

## **Auditoria de Gestão de Riscos: o novo olhar do Tribunal de Contas da União**

### **Risk Management Audit: the new perspective of the Brazilian Court of Audit**

*Marcos José Araújo dos Santos<sup>1</sup>*

#### **RESUMO**

A auditoria de gestão de riscos representa o novo paradigma na atuação dos órgãos de controle, em que foco passa a ser o risco do não cumprimento da missão organizacional. Risco pode ser definido como a “possibilidade de ocorrência de um evento que afete adversamente a realização de objetivos” (TCU, 2017a). O artigo apresenta o processo adotado pelo Tribunal de Contas da União (TCU) para conduzir as auditorias de gestão de riscos no âmbito da Administração Pública brasileira. Ressalta-se que, na perspectiva do TCU, a auditoria de gestão de riscos permite avaliar a maturidade de gestão de riscos dos órgãos públicos. Trata-se de um estudo de caso, amparado em uma análise documental e descritiva. Assim, o artigo apresentou a contextualização do Tribunal, destacando a missão e as principais competências previstas no artigo 71 da Carta Magna. Como resultados, verificou-se que o TCU concebeu um modelo próprio de avaliação da maturidade organizacional em gestão de riscos composto por quatro dimensões: Ambiente; Processos; Parcerias; e Resultados. Percebeu-se, ainda, que o processo de auditoria proposto pelo Tribunal foi elaborado a partir do modelo COSO GRC 2004 e da norma NBR ISO 31000. Além disso, observou-se que as fases previstas do processo de auditoria - planejamento, execução e relatório - são executadas pelos agentes do TCU, sendo complementadas por duas etapas: entendimento da organização (antes do planejamento) e monitoramento (após a elaboração do relatório).

**Palavras Chaves:** Auditoria. Gestão de Riscos. Tribunal de Contas da União.

#### **ABSTRACT**

Risk management audit is the new paradigm in the performance of control bodies, that focus becomes the risk of non-compliance with organizational mission.. Risk can be defined as the "possibility of occurrence of an event that adversely affects achievement of objectives" (TCU, 2017a). The study presents the process adopted by the Brazilian Court of Audit (TCU) to conduct risk management audits within the Brazilian Public Administration. It is noteworthy that, from the perspective of the TCU, the risk management audit allows evaluating the maturity of risk management of public bodies. This is a case study, supported by a documental and descriptive analysis. Thus, the research presented the context of the Court, highlighting the mission and the main powers under article 71 of the Brazilian Constitution. As a result, it was found that the TCU has designed its own model for the assessment of organizational maturity in risk management consists of four dimensions: Environment; Processes; Partnerships; and Results. It was also realized that the audit process proposed by the Court was drawn up from the COSO GRC 2004 model and the ISO 31000 standard. In addition, it was noted that the planned phases of the audit process - planning, implementation and reporting - are performed by the TCU agents and are complemented by two steps: understanding of the organization (before planning) and monitoring (after report writing).

---

<sup>1</sup> Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e Encarregado da Divisão de Auditoria em Suprimento de Bens e Serviços do Centro de Controle Interno da Marinha (CCIMAR). Endereço: Av. Francisco Alves, 185, Jardim Guanabara, Rio de Janeiro-RJ. E-mail: mj.araujo@outlook.com. RAGC, v.6, n.22, p.99-113/2018

**Keywords:** Audit. Risk management. Brazilian Court of Audit.

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente o Brasil está passando por uma crise política e econômica sem precedentes, em que casos de corrupção e malversação de recursos públicos são noticiados diariamente. Serviços básicos fundamentais, como Educação, Segurança e Saúde, estão sendo prestados de forma ineficiente, selando um futuro pouco promissor para o país.

Nesse cenário, a fiscalização da aplicação dos vultosos recursos arrecadados é competência constitucional do Controle Externo, representado pelo Congresso Nacional brasileiro. O problema é que muitos dos representantes do Congresso estão sendo julgados por supostas práticas ilícitas de utilização indevida do Erário público.

Embora essa situação pareça temerária, a Constituição brasileira define que a fiscalização contábil, financeira e orçamentária dos órgãos públicos deve ser conduzida pelo Congresso Nacional utilizando o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão colegiado independente, que se pauta, via de regra, pelo viés técnico em suas decisões e avaliações. Diante do poder da opinião pública, com a possibilidade, inclusive, de impacto na vida política dos representantes do Congresso Nacional, as avaliações / decisões técnicas proferidas pelo TCU tendem a ser observadas pelos membros do Congresso, fato que configura um aspecto positivo para a sociedade.

Para a consecução das atividades fiscalizatórias o TCU realiza auditorias de diferentes tipologias para verificar se os Órgãos da Administração Pública estão cumprindo os respectivos objetivos finalísticos, bem como atendendo às diversas legislações correlatas. Dentre os tipos de auditoria existentes, mais recentemente, percebe-se uma nova tendência na atuação dos órgãos de controle que é a preocupação com a avaliação da gestão de riscos das entidades. O risco pode ser definido como a “possibilidade de ocorrência de um evento que afete adversamente a realização de objetivos” (TCU, 2017a).

Levando para o contexto da realidade brasileira, verifica-se que os objetivos precípuos de uma adequada gestão pública estão “correndo” sérios riscos, os quais deveriam ser mitigados pelos gestores das distintas esferas (União, Estados e Municípios). Hospitais com atendimentos precários, educação de qualidade insatisfatória e aumento dos índices de criminalidade são exemplos de alguns dos problemas vivenciados pela sociedade brasileira, em que as instituições públicas deixaram de realizar a contento as suas atividades finalísticas. Sendo assim, o TCU e os demais órgãos de controle desempenham um papel fundamental na verificação da adequada e efetiva aplicação dos recursos orçamentários.

Dessa forma, com o intuito de compreender como a gestão de riscos é avaliada pelo TCU, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: Como o TCU conduz as auditorias de gestão de riscos nas organizações públicas brasileiras?

Para responder o problema formulado, estabeleceu-se o objetivo geral deste artigo apresentar o processo adotado pelo TCU para conduzir as auditorias de gestão de riscos no âmbito da Administração Pública brasileira.

Complementarmente, a pesquisa cumprirá os seguintes objetivos específicos:

- (a) Identificar os aspectos conceituais relacionados à auditoria e à gestão de riscos; e
- (b) Apresentar um dos principais órgãos de controle do país: o Tribunal de Contas da União - TCU.

A relevância deste artigo reside na importância em se divulgar esse novo paradigma na forma de atuação dos órgãos de controle, especificamente o TCU, em que o foco da auditoria passa a ser a gestão de riscos das entidades. Hoje, não basta que os órgãos públicos cumpram, apenas, todos os requisitos legais, é preciso que os serviços prestados atendam aos anseios do principal interessado, a sociedade. Nesse sentido, eficiência, eficácia, economicidade e, principalmente, efetividade são pressupostos cruciais da gestão pública e, conseqüentemente, da auditoria de gestão de riscos.

O artigo está elaborado da seguinte forma: (i) esta breve introdução; (ii) o referencial teórico relacionado ao tema, abordando os conceitos correlatos; (iii) a metodologia da pesquisa; (iv) resultados encontrados; e (v) as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O artigo está associado a conceitos multidisciplinares como auditoria e gestão / gerenciamento de riscos. Nesse sentido, a seção abordará a revisão de literatura das expressões mencionadas.

### 2.1 Auditoria

A expressão auditoria origina-se do latim *audire* (ouvir), sendo que o termo pode ser mais bem elucidado pela palavra inglesa *audit*, que representa o ato de examinar, corrigir e certificar (DIAS et al., 2011).

A prática da auditoria é tão remota quanto o início da atividade contábil, pois as evidências históricas revelam que desde o antigo Egito havia a necessidade de ratificar a contabilização dos registros referentes à arrecadação de impostos (BOYNTON et al., 2002).

Partindo para a conotação estabelecida pelos ingleses para expressão “auditoria” - examinar, corrigir e certificar - pode-se definir o termo como “a comparação imparcial entre o fato concreto e o desejado, com o intuito de expressar uma opinião ou de emitir comentários, materializados em relatórios de auditoria” (ARAÚJO, 2008, p.14). Logo, as inconsistências observadas pelos auditores entre os fatos concretos e os parâmetros (critérios) utilizados são tratadas como achados de auditoria.

Crepaldi (2010) define auditoria como um levantamento e avaliação sistemática das transações, dos procedimentos, das operações, das rotinas e das demonstrações financeiras da organização que tem como objetivo a emissão do parecer sobre sua adequação, de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade e legislações correlatas.

Cardozo (1997, p.30) assevera que, modernamente, a auditoria pode ser conceituada como:

O estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes [...] sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios preestabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

De acordo com as Normas de Auditoria do TCU, auditoria é:

O processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado (TCU, 2011a, p.13).

As definições apresentadas neste estudo são convergentes e revelam que a auditoria é um processo sistemático que confronta os fatos observados pelos profissionais com os critérios de auditoria preestabelecidos. São exemplos de critérios de auditoria: (i) legislações / jurisprudências em vigor; (ii) normativos institucionais; (iii) manuais técnicos; e (iv) boas práticas de gestão consagradas pelo mercado. A comunicação dos achados é formalizada, normalmente, por meio de um Relatório.

Cardozo (1997) e Crepaldi (2010) registram que a auditoria pode ser dividida, quanto à forma de intervenção, em interna e externa. Com relação à auditoria interna, segundo o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA Brasil), com base na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF<sup>1</sup>):

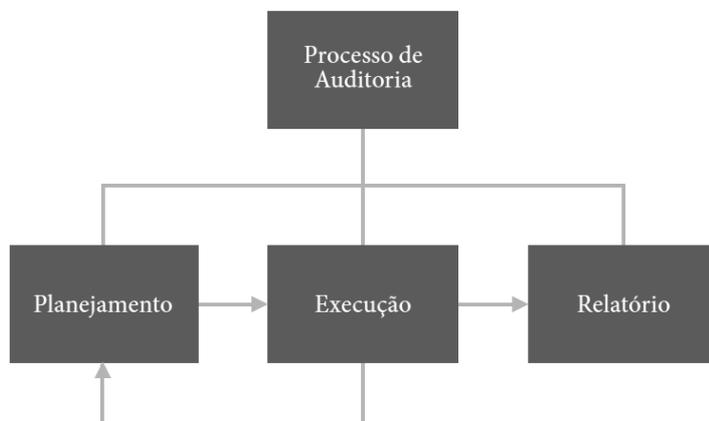
A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

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 (IIA Brasil, 2017, sítio institucional).

Referente à auditoria externa, Araújo (2008, p.22) reporta que é aquela “realizada por profissionais qualificados, que não são empregados da administração auditada, com o objetivo precípua de emitir uma opinião independente, com base em normas técnicas, sobre a adequação ou não das demonstrações contábeis”.

Independentemente da forma de intervenção (interna ou externa), o processo de auditoria é composto por, pelo menos, três fases: (i) planejamento; (ii) execução; e (iii) elaboração do relatório (TCU, 2011b). A Figura 1 evidencia as fases do processo de auditoria.

Figura 1 - Fases do Processo de Auditoria



Fonte: TCU, 2011b, p. 45.

De forma resumida, o TCU (2011b) estabelece as principais atividades desenvolvidas em cada uma dessas fases:

- 1 - planejamento - atividades básicas: obtenção da visão geral do objeto de auditoria; identificação e avaliação de objetivos, **riscos** e controles; elaboração do programa ou projeto de auditoria; elaboração preliminar de papéis de trabalho;
- 2 - execução: o programa ou projeto de auditoria é executado mediante a aplicação dos procedimentos e técnicas estabelecidos na fase de planejamento. O auditor realiza testes, coleta evidências, desenvolve os achados ou constatações e documenta o trabalho realizado, observando as normas, o método ou os padrões de auditoria;
- 3 - relatório - atividades: elaboração, revisão e distribuição do relatório (TCU, 2011b, p.49, grifo nosso).

Percebe-se que, no decorrer da fase de planejamento, a equipe de auditoria necessita identificar e avaliar os “riscos” do objeto e/ou da entidade auditada, sendo um assunto relevante dentro da esfera pública, uma vez que o principal risco de um órgão público é o não cumprimento da sua finalidade social, prejudicando, assim, os principais interessados, os cidadãos.

Nesse contexto, o TCU tem conduzido trabalhos na área de risco sob a denominação de “auditoria de gestão de riscos”. O TCU define essa atividade da seguinte forma:

Auditoria realizada com o objetivo de **avaliar a maturidade da gestão de riscos** em organizações públicas e identificar os aspectos que necessitam ser aperfeiçoados, mediante avaliação dos princípios, da estrutura e demais elementos do processo de gerenciamento de riscos colocados em prática pela organização para identificar, analisar, avaliar, tratar e comunicar riscos que possam impactar o alcance dos seus objetivos e, por conseguinte, os resultados que devem ser entregues à sociedade na forma de bens e serviços públicos (TCU, 2017a, p.3, grifo nosso).

A próxima subseção abordará a literatura relacionada à gestão de riscos, permitindo a compreensão e relacionamento dos temas centrais desta pesquisa.

## 2.2 Gestão de Riscos

A norma ABNT<sup>ii</sup> NBR ISO 31000 aborda os princípios e diretrizes da gestão de riscos, sendo um dos principais referenciais sobre o tema. Pela norma, risco é o “efeito da incerteza nos objetivos” (ABNT, 2009, p.1), conceito aplicável tanto a uma organização quanto a um processo específico.

A gestão de riscos pode ser interpretada como o conjunto de “atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que se refere ao risco” (ABNT, 2009, p.2). Para o COSO<sup>iii</sup>, o termo é definido como:

[...] 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 compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p.4).

O COSO GRC 2004 - Gerenciamentos de Riscos é o modelo referencial de gestão de riscos no cenário corporativo internacional, ilustrado a partir de uma matriz tridimensional (cubo), que demonstra uma visão integrada dos componentes que uma administração precisa adotar para gerenciar riscos de modo eficaz, no contexto dos objetivos e da estrutura em uma entidade (TCU, 2017a). A Figura 2 apresenta o modelo mencionado.

Figura 2 - Modelo de Gestão de Riscos COSO GRC 2004



Fonte: COSO, 2007, p.7.

Complementarmente, o Quadro 1 detalha as dimensões (faces do cubo) do modelo COSO GRC 2004.

Quadro 1 - Dimensões do modelo COSO GRC 2004

Dimensão (Face do cubo)	O que representa
Objetivos (Superior)	Indica as categorias de <b>objetivos</b> que são comuns a todas as organizações, e que a gestão de riscos deve fornecer segurança razoável para seu alcance.
Componentes (Frontal)	Indica os <b>componentes</b> que devem estar presentes e em funcionamento para que a gestão de riscos seja eficaz. Esses componentes foram derivados da maneira ideal como uma administração deveria conduzir o negócio de uma organização.
Objetos - Níveis da Organização	Representa a <b>estrutura da organização</b> , incluindo unidades, áreas, funções, processos, projetos e todas as demais atividades que concorrem para a realização de seus

(Lateral)	objetivos, em todos os níveis. Os componentes de gerenciamento de riscos devem também estar presentes e em funcionamento em cada uma dessas áreas, funções e atividades, na proporção requerida pelos seus riscos, com base em julgamento da administração.
-----------	---

Fonte: Adaptado do TCU, 2017a.

O modelo apresentado está em processo de aperfeiçoamento pelo COSO, considerando uma nova perspectiva: *Alinhando Risco com Estratégia e Desempenho*. A pretensão dessa iniciativa é dar destaque ao gerenciamento de riscos na elaboração e execução da estratégia, bem como no gerenciamento do desempenho organizacional (TCU, 2017a).

Focando no viés intraorganizacional, gerir riscos corporativos requer a análise de estruturas de governança, de controles internos e da *accountability* de uma entidade, seja ela pública ou privada.

No setor público, a relação entre gestão de riscos e governança é abordado pela INTOSAI<sup>iv</sup> (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) ao afirmar que o desafio da governança nas entidades públicas é definir quanto risco aceitar na busca do melhor valor para a sociedade e outros *stakeholders*, o que significa prestar o serviço público da melhor maneira possível, equilibrando riscos e benefícios (INTOSAI, 2007). Em linhas gerais, governança trata das formas como a sociedade, o governo e as organizações são lideradas e gerenciadas (EDWARDS et al., 2012).

O vínculo entre controles internos e gestão de riscos é percebido na definição de “controle interno da gestão” proposta pela Instrução Normativa Conjunta MP/CGU<sup>v</sup> n° 01, de 10 de maio de 2016, destacada a seguir:

**Controles internos da gestão:** conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, **destinados a enfrentar os riscos** e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

a - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;

b - cumprimento das obrigações de *accountability*;

c - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e

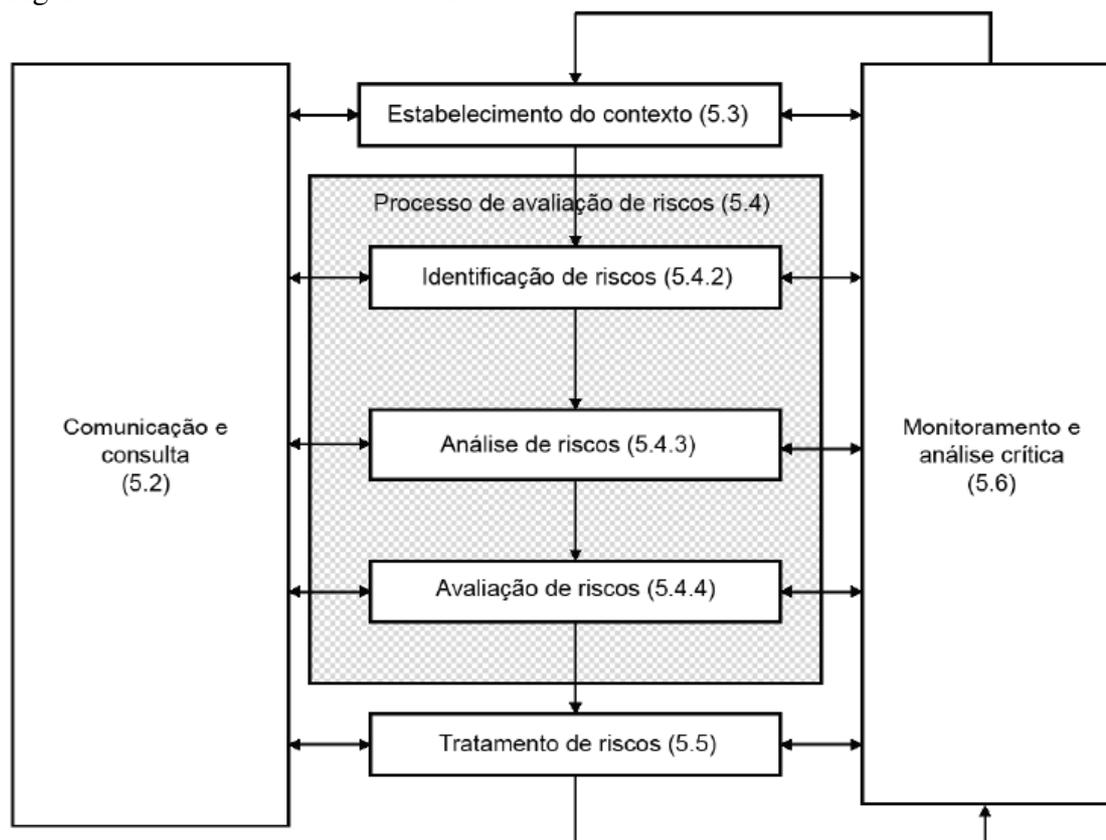
d - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica (BRASIL, 2016, p.2, grifo nosso).

Constata-se pela definição que os controles internos são concebidos no intuito de mitigar os riscos organizacionais, contribuindo, assim, com o exercício das obrigações de *accountability*. Dentre os artefatos utilizados pelos controles internos, destaca-se a auditoria interna, tópico abordado na subseção anterior.

Os riscos do não cumprimento dos objetivos institucionais da Administração Pública acabam fragilizando a chamada “*accountability*”. O termo *accountability* tem sido associado à “responsabilização”, “responsabilidade em prestar contas” e “prestação de contas” (IBGC, 2009; MATIAS-PEREIRA, 2010; MEDEIROS; CRANTSCHANINOV; SILVA, 2013). Sendo assim, caso os objetivos finalísticos das organizações públicas não sejam atingidos, os respectivos gestores (prefeitos, governadores e/ou presidente) são ou, pelo menos, deveriam ser responsabilizados por deixarem de prestar contas à sociedade.

Com base nos conceitos apresentados a norma ISO 31000 propõe um modelo básico de processo de gestão de riscos, ilustrado na Figura 3:

Figura 3: Processo de Gestão de Riscos



Fonte: ABNT, 2009, p. 14.

Pela Figura 3, depreende-se que o modelo foi concebido no formato cíclico, dependendo de um monitoramento periódico após o devido tratamento dos riscos.

Dessa forma, o TCU e os demais órgãos de controle (externo e interno), no cumprimento de suas missões constitucionais e alinhados com as boas práticas internacionais, passaram a adotar os princípios, diretrizes e modelos propostos pela literatura de gestão de riscos na condução de suas auditorias operacionais, procurando, de certa forma, agregar valor à Administração Pública brasileira.

### 3 METODOLOGIA

O termo metodologia pode ser conceituado como o caminho estipulado para conduzir o processo de concepção da pesquisa, partindo da revisão de literatura até chegar a coleta e análise dos dados (COLLIS; HUSSEY, 2005). Para Silva (2010, p. 53), “a escolha da metodologia oscila de acordo com os objetivos traçados da pesquisa e o problema que se encontra sendo investigado”.

Preliminarmente, a pesquisa aborda a contextualização do órgão investigado, ou seja, o caso específico do TCU no cumprimento de suas atribuições, podendo, assim, ser classificada como um estudo de caso. De acordo com Yin (2001, p. 32), o estudo de caso é uma análise empírica que “[...] investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Nesse sentido, o estudo apresenta a missão do TCU e as principais competências constitucionais, de forma a permitir o entendimento do contexto de atuação da entidade e, também, a compreensão do novo olhar do TCU: a auditoria de gestão de riscos.

Considerando o objetivo geral definido “apresentar como o TCU conduz as auditorias de gestão de riscos no âmbito da Administração Pública brasileira”, a pesquisa também é classificada como documental e descritiva.

Vergara (2011, p. 43) relata que a pesquisa documental é aquela “[...] realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas”. Logo, a pesquisa abordará os conteúdos dos documentos técnicos e normativos disponibilizados no sítio institucional do TCU, relacionados ao tema proposto. Logo, as normas de auditoria, os roteiros para condução das atividades de gestão de riscos e os relatórios de auditoria produzidos são exemplos de documentos que dão suporte para a consecução tanto do objetivo geral quanto dos específicos definidos para a pesquisa.

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno (VERGARA, 2011). No caso, o fenômeno a ser descrito será o processo adotado pelo TCU na condução das auditorias de gestão de riscos nos órgãos do setor público brasileiro. O estudo apresenta as dimensões e os critérios utilizados pelo Tribunal para avaliar a maturidade em gestão de riscos das unidades auditadas.

A análise dos dados coletados foi tratada por meio de uma abordagem qualitativa, dando destaque para os pontos considerados relevantes e que puderam ser associados ao referencial teórico apresentado na segunda seção deste estudo.

Dessa forma, pretende-se atingir a proposta apresentada na introdução desta pesquisa, atingindo os objetivos definidos. Como limitação, registra-se que o estudo apresenta a condução de um tipo específico de auditoria pelo TCU. Logo, os demais órgãos de controle podem possuir processos distintos para avaliar os riscos, levando em consideração outras dimensões e critérios não previstos e/ou não contemplados pelo TCU.

A próxima seção aborda os resultados da pesquisa, apresentando o contexto organizacional do TCU e como a auditoria de gestão de riscos é conduzida pelo órgão.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

Esta seção aborda a contextualização do órgão investigado: o TCU, evidenciando as competências e a composição da entidade na condução das atividades previstas na Constituição Federal brasileira. Em seguida, apresenta-se o processo adotado pelo Tribunal de Contas para a consecução das auditorias de gestão de riscos.

### 4.1 Contextualização do TCU

Pelo sítio institucional do TCU, parte histórica, o Órgão foi criado, em 7 de novembro de 1890, por meio do Decreto nº 966-A, a partir da iniciativa do então Ministro da Fazenda, Ruy Barbosa, no governo do Marechal Manoel Deodoro da Fonseca (TCU, 2017b). Desde outrora, o órgão tem se aperfeiçoado e acumulado atribuições pautadas pelas bases constitucionais que vigoraram no Brasil desde aquela época.

Hoje, o TCU, órgão de controle externo, tem como missão “aprimorar a Administração Pública em benefício da sociedade por meio do controle externo” (TCU, 2017b). As competências da entidade estão elencadas na Constituição Federal brasileira de 1988, bem como na Lei Federal nº 8.443/1992, que dispõe sobre a Lei Orgânica do TCU.

De acordo com o artigo 71, da Carta Magna, compete ao TCU:

**I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República,** mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

**II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;**

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões,

ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

**IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;**

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Dentre as competências elencadas, destacam-se aquelas relacionadas à *accountability*, incisos I e II (grifados), em que o TCU deve fiscalizar se os gestores públicos tiveram a devida responsabilidade em prestar contas pelos recursos colocados sob a sua guarda. Registra-se que o termo *accountability* está relacionado ao tema gestão de riscos, conforme relatado na subseção 2.2.

Já no inciso IV, percebe-se que o Tribunal tem a prerrogativa de realizar auditorias. Dentre as diversas tipologias de auditorias listadas no artigo 71, da Constituição Federal, releva mencionar a auditoria operacional<sup>vi</sup>, que é a classificação atribuída pelo TCU à auditoria de gestão de riscos (TCU, 2017a).

O TCU tem a sede localizada no Distrito Federal e compõe-se de nove ministros (BRASIL, 1992), além de contar com as Secretarias de Controle Externo em cada Unidade da Federação do país. A instituição possui os seguintes órgãos dentro da estrutura organizacional: (i) Plenário; (ii) Primeira e Segunda câmaras; (iii) Presidência; (iv) Comissões, de caráter permanente ou transitório; e (v) Corregedoria (TCU, 2015).

As manifestações exaradas pelo Plenário e pelas Primeira e Segunda Câmaras, por meio de Acórdãos, servem de orientação para todos os agentes que atuam na Administração Pública, de forma que as impropriedades e fragilidades ressaltadas pelos ministros e unidades técnicas não sejam replicadas por outros gestores da coisa pública.

A próxima subseção descreve o processo adotado pelo TCU na execução das auditorias de gestão de riscos.

#### **4.2 O processo da auditoria de gestão de riscos**

Preliminarmente, convém ressaltar que, na visão do TCU, a auditoria de gestão de riscos é conduzida com o objetivo principal de avaliar a maturidade de gestão de riscos dos órgãos públicos. Nesse contexto, o Tribunal propõe um modelo próprio composto por quatro dimensões, a saber: (i) Ambiente; (ii) Processos; (iii) Parcerias; e (iv) Resultados (TCU, 2017a).

As dimensões mencionadas são ilustradas na Figura 4:

Figura 4: Modelo de avaliação da maturidade organizacional em gestão de riscos elaborado pelo TCU:



Fonte: TCU, 2017a, p.34.

A dimensão “ambiente” foi baseada no modelo COSO GRC 2004, retratado no referencial deste artigo. Dentro dessa dimensão o TCU levou em consideração os seguintes componentes: liderança; políticas e estratégias; e pessoas. De acordo com o TCU (2017a), a liderança representa a alta administração do órgão auditado e o engajamento da mesma nas questões relacionadas à gestão de riscos. Sendo assim, a alta administração (liderança) deve propor e adotar políticas e estratégias alinhadas aos principais riscos que venham a impactar o cumprimento da missão institucional. A componente “pessoas” busca avaliar se os agentes públicos entendem os respectivos papéis e limites de responsabilidade dentro dos controles e gerenciamento de riscos estipulados pela organização (TCU, 2017a).

Os componentes da dimensão “ambiente” refletem a estrutura de governança do órgão auditado na atuação do gerenciamento de riscos. Nesse sentido, fazendo uma analogia ao conceito de governança proposto por Edwards et al. (2012), na subseção 2.2, verifica-se que a dimensão “ambiente” representa as formas como as organizações avaliadas pelo TCU se comportam e gerenciam os respectivos riscos.

Os “processos” compõem a segunda dimensão definida no modelo destacado na Figura 4, contando com os seguintes componentes: identificação e análise de riscos; avaliação e resposta a riscos; e monitoramento e comunicação. Comparando-se os componentes mencionados e o modelo básico de processo de gestão de riscos (Figura 3), percebe-se que a dimensão “processos” foi concebida nos moldes propostos pela norma ISO 31000.

A dimensão “parcerias” aborda “aspectos relacionados à gestão de riscos no âmbito de políticas de gestão compartilhada, quando o alcance de objetivos de um setor [...] envolve parcerias com outras organizações públicas ou privadas” (TCU, 2017a, p. 38). Como exemplo, o Ministério da Saúde pode depender da atuação do Ministério da Defesa para vacinar uma determinada população ribeirinha na Região Norte do país, de forma a cumprir a missão institucional daquele Ministério. Nesse contexto, o TCU procura avaliar os arranjos estabelecidos pela entidade auditada e a definição das respectivas responsabilidades para gerenciar os riscos compartilhados.

A dimensão “resultados” busca avaliar se a gestão de riscos implementada tem sido eficaz para aperfeiçoar a **governança** do órgão auditado, contribuindo para os objetivos relacionados à eficiência, à qualidade das prestações, à transparência e à **accountability** (TCU, 2017a). Conforme abordado na revisão de literatura, verifica-se a estreita relação entre governança, *accountability* e gestão de riscos.

Superada a apresentação das dimensões propostas pelo TCU, descreve-se, a seguir, como o nível de maturidade é determinado.

A maturidade é quantificada com base em critérios e pontuações previamente estabelecidas pelo TCU, devendo ser mensurada por índices que podem representar as seguintes perspectivas: (i) cada aspecto (componentes da dimensão); (ii) cada uma das dimensões do modelo; (iii) ou o nível de maturidade global, considerando as quatro dimensões (TCU, 2017a).

Considerando o índice de maturidade de cada dimensão (Ambiente; Processos; Parcerias; e Resultados), apura-se o somatório de pontos de uma determinada dimensão, calculando-se a razão entre a pontuação obtida e a pontuação máxima possível (TCU, 2017a). Por exemplo, se determinado órgão obtém na dimensão “processos” 44 pontos de 80 possíveis, o índice de maturidade seria de 55%.

Para calcular o índice de maturidade global da gestão de riscos de uma entidade, o TCU realiza a média ponderada dos índices de maturidade de cada dimensão, conforme exemplificado na Tabela 1 a seguir:

Tabela 1: Exemplo de cálculo do índice de maturidade global.

Dimensão	Peso	Exemplo		
		IMD	Peso	Ponderado
Ambiente	40	52,6	0,4	21,0
Processos	30	45,9	0,3	13,8
Parcerias	10	80,1	0,1	8,0
Resultados	20	49,5	0,2	9,9
<b>ÍNDICE DE MATURIDADE GLOBAL</b>				<b>52,7</b>

Fonte: TCU, 2017a, p. 40.

Nota: IMD - Índice de Maturidade das Dimensões.

Os pesos das dimensões foram definidos por meio da técnica AHP-*Analytic Hierarchy Process* (TCU, 2017a). Para enquadrar o órgão auditado, a partir do índice de maturidade global, o TCU definiu cinco níveis (faixas) de maturidade, apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2: Níveis de maturidade da gestão de riscos.

Índice de maturidade apurado	Nível de Maturidade
De 0% a 20%	Inicial
De 20,1% a 40%	Básico
De 40,1% a 60%	Intermediário
De 60,1% a 80%	Aprimorado
De 80,1% a 100%	Avançado

Fonte: TCU, 2017a.

Com base na Tabela 2, o índice de maturidade global de 52,7 exemplificado na Tabela 1 possui um nível de maturidade considerado “intermediário” pelos parâmetros definidos pelo TCU.

Convém registrar que apesar das especificidades da auditoria de gestão de riscos, as fases do processo de auditoria - planejamento, execução e relatório (TCU, 2011b) são cumpridas pelos auditores do TCU. Além das fases previstas, verificou-se a existência da etapa “entendimento da organização”, que precede a fase de planejamento (TCU, 2017a). Na verdade, trata-se de um levantamento preliminar das informações relevantes do órgão a ser auditado. Após a elaboração do relatório, o TCU executa, periodicamente, o monitoramento dos achados, verificando se as recomendações formuladas foram, de fato, atendidas.

Dessa forma, verificou-se que o processo de auditoria de gestão de riscos conduzido pelo TCU está amparado nos principais modelos de referência abordados pela literatura, notadamente o COSO GRC 2004 e a norma ISO 31000.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria de gestão de riscos representa o novo paradigma na atuação dos órgãos de controle, em que foco passa a ser o risco do não cumprimento da missão organizacional, fato que compromete a finalidade social para qual a entidade pública foi criada e o atendimento das obrigações de *accountability*.

O objetivo geral deste artigo foi apresentar o processo adotado pelo TCU para conduzir as auditorias de gestão de riscos no âmbito da Administração Pública brasileira.

A revisão de literatura acerca da gestão de riscos revelou que o tema está associado aos conceitos de governança, de controles internos e de *accountability* (prestação de contas), tópicos relevantes na condução das atividades dos órgãos de controle.

Pelos resultados, verificou-se que o TCU concebeu um modelo próprio de avaliação da maturidade organizacional em gestão de riscos composto por quatro dimensões: Ambiente; Processos; Parcerias; e Resultados. Com base no referencial teórico, percebeu-se que o processo de auditoria proposto pelo TCU foi elaborado a partir do modelo COSO GRC 2004 e da norma ISO 31000. Além disso, observou-se que as fases previstas do processo de auditoria são executadas pelos agentes do TCU, sendo complementadas por duas etapas: entendimento da organização (antes do planejamento) e monitoramento (após a elaboração do relatório).

Como limitação da pesquisa, registra-se que o artigo apresentou o processo de auditoria de gestão de riscos de um órgão específico. Logo, outras entidades de controle podem conduzir as auditorias dessa natureza utilizando metodologias próprias, levando em consideração outros aspectos / dimensões não contempladas no processo definido pelo TCU.

Por fim, sugere-se a realização de pesquisas relacionadas ao tema auditoria de gestão de riscos, evidenciando a forma de atuação e os processos de firmas de auditoria que atuam no setor privado.

## 6 REFERÊNCIAS

ABNT (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS). **NBR ISO 31000: Gestão de Riscos: Princípios e diretrizes**. Rio de Janeiro, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria operacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jul. 1992. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm)>. Acesso em: 10 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Controladoria-Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta nº 1, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. Brasília, 2016. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in\\_cgu\\_mpog\\_01\\_2016.pdf](http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_mpog_01_2016.pdf)>. Acesso em: 04 out. 2017.

CARDOZO, Julio Sergio de Souza. Origem e Conceitos de Auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.2, n. 2, p. 27-36, 1997.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura (COSO GRC, 2004)**. Tradução: PriceWaterhouseCoopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil, São Paulo, 2007. Disponível em: <[http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_Executive\\_Summary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_Executive_Summary_Portuguese.pdf)>. Acesso em: 05 out. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Teresa Cristina Lyporage et al. Auditoria em enfermagem: revisão sistemática da literatura. **Revista Brasileira de Enfermagem**, Brasília, v. 64, n. 5, p. 931-937, set./out. 2011.

EDWARDS, Meredith et al. **Public sector governance in Australia**. Australian National University e-press, 2012. Disponível em: <<http://epress.anu.edu.au/wp-content/uploads/2012/07/whole1.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL - Audibra. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>>. Acesso em: 03 out. 2017.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Subcomitê de Normas de Controle Interno. **Diretrizes para Normas de**

**Controle Interno do Setor Público** - Informações Adicionais sobre Gestão de Risco nas Entidades. INTOSAI GOV 9130. Áustria, 2007.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEDEIROS, Anny Karine; CRANTSCHANINOV, Tamara Ilinsky; SILVA, Fernanda Cristina da. Estudos sobre accountability no Brasil: meta-análise de periódicos brasileiros das áreas de administração, administração pública, ciência política e ciências sociais. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 3, p. 745-775, maio/jun. 2013.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**, 2011a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/fiscalizacao-e-controle/normas-de-auditoria-do-tcu/>>. Acesso em: 03 out. 2017.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO - TCU. **Auditoria Governamental**, 2011b. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/curso-de-auditoria-governamental-1.htm>>. Acesso em: 03 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Regimento Interno do Tribunal de Contas da União**, 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/normativos/regimentos-internos/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos**, 2017a. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Sítio TCU**, 2017b. Desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União. Apresenta informações gerais sobre o Tribunal de Contas da União. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 10 out. 2017.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de administração**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

---

<sup>i</sup> IPPF - *International Professional Practices Framework*.

<sup>ii</sup> ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas.

<sup>iii</sup> COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - Comitê das Organizações Patrocinadoras.

<sup>iv</sup> INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*.

<sup>v</sup> MP/CGU - Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão / Controladoria-Geral da União.

<sup>vi</sup> Auditoria operacional - Objetiva avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais, das unidades ou entidades, programas, projetos, atividades, ou segmento destes nos quesitos eficiência, eficácia, economicidade e

---

legalidade. Consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas administrativas e os sistemas operacionais ou informatizados (CASTRO, 2011, p. 378).