).

Inicialmente, analisou-se se a forma de elaboração do plano anual de auditoria da SFC é compatível com a metodologia prevista na auditoria baseada em riscos. Nessa análise, foram utilizadas duas perspectivas: o processo formalmente estabelecido para a elaboração do planejamento do exercício de 2017 e o modo como é operacionalizado pelas unidades técnicas de auditoria da SFC (Coordenações-Gerais).

Como resultado da primeira perspectiva, verificou-se que há alguns pontos similares com a abordagem da ABR, tais como o levantamento do universo auditável e a utilização de critérios de risco para priorização dos trabalhos. Não obstante, verificou-se que o planejamento anual não é realizado de forma específica para cada Unidade sob a responsabilidade da CGU, e sim de forma conjunta, a partir de uma listagem única de objetos auditáveis por Coordenação-Geral. Adicionalmente, não foi verificada previsão para que fossem realizadas, pelas Coordenações-Gerais, as etapas de identificação dos objetivos, riscos e controles, e de avaliação da maturidade da gestão de risco das Unidades passíveis de serem auditadas. Outro ponto de afastamento da ABR identificado foi a ausência de referência à realização de um reporte à alta administração ou ao conselho de administração das Unidades Auditadas acerca do seu gerenciamento de riscos. Ainda, verificou-se que a definição de quais temas serão auditados baseia-se não apenas na análise de

riscos realizada por meio de uma matriz de riscos, mas sobretudo no posicionamento de dirigentes da SFC.

A partir da segunda perspectiva de análise, concluiu-se que as Coordenações-Gerais da SFC já estão praticando, em relação a algumas Unidades Auditadas, as etapas previstas na metodologia do IIA não contempladas no processo formalmente estabelecido. Pondera-se, no entanto, que possivelmente não há uma uniformidade na sua execução, dada a ausência, de diretriz única e formalmente estabelecida de como esse processo deve ser realizado.

Na sequência, foi realizada análise quanto à compatibilidade dos processos definidos para os trabalhos individuais de auditoria da SFC com as diretrizes da auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA. Também nesse ponto foram utilizadas duas perspectivas: o processo formalmente estabelecido por meio de manuais e o modo como os trabalhos são operacionalizados pelas Coordenações-Gerais.

Quanto à primeira, concluiu-se que uma das formas de atuação da SFC analisadas, qual seja, a Avaliação da Execução dos Programas de Governo (AEPG), possui pontos similares com a auditoria baseada em riscos, especialmente a etapa de planejamento da estratégia de avaliação, a qual contempla a necessidade do conhecimento detalhado do objeto e a identificação dos principais riscos de sua execução. Nas outras duas formas de trabalho da SFC analisadas, não foram identificadas diretrizes formalmente instituídas para operacionalização dos trabalhos de auditoria de modo alinhado à metodologia do IIA.

O resultado da segunda perspectiva revelou que as Coordenações-Gerais da SFC realizam as etapas previstas na metodologia da ABR, mas não em todos os trabalhos. Ainda, observou-se que a “avaliação da maturidade da gestão de riscos do objeto auditado” é realizada em um baixo quantitativo de trabalhos, além de não haver sistemática estabelecida para que seja realizada uniformemente, sob os mesmos parâmetros pelas Coordenações-Gerais.

Outra análise realizada foi relativa ao preparo técnico dos auditores internos da SFC para realizar trabalhos de auditoria compatíveis com a metodologia da ABR. Esse item foi analisado por meio de respostas dos coordenadores-gerais ao questionário aplicado. Levando-se em conta o que foi observado a partir da percepção dos respondentes, concluiu-se que grande parte dos auditores da SFC não está ainda tecnicamente preparada para realizar trabalhos de auditoria nos termos indicados pelo IIA na ABR.

Por fim, foi verificado, também a partir de respostas dos coordenadores-gerais ao questionário aplicado, se os auditores internos da SFC estão sensibilizados para a mudança de abordagem requerida pela auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA em relação à auditoria interna tradicional. O resultado dessa análise demonstrou que, na percepção dos coordenadores-gerais, há um quantitativo significativo de auditores da SFC sensibilizados para a mudança de abordagem requerida pela auditoria baseada em riscos preconizada pelo IIA em relação à auditoria interna tradicional.

Tendo em vista os aspectos abordados, a pesquisa mostrou que, no geral, a SFC possui pontos de atuação similares à ABR, tanto em relação às diretrizes formalmente definidas, quanto em relação à forma de atuação das Coordenações-Gerais. Não obstante, concluiu-se que as práticas de auditoria da SFC não se encontram totalmente alinhadas à ABR, e que os auditores internos não estão, por conseguinte, suficientemente preparados tecnicamente para executá-la.

Não se pode deixar de considerar, no entanto, que, tendo em vista ser extremamente recente a edição da Instrução Normativa SFC n. 03, de 2017, a qual estabelece para as UAIG (incluindo a SFC) a necessidade de utilizarem abordagens de trabalho baseadas em riscos, é de se esperar que os processos internos da Secretaria sejam paulatinamente adaptados, e que os auditores sejam preparados ao longo do tempo para atuarem em conformidade com a essa nova perspectiva.

A partir dos insumos contidos no presente trabalho, observa-se que há potencial para análise do tema em pesquisas futuras. Uma possível perspectiva é o levantamento de quantas e quais organizações públicas federais possuem gerenciamento de riscos em nível de maturidade que permita a utilização da ABR por parte das respectivas Unidades de Auditoria Interna Governamental.

Outro aspecto passível de ser estudado diz respeito à análise dos requisitos necessários para que uma UAIG utilize a metodologia da ABR, partindo do pressuposto de que há um gerenciamento de riscos eficaz e confiável na Unidade Auditada. Esse estudo poderia ser norteado por eixos temáticos, tais como estrutura de governança da Unidade Auditada; competências e conhecimento do Responsável pela UAIG e dos demais auditores; práticas e processos de trabalho da UAIG, entre outros.

## REFERÊNCIAS

ABNT NBR ISO 31.000: 2009 - Gestão de Riscos – Princípios e Diretrizes.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e gestão de riscos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARENS, Alvin A.; ELDER, Randal J; BEASLY, Mark S. **Auditing and assurance services: an integrate approach**. 14 ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2012.

AUDITORIA INTERNA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC. **Plano Anual de Auditoria Interna 2017**. São Paulo: UFABC, 2016.

AUDITORIA INTERNA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO ABC. **Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna 2016**. São Paulo: UFABC, 2017.

BENLI, Vahit Ferhan; CELAYIR, Duygu. Risk based internal auditing and risk assessment process. **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, United Kingdom v.2, n.7, p. 1-16, Sept. 2014. Disponível em <<http://www.eajournals.org/journals/european-journal-of-accounting-auditing-and-finance-research-ejaaf/vol-2issue7september-2014/risk-based-internal-auditing-risk-assessment-process/>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. Decreto n. 3.591, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 08 set. 2000. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm)>. Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 fev. 1967. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm)>. Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. Lei n. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 07 fev. 2001. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 03 maio 2017.

BRASIL. Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 01 jul. 2016a. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13303.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13303.htm)>. Acesso em: 27 abr. 2017.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP); Controladoria-Geral da União (CGU). Instrução Normativa Conjunta n. 1, de 10 de maio de 2016b. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 maio 2016. Disponível em <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=14&data=11/05/2016>>. Acesso em: 09 maio 2017.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n. 03, de 09 de junho de 2017, que aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/instrucoes-normativas>>. Acesso em: 12 junho 2017.

BRASILIANO, Antonio Celso Ribeiro. **Inteligência em riscos: gestão integrada em riscos corporativos**. São Paulo: Sicurezza, 2016.

BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

BRITO, Guilherme Caetano de. et al. **Benefícios e desafios na implantação da auditoria baseada em risco em instituições federais de ensino**. In: Coloquio Internacional de Gestión Universitaria – CIGU, 15., 2016, Arequipa.

CASTANHEIRA, Nuno. **Auditoria interna baseada no risco**. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga, 2007. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>>. Acesso em: 13 abr. 2017.

CASTANHEIRA, Nuno; RODRIGUES, Lúcia Lima; CRAIG, Russell. Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. **Managerial Auditing Journal**, [S.l.], v. 25, n. 1, 2010. Disponível em <<http://www.iscac.pt/files/cursos/ucs/1391374247.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e Controle interno na administração pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Chartered Institute of Internal Auditors. **Benefits and drawbacks**. [S.l.: s.n], 2014a.

Chartered Institute of Internal Auditors. **Doing the audit**. [S.l.: s.n], 2014b.

Chartered Institute of Internal Auditors. **Production of the audit plan**. [S.l.: s.n], 2014c.

Chartered Institute of Internal Auditors. **Risk based internal auditing**. [S.l.: s.n], 2014d.

Chartered Institute of Internal Auditors. **Risk maturity assessment**. [S.l.: s.n], 2014e.

CICCO, Francesco de. **Auditoria baseada em riscos: mudando o paradigma das auditorias internas**. São Paulo, 2006. Disponível em <[http://www.qsp.org.br/auditoria\\_risco.shtml](http://www.qsp.org.br/auditoria_risco.shtml)>. Acesso em: 18 maio 2017.

CICCO, Francesco de. **Auditoria baseada em riscos: Como implementar a ABR nas organizações: uma abordagem inovadora.** São Paulo: Risk Tecnologia, 2007. Disponível em <<https://books.google.com.br/books?id=zBnNCgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

CICCO, Francesco de. **Por que sua organização deve implementar a ABR – Auditoria Baseada em Riscos.** QSP: São Paulo, 2010. Disponível em <[http://www.qsp.org.br/pdf/implemente\\_abr.pdf](http://www.qsp.org.br/pdf/implemente_abr.pdf)>. Acesso em: 04 abr. 2017.

COSO. **Controle Interno – Estrutura Integrada.** 2013.

COSO. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.** 2007.

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

GRIFFITHS, David. **Audit manual.** [S.l.: s.n], 2015a. [E-Book]. Disponível em <<http://www.internalaudit.biz/webresources/ribauditmanual.html>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

GRIFFITHS, David. **Compiling a risk and audit universe.** [S.l.: s.n], 2015b. [E-Book]. Disponível em <<http://www.internalaudit.biz/webresources/compilationrau.html>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

GRIFFITHS, David. **Three views on implementation.** [S.l.: s.n], 2015c. [E-Book]. Disponível em <<http://www.internalaudit.biz/webresources/rbiaimplementation.html>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

GRIFFITHS, David. **Risk based internal auditing: An introduction.** [S.l.: s.n], 2015d. [E-Book]. Disponível em <<http://www.internalaudit.biz/webresources/rbiaintroduction.html>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Declaração de Posicionamento: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles.** São Paulo, 2013. Disponível em <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 10 maio 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Declaração de Posicionamento: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos.** São Paulo, 2009. Disponível em <<http://www.iiabrasil.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 10 maio 2017.

LISBOA, Ibraim. **Manual de auditoria interna: Conceitos e práticas para implementar a Auditoria Interna.** [S.l.]: Maph, Editora, [2014?]. Disponível em <<https://www.passeidireto.com/arquivo/4485954/manual-de-auditoria-interna---ibraim-lisboa>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010. Disponível em <[http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs\\_24-11.pdf](http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Avaliação da OCDE sobre o Sistema de Integridade da Administração Pública Federal Brasileira.** [S.l.: s.n.], 2011. Disponível em < <http://www.cgu.gov.br/assuntos/articulacao-internacional/convencao-da-ocde/documentos-relevantes>>. Acesso em: 05 jul. 2017.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana; BEZERRA, Leonardo Brandão. Implantação da auditoria baseada em risco em uma entidade do "Sistema S": o caso do SEBRAE/CE. **Revista Ambiente Contábil da Universidade Federal do Rio Grande do Norte**, Natal, v. 7, n. 2, jan./dez. 2015. Disponível em <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5511>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

POMMERENING, Edivan Júnior; BENCKE, Fernando Fantoni. Auditoria convencional e a auditoria baseada em risco: contribuições à gestão organizacional. **Unoesc & Ciência – ACSA.**, Chapecó, v. 2, n. 1, jan./jun. 2011. Disponível em <<https://editora.unoesc.edu.br/index.php/acsa/article/view/746>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

RAMAMOORTI, Sridhar. **Internal auditing: history, evolution, and prospects.** The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. Disponível em <<https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

SILVA, Cristóvão Barros da. **O papel da auditoria baseada em risco e da gestão de risco no contexto da governança no judiciário.** 2015. 50 f. Monografia (Especialização) - Escola de Contas Professor Barreto Guimarães, Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, Recife, 2015. Disponível em <<http://www.tjpe.jus.br/web/revista-conecta-tjpe/-/o-papel-da-auditoria-baseada-em-risco-e-da-gestao-de-risco-no-contexto-da-governanca-no-judiciario?inheritRedirect=true>>. Acesso em: 21 abr. 2017.

STRECKER, Stefan; HEISE, David; FRANK, Ulrich. Toward modeling constructs for audit risk assessment: Reflections on internal controls modeling. In: Esswein W, Turowski K, Juhirsch M (Org.). **Modellierung betrieblicher Informationssysteme.** Dresden, 2010. Disponível em <<https://ssrn.com/abstract=2161614>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).** São Paulo, 2017. Versão em português disponível em: <<http://www.iia.org.br/ippf.html>>. Acesso em: 30 abr. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Autonomia e Vinculação.** 2017. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/ouvidoria/duvidas-frequentes/autonomia-e-vinculacao.htm>>. Acesso em: 04 maio 2017.

TRINDADE, Alex. **Stakeholder.** 2011. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/artigos/tecnologia/stakeholder/57278/>>. Acesso em: 02 ago. 2017.

## **APÊNDICE A - Questionário**

# Avaliação das práticas de auditoria da SFC/CGU sob a ótica da Auditoria Baseada em Riscos

Há 15 perguntas neste questionário

No Planejamento anual dos trabalhos (Planos Tático e Operacional):

É realizada a identificação dos objetivos, riscos e controles das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília)

\*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Em nenhuma das unidades
- Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%)
- Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%)
- Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)
- Em todas as unidades

É realizada avaliação da maturidade da gestão de riscos das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília) \*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Em nenhuma das unidades
- Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%)
- Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%)
- Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)
- Em todas as unidades

É realizada revisão do universo auditável das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral?(considerar apenas as unidades de Brasília) \*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Em nenhuma das unidades
- Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%)
- Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%)

- Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)
- Em todas as unidades

## [ ] Com qual periodicidade é realizada a revisão do universo auditável?

**Só responder essa pergunta sob as seguintes condições:**

A resposta foi 'Em todas as unidades' ou 'Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)' na questão '3 [P3]' (É realizada revisão do universo auditável das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral?(considerar apenas as unidades de Brasília))

Por favor, coloque sua resposta aqui:

## [ ] Ao final da execução do plano operacional, é elaborado um reporte à alta administração ou conselho de administração sobre o gerenciamento de riscos das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília) \*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Em nenhuma das unidades
- Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%)
- Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%)
- Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)
- Em todas as unidades

## Trabalhos individuais de auditoria

[ ] Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria: \*

Por favor, escolha a resposta adequada para cada item:

	Em nenhum dos trabalhos	Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%)	Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%)	Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)	Em todos os trabalhos
Planejamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Definição do escopo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação da maturidade da gestão de riscos do objeto auditado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aplicação de testes (Procedimentos)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Emissão de opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	Em nenhum dos trabalhos	Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%)	Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%)	Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%)	Em todos os trabalhos
Monitoramento de recomendações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Para cada etapa, indique a opção de resposta que mais se aproxima da realidade

## Preparo dos Auditores Federais de Finanças e Controle

[]

Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar **trabalhos de avaliação** sobre o tema?

\*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores
- Não há auditores aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema
- Não sei responder

Considerar o conhecimento de como o processo de gerenciamento de riscos é operacionalizado.

[] Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar **trabalhos de consultoria** sobre o tema? \*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores
- Não há auditores aptos a realizar trabalhos de consultoria sobre o tema
- Não sei responder

Considerar o conhecimento de como o processo de gerenciamento de riscos é operacionalizado e o emprego das técnicas necessárias à sua implementação

[]

A auditoria baseada em riscos pressupõe uma alteração na abordagem dos profissionais de auditoria em relação à chamada auditoria tradicional, demandando uma postura voltada ao desenvolvimento da organização, e não propriamente ao apontamento de erros ou impropriedades da gestão.

Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral sensibilizados\* para atuarem conforme essa nova perspectiva?

\*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores
- Não há auditores sensibilizados para atuarem nessa perspectiva
- Não sei responder

\* Considerar como "sensibilizados" aqueles auditores abertos e/ou adeptos à ideia.

[]

A auditoria baseada em riscos demanda uma evolução técnica dos profissionais, para que sejam capazes de alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos seus trabalhos. Ainda, é necessário que os auditores estejam aptos a tratar de assuntos estratégicos com a alta administração, e que compreendam os negócios da empresa, seus riscos, e os controles destinados ao tratamento dos riscos em todos os níveis organizacionais relevantes.

Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral preparados tecnicamente para atuarem conforme essa perspectiva?

\*

Escolha uma das seguintes respostas:

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

- Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores
- Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores
- Não há auditores preparados tecnicamente para atuarem nessa perspectiva
- Não sei responder

## Aplicabilidade da auditoria baseada em riscos

[ ]

Indique fatores que podem limitar ou até mesmo impedir que a metodologia da auditoria baseada em riscos, nos termos preconizados pelo IIA, seja aplicada pela SFC em todas as suas unidades jurisdicionadas, ainda que em ciclos temporais distintos

\*

Por favor, coloque sua resposta aqui:

[ ] Indique vantagens e desvantagens do aproveitamento das auditorias internas singulares (Audin) das unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral para atuarem na aplicação da ABR, com a supervisão e orientação da SFC \*

Por favor, coloque sua resposta aqui:

[ ] Considerações adicionais

Por favor, coloque sua resposta aqui:

# Identificação do respondente

[ ] Sigla da Coordenação-Geral \*

Por favor, coloque sua resposta aqui:

[ ] Gostaria de receber resultado consolidado com as respostas do questionário? \*

Favor escolher apenas uma das opções a seguir:

Sim

Não

Muito obrigada pela sua participação!

11/07/2017 – 21:33

Enviar questionário

Obrigado por ter preenchido o questionário.

## **APÊNDICE B - Estatísticas**

## Estatísticas rápidas

Questionário 957183 'Avaliação das práticas de auditoria da SFC/CGU sob a ótica da Auditoria Baseada em Riscos'

---

### Resultados

#### Questionário 957183

---

Número de registros nesta consulta:	16
Total de registros no questionário:	16
Percentagem do total:	100.00%

---

## Sumário dos campos para P1

É realizada a identificação dos objetivos, riscos e controles das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília)

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhuma das unidades (A1)	3	18.75%
Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A2)	10	62.50%
Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%) (A3)	1	6.25%
Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A4)	0	0.00%
Em todas as unidades (A5)	2	12.50%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

## Sumário dos campos para P2

É realizada avaliação da maturidade da gestão de riscos das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília)

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhuma das unidades (A2)	5	31.25%
Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A3)	9	56.25%
Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%) (A4)	1	6.25%
Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A5)	0	0.00%
Em todas as unidades (A6)	1	6.25%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

### Sumário dos campos para P3

É realizada revisão do universo auditável das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral?(considerar apenas as unidades de Brasília)

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Percentagem</b>
Em nenhuma das unidades (A2)	4	25.00%
Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A3)	7	43.75%
Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%) (A4)	2	12.50%
Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A6)	1	6.25%
Em todas as unidades (A5)	2	12.50%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

**Sumário dos campos para P4**

Com qual periodicidade é realizada a revisão do universo auditável?

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Resposta	3	18.75%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	13	81.25%

<b>ID</b>	<b>Resposta</b>
16	Anualmente
17	No momento de planejamento operacional
19	Anualmente

---

## Sumário dos campos para P5

Ao final da execução do plano operacional, é elaborado um reporte à alta administração ou conselho de administração sobre o gerenciamento de riscos das unidades jurisdicionadas à CGU sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral? (considerar apenas as unidades de Brasília)

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhuma das unidades (A2)	14	87.50%
Em algumas unidades (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A3)	1	6.25%
Em muitas unidades (quantitativo entre de 50 e 75%) (A4)	1	6.25%
Na maioria das unidades (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A5)	0	0.00%
Em todas as unidades (A6)	0	0.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

### Sumário dos campos para P6(SQ002)

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria:  
[Planejamento]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	0	0.00%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	1	6.25%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	0	0.00%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	3	18.75%
Em todos os trabalhos (A11)	12	75.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

**Sumário dos campos para P6(SQ003)**

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria: [Definição do escopo]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	0	0.00%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	0	0.00%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	0	0.00%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	3	18.75%
Em todos os trabalhos (A11)	13	81.25%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

### Sumário dos campos para P6(SQ004)

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria: [Avaliação da maturidade da gestão de riscos do objeto auditado]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	5	31.25%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	10	62.50%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	0	0.00%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	0	0.00%
Em todos os trabalhos (A11)	1	6.25%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

**Sumário dos campos para P6(SQ005)**

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria: [Aplicação de testes (Procedimentos)]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	0	0.00%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	0	0.00%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	0	0.00%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	4	25.00%
Em todos os trabalhos (A11)	12	75.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

**Sumário dos campos para P6(SQ006)**

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria: [Emissão de opinião]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	0	0.00%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	0	0.00%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	1	6.25%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	3	18.75%
Em todos os trabalhos (A11)	12	75.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

### Sumário dos campos para P6(SQ007)

Nos trabalhos de auditoria previstos no Plano Operacional da SFC e executados nas unidades sob a responsabilidade da sua Coordenação-Geral (considerar apenas as unidades de Brasília), são cumpridas, utilizando-se técnicas apropriadas, as seguintes etapas do processo de auditoria:  
[Monitoramento de recomendações]

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Em nenhum dos trabalhos (A7)	0	0.00%
Em alguns trabalhos (quantitativo abaixo ou igual a 50%) (A8)	1	6.25%
Em muitos trabalhos (quantitativo entre de 50 e 75%) (A9)	1	6.25%
Na maioria dos trabalhos (quantitativo igual ou acima de 75% e menor que 100%) (A10)	6	37.50%
Em todos os trabalhos (A11)	8	50.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

## Sumário dos campos para P7

Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema?

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores (A2)	6	37.50%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores (A3)	7	43.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores (A4)	1	6.25%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores (A5)	1	6.25%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores (A6)	0	0.00%
Não há auditores aptos a realizar trabalhos de avaliação sobre o tema (A7)	1	6.25%
Não sei responder (A8)	0	0.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

---

## Sumário dos campos para P9

Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral habituados com a temática de gestão de riscos e aptos a realizar trabalhos de consultoria sobre o tema?

---

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores (A2)	12	75.00%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores (A3)	1	6.25%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores (A4)	1	6.25%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores (A5)	1	6.25%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores (A6)	0	0.00%
Não há auditores aptos a realizar trabalhos de consultoria sobre o tema (A7)	1	6.25%
Não sei responder (A8)	0	0.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

## Sumário dos campos para P11

A auditoria baseada em riscos pressupõe uma alteração na abordagem dos profissionais de auditoria em relação à chamada auditoria tradicional, demandando uma postura voltada ao desenvolvimento da organização, e não propriamente ao apontamento de erros ou impropriedades da gestão. Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral sensibilizados\* para atuarem conforme essa nova perspectiva?

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores (A2)	2	12.50%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores (A3)	3	18.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores (A4)	3	18.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores (A5)	3	18.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores (A6)	5	31.25%
Não há auditores sensibilizados para atuarem nessa perspectiva (A7)	0	0.00%
Não sei responder (A8)	0	0.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%

### Sumário dos campos para P13

A auditoria baseada em riscos demanda uma evolução técnica dos profissionais, para que sejam capazes de alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos seus trabalhos. Ainda, é necessário que os auditores estejam aptos a tratar de assuntos estratégicos com a alta administração, e que compreendam os negócios da empresa, seus riscos, e os controles destinados ao tratamento dos riscos em todos os níveis organizacionais relevantes. Há auditores lotados na sua Coordenação-Geral preparados tecnicamente para atuarem conforme essa perspectiva?

<b>Resposta</b>	<b>Contagem</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim, e o percentual aproximado é menor ou igual a 20% dos auditores (A2)	3	18.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 20% e 40% (inclusive) dos auditores (A3)	7	43.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 40% e 60% (inclusive) dos auditores (A4)	3	18.75%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 60% e 80% (inclusive) dos auditores (A5)	2	12.50%
Sim, e o percentual aproximado fica entre 80% e 100% dos auditores (A6)	1	6.25%
Não há auditores preparados tecnicamente para atuarem nessa perspectiva (A7)	0	0.00%
Não sei responder (A8)	0	0.00%
Sem resposta	0	0.00%
Não mostrados	0	0.00%