



SENADO FEDERAL
INSTITUTO LEGISLATIVO BRASILEIRO – ILB

ETIVALDO RODRIGUES DA SILVA JUNIOR

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA BASEADO EM RISCOS:

Uma avaliação da elaboração da matriz de riscos
para seleção dos objetos auditáveis.

Brasília
2017

ETIVALDO RODRIGUES DA SILVA JUNIOR

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA BASEADO EM RISCOS:

Uma avaliação da elaboração da matriz de riscos
para seleção dos objetos auditáveis.

Trabalho final apresentado para aprovação no curso de pós-graduação *lato sensu* em Orçamento Público realizado junto ao Instituto Legislativo Brasileiro como requisito para obtenção do título de especialista em orçamento público.

Orientador: Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Área de Concentração: Poder Executivo.

Linha de Pesquisa: Auditoria Governamental.

Eixo Temático: Planejamento de Auditoria.

Brasília
2017

ETIVALDO RODRIGUES DA SILVA JUNIOR

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA BASEADO EM RISCOS:

Uma avaliação da elaboração da matriz de riscos
para seleção dos objetos auditáveis.

Trabalho final apresentado ao Instituto Legislativo Brasileiro – ILB como pré-requisito para a obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-graduação *lato sensu* na área de Orçamento Público.

Brasília, 22 de setembro de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

Prof. Carlos Alberto dos Santos Silva

Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União

Dedicatória

À Mailline, pelo apoio, carinho e compreensão.

Aos meus pais, pelo esforço em minha formação

À CGU, pelo incentivo à capacitação e ao contínuo desenvolvimento profissional.

Resumo

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem por objetivo constitucional, dentre outros, a avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta, como componentes auxiliares do Sistema, atuam na busca pelo atingimento desse objetivo e, em razão do aprimoramento dos normativos de planejamento de auditoria, elaboram matrizes de riscos para definição dos temas e dos macroprocessos a serem auditados, as quais devem contemplar informações orçamentárias. Este artigo buscou descrever como se dá o processo de construção das matrizes de riscos das Unidades de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal e de que forma são utilizadas informações orçamentárias para seleção dos temas e dos macroprocessos a serem auditados. A fim de atingir o objetivo estabelecido, realizou-se avaliação dos Planos Anuais de Auditoria Interna de três entidades do Poder Executivo Federal e entrevista semi-estruturada junto aos auditores-chefes das unidades. Os resultados demonstraram boas práticas na construção das metodologias de planejamento, no entanto, as informações orçamentárias foram pouco utilizadas no processo de seleção de objetos auditáveis.

Palavras chave: Auditoria; Orçamento Público; Risco; Planejamento de Auditoria.

Abstract

The Internal Control System of the Federal Executive Power has the constitutional objective, among others, of evaluating the achievement of the goals set in the multiannual plan, the execution of government programs and the budgets of the Union. The internal audit units of entities that are part of indirect Federal Public Administration, as auxiliary components of the System, work to fulfil this goal. Therefore, due to the improvement of the audit planning standards, these units elaborate risk matrices to define the themes and macroprocesses to be audited, which should include budget information. This article sought to describe how the process of constructing the risk matrices of the Internal Audit Units of the Federal Executive Power is organized and how the budget information is used to select which themes and macroprocesses will be audited. In order to achieve the objective, the Annual Plans of Internal Audit of three entities of the Federal Executive Power were evaluated. Also, it was conducted a semi-structured interview with the unit's chief auditors. The results demonstrate good practices in the construction of planning methodologies; however, the budget information was little used over the process of selecting auditable objects.

Keywords: Audit; Public budget; Risk; Audit Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 REFERENCIAL TEÓRICO	9
1.1 Aspectos do Ciclo de Políticas Públicas	9
1.2 Aspectos do Processo Orçamentário.....	13
1.3 Do Controle Interno do Poder Executivo Federal	23
1.4 Dos critérios e das normas aplicáveis ao planejamento das Auditoria Internas	28
2 METODOLOGIA	33
2.1 Amostra e Técnicas de Pesquisa	33
2.2 Modelo Analítico Proposto	35
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
3.1 Ambiente Organizacional	37
3.2 Elaboração do PAINT	41
3.3 Apropriação dos Resultados	53
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

As unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta são parte integrante do processo de controle da gestão pública e, por consequência, do controle do orçamento público. Nesse sentido, como órgãos auxiliares¹ do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal devem contribuir para o atingimento dos objetivos constitucionais do Sistema, incluindo o de “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”.

As unidades de auditoria interna, nos termos da Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº. 01, de 10/05/2016, são conceituadas como instâncias voltadas a adicionar valor e a melhorar as operações de uma organização:

“Auditoria interna: atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a 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, de controles internos, de integridade e de governança. As auditorias internas no âmbito da Administração Pública se constituem na terceira linha ou camada de defesa das organizações, uma vez que são responsáveis por proceder à avaliação da operacionalização dos controles internos da gestão (primeira linha ou camada de defesa, executada por todos os níveis de gestão dentro da organização) e da supervisão dos controles internos (segunda linha ou camada de defesa, executada por instâncias específicas, como comitês de risco e controles internos). Compete às auditorias internas oferecer avaliações e assessoramento às organizações públicas, destinadas ao aprimoramento dos controles internos, de forma que controles mais eficientes e eficazes mitiguem os principais riscos de que os órgãos e entidades não alcancem seus objetivos;”.

Como se vê, as auditorias internas devem se organizar para oferecer avaliações e assessoramento de qualidade às organizações públicas utilizando-se de abordagem sistemática e disciplinada. Para isso, elas devem elaborar o seu planejamento contemplando os aspectos mais relevante da gestão das Unidades.

¹ Instrução Normativa SFC nº. 03, de 09 de junho de 2017: “26. As auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta e o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus) do Ministério da Saúde atuam como órgãos auxiliares ao SCL.”.

Nesse sentido, a Instrução Normativa SFC nº 24, de 17 de novembro de 2015, prevê a elaboração de Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) com a finalidade definir temas e macroprocessos a serem trabalhados no exercício seguinte. Os critérios a serem utilizados para definição dos temas e dos macroprocessos a serem auditados tem sido aperfeiçoados ao longo dos últimos anos com a revisão dos normativos emitidos pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU), pasta que contempla a Secretaria Federal de Controle Interno, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O aprimoramento dos normativos melhorar o processo de planejamento das auditorias internas ao contemplar aspectos relacionados ao planejamento estratégico, à estrutura de governança, ao programa de integridade, ao gerenciamento de riscos corporativos, bem como aos controles existentes, aos planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade.

A inclusão do plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria contribui, nesse sentido, para a identificação de eventos que impactem negativamente o atingimento dos objetivos organizacionais, os quais, em parte, encontram-se definidos nas metas e objetivos de programas e de políticas incluídos no orçamento público.

Giacomoni (2010, pág. 56-57), ao referir-se ao orçamento moderno, afirma que sua função principal dele é ser um instrumento de administração, de forma que as reformas orçamentárias exigiram que os orçamentos “*auxiliassem o Executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle*”.

A avaliação da aplicação de recursos orçamentários, etapa de controle do orçamento, está intimamente relacionada à avaliação da implementação de políticas públicas, haja vista que é por meio do orçamento público que os países viabilizam o financiamento do seu plano de governo.

Levando-se em consideração o papel do orçamento como definidor de um plano de ação governamental, refletindo tanto os objetivos do governo quanto o montante de recursos disponibilizados para o seu atingimento, e a previsão contida no art. 74 da Constituição Federal de

1988 de que o Sistema de Controle Interno deve promover avaliação da gestão orçamentária, este trabalho dispõe-se a responder ao seguinte problema de pesquisa:

- Como se dá o processo de construção das matrizes de riscos das Unidades de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal e em que medida são utilizadas informações orçamentárias para seleção dos temas e dos macroprocessos a serem auditados?

Além desta introdução e das considerações finais, este trabalho apresenta outros três capítulos. O primeiro contempla o referencial teórico em que constam informações sobre o ciclo das políticas e do orçamento públicos, com destaque para a fase de avaliação. Ainda no referencial teórico são apresentadas informações sobre a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal na avaliação da gestão pública e sobre os critérios e as normas aplicáveis ao planejamento das Auditorias Internas. No capítulo 2 constam informações sobre a metodologia do trabalho e sobre o modelo analítico construído com a finalidade de sistematizar os principais atributos avaliados no processo de seleção dos objetos a serem auditados. O capítulo seguinte apresenta os resultados e as conclusões obtidas a partir das entrevistas e da análise documental realizadas, organizados por dimensões temáticas: ambiente organizacional; processo de elaboração do planejamento; e apropriação dos resultados de auditoria. Por fim, as considerações finais consolidam a análise das dimensões e propõem aspectos a serem abordados em pesquisas futuras.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Aspectos do Ciclo de Políticas Públicas

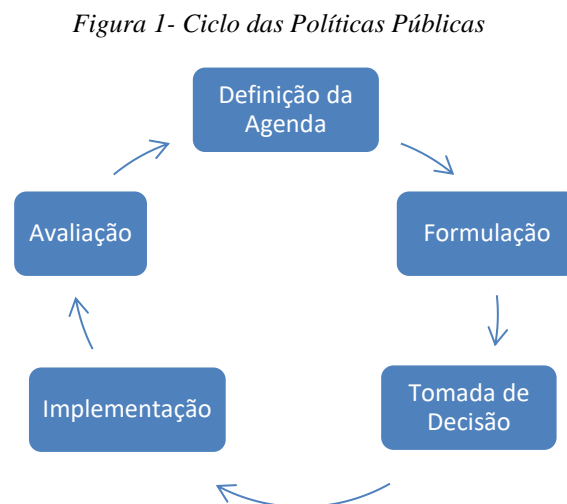
Vários são os conceitos de política pública difundidos na área acadêmica. Souza (2006, pag. 26) ao realizar uma revisão da literatura da área sintetizou a política pública como o campo do conhecimento que objetiva “*colocar o governo em ação e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente).*”.

Da leitura da definição, observa-se que as faces das políticas públicas apresentadas pela autora relacionam-se ao estabelecimento de uma ação de governo, à análise dos resultados ou impactos da ação e, se for o caso, à alteração das ações do governo.

A análise desses fluxos de decisão permite compreender e/ou racionalizar como se desenvolve o ciclo de uma política pública.

Saraiva (2006, pág 13), ao apresentar a sua definição - sob uma perspectiva operacional, considera que a política pública envolve um sistema de decisões públicas que se materializam em ações ou omissões destinadas a manter ou modificar a realidade da vida social, por meio da definição de objetivos e estratégias de atuação e da alocação dos recursos necessários para atingir os objetivos estabelecidos.

Para definir os objetivos e colocá-los em prática Wu *et al* (2014, pág. 21) consideram, que as funções gerais da criação de políticas públicas consistem em cinco atividades essenciais e inter-relacionadas que se desenvolvem com vistas a atingir os objetivos das políticas da sociedade e do governo: definição de agenda, formulação, tomada de decisão, implementação e avaliação.



Fonte: Elaboração própria a partir de Wu *et al*(2014)

Apesar de apresentar as etapas que normalmente envolvem as políticas, o autor ressalta que se trata mais de uma esquematização teórica daquilo que, de forma habitualmente improvisada e desordenada, ocorre na prática. Isso porque, *“o processo nem sempre observa a seqüência sugerida, mas as etapas mencionadas e suas fases constitutivas estão geralmente presentes”* (WU *et al*, 2014, pág. 19).

Dito isso, passa-se a apresentação dos conceitos das fases. A definição da agenda, primeiro momento do ciclo, corresponde, de acordo com Wu *et al* (2014, pág 22), à absorção de parte das questões ou interesses da sociedade na lista de assuntos dos quais o governo se propõe a fazer algo.

Nas palavras de Saraiva (2006, pág. 33), a definição da agenda reflete a *“inclusão de determinado pleito ou necessidade social na agenda, na lista de prioridades, do poder público”*, fazendo com o que assunto adquira o status de *“problema público”* e passe a ser objeto de debates e controvérsias políticas.

As definições dos autores demonstram que a partir daquele instante o Estado demonstra que pretende se organizar para atuar naquela área ou problema social, de forma a atender a necessidade social.

A formulação de políticas públicas, por sua vez, corresponde, de acordo com Wu *et al* (2014, pág. 22), à reflexão sobre as alternativas de ação governamental para tratar o problema social priorizado. Os autores consideram, ainda, que a formulação de políticas públicas requer uma atuação rápida do governo, haja vista as diversas pressões incluídas no processo:

“Os formuladores de políticas geralmente enfrentam janelas de oportunidade de curta duração para encontrar soluções viáveis devido à competição por sua atenção e/ou urgência dos problemas que enfrentam, e essa pressão pode levar a escolhas erradas a partir de uma perspectiva de longo prazo, tais como quando dificuldades-chave de implementação ou implicações orçamentárias não são previstas corretamente, na pressa de adotar um projeto de lei antes de um prazo legislativo.”.

(...)

“Eles [gestores públicos] também podem ajudar a garantir que o reconhecimento dessas questões de políticas públicas seja acompanhado em fases posteriores do processo de criação de políticas, pois a atenção dos formuladores e do público

em uma questão em particular pode diminuir à medida que novos problemas surgem.”.

A tomada de decisão, passo seguinte à formulação, corresponde à escolha de uma alternativa de enfrentamento do problema social. Wu *et al* (2014, pág 22) consideram que a fase envolve indivíduos que possuam competência legal para decidir o curso da ação que será implementada.

A implementação, como o próprio nome sugere, corresponde à execução da política e, nos termos de Wu *et al* (2014, pág 22), é considerada “*uma atividade-chave no processo de políticas públicas, pois é quando a política pública ganha forma e entra em vigor*”. O autor esclarece, ainda, que nesta fase as inconsistências da concepção política se apresentam, cabendo aos agentes públicos por meio de esforços criativos detalhar e preencher os vazios existentes.

Por fim, a avaliação demonstra-se a fase em que são discutidos os resultados alcançados até o momento e em que se pode refletir sobre as decisões e ações tomadas nas outras fases. Wu *et al* (2014, pág. 118), assim consideraram a avaliação:

“A avaliação de políticas públicas refere-se amplamente a todas as atividades realizadas por uma gama de atores estatais e sociais com o intuito de determinar como uma política pública se saiu na prática, bem como estimar o provável desempenho dela no futuro. A avaliação examina tanto os meios utilizados, como os objetivos alcançados por uma política pública na prática. Os resultados e as recomendações da avaliação são então enviados de volta para novas rodadas de criação de políticas, e podem levar ao aprimoramento do desenho e da implementação de uma política pública, ou, raramente, à sua completa reforma ou revogação.”.

O Governo Federal, considerando a importância da avaliação das políticas públicas, instituiu, por meio da Portaria Interministerial nº 102, de 07/04/2016, Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais (CMAP) com objetivo de aperfeiçoar ações, programas e políticas públicas do Poder Executivo Federal e de aprimorar a alocação de recursos e a qualidade do gasto público.

O CMAP é composto por membros dos Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP), da Fazenda (MF); da Casa Civil da Presidência da República e da Controladoria-Geral da União (CGU).

Contextualizado o fluxo de decisões que resultam na execução de uma política pública, passa-se à análise de aspectos do processo orçamentário.

1.2 Aspectos do Processo Orçamentário

Conforme dito anteriormente, a avaliação da implementação de políticas públicas está intimamente relacionada à avaliação da execução do orçamento público, haja vista que é por meio do orçamento público que os Estados viabilizam o financiamento das políticas públicas priorizadas no plano de governo.

Baleeiro (1969) *apud* Harada (2016, pág. 113), definiu o orçamento público como “*o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins (...).*”.

Nesse sentido, Harada (2016, pág. 113), ao tratar da função do orçamento público moderno, destacou a importância de o orçamento público refletir um plano de ação governamental:

“No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular, o que justifica a crescente atuação legislativa no campo orçamentário.”.

Giacomoni (2010, pág. 206), por sua vez, considerou que para refletir o plano de ação governamental o orçamento deve, ao contrário do que acontecia no passado, “*ser visto como parte de um sistema maior, integrado por planos e programas de onde saem as definições e os elementos que vão possibilitar a própria elaboração orçamentária.*”.

No âmbito brasileiro, a inclusão de políticas públicas no orçamento se dá, nos termos da Constituição Federal de 1988, por meio do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual.

De forma a demonstrar a integração entre planejamento e orçamento prevista na Constituição Federal, Giacomoni (2010, pág. 213) apresentou diagrama com as fases que permeiam o Processo Integrado de Planejamento e Orçamento:

Figura 2- Processo integrado de Planejamento e Orçamento

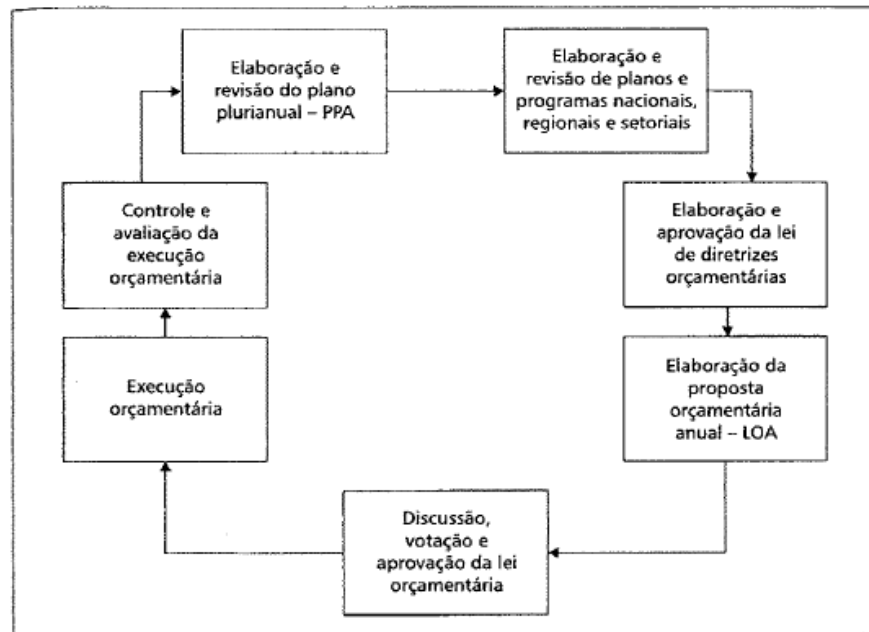


Diagrama 11.3 Processo integrado de planejamento e orçamento.

Fonte: Giacomoni (2010, pág. 213)

O processo se inicia com a elaboração do Plano Plurianual (PPA), lei prevista na Constituição Federal como responsável por estabelecer as “*diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.*”.

De início, a fim de permitir a compreensão da definição constitucional do PPA, apresentam-se os conceitos de despesas de capital, de outras delas decorrentes e de programas de duração continuada.

As despesas de capital comportam, nos termos da Lei nº. 4.320, de 17 de março 1964, os investimentos, as inversões financeiras e as transferências de capital, de forma que se referem às despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. As despesas decorrentes das despesas de capital referem-se àquelas dotações reservadas para a operação e manutenção dos investimentos realizados:

“Despesas decorrentes das despesas de capital - Autêntica novidade e a exigência de que os encargos decorrentes das Despesas de Capital integrem o PPA. No Brasil, e conhecida a reverência dedicada aos investimentos, desconhecendo-se, quase sempre, que, a partir de sua conclusão, todo e qualquer investimento demandara, para sempre, recursos de operação e manutenção. Demonstrando sensibilidade para este importante aspecto, o constituinte de 1988 introduziu regra capaz de aperfeiçoar tradicionais padrões e práticas decisórias.”.
(GIACOMONI, 2010, pág 221).

Os Programas de duração continuada, por sua vez, de acordo com Giacomoni (2010, pág 221) comportam a operação, manutenção e conservação de serviços associados às ações de natureza finalística, ou seja, que se vinculem à prestação de serviços à comunidade.

Realizadas as contextualizações que demonstram os tipos de despesas que devem ser inseridas no PPA, considera-se relevante apresentar as diretrizes do Plano Plurianual de 2016 a 2019, instituído por intermédio da Lei nº. 13.249, de 13 de janeiro de 2016:

“Art. 4º Para o período 2016-2019, o PPA terá como diretrizes:

- I - O desenvolvimento sustentável orientado pela inclusão social;*
- II - A melhoria contínua da qualidade dos serviços públicos;*
- III - A garantia dos direitos humanos com redução das desigualdades sociais, regionais, étnico-raciais, geracionais e de gênero;*
- IV - O estímulo e a valorização da educação, ciência, tecnologia e inovação e competitividade;*
- V - A participação social como direito do cidadão;*
- VI - A valorização e o respeito à diversidade cultural;*
- VII - O aperfeiçoamento da gestão pública com foco no cidadão, na eficiência do gasto público, na transparência, e no enfrentamento à corrupção; e*

VIII - A garantia do equilíbrio das contas públicas.”.

De forma a organizar a atuação governamental, os planos plurianuais têm se estruturado em Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado e Programas Temáticos. Programas de Gestão, Manutenção e Serviços ao Estado contemplam, nos termos do Manual Técnico de Orçamento (MTO 2017), as “ações destinadas ao apoio, à gestão e à manutenção da atuação governamental”, ou seja, contemplam os recursos reservados ao financiamento dos órgãos do Estado nas suas atividades de suporte à execução das políticas públicas.

Os Programas Temáticos, por sua vez, são definidos pelo Manual Técnico de Orçamento (MTO 2017) como aqueles que expressam e orientam a ação governamental para a entrega de bens e serviços à sociedade, ou seja, são aqueles que contemplam as políticas públicas priorizadas pelo governo e que visam enfrentar os problemas sociais.

Os Programas Temáticos, nos termos da Lei nº. 13.249/2016, são compostos por diversos elementos, tais como o objetivo, que “*expressa as escolhas de políticas públicas para o alcance dos resultados almejados pela intervenção governamental*”; as metas; as iniciativas, os indicadores e o valor global do programa.

A título de exemplo, no PPA 2016-2019, dentre os diversos objetivos vinculados ao Programa 2015 - Fortalecimento do Sistema Único de Saúde, destaca-se aqui o de nº. 1126 - Promover o cuidado integral às pessoas nos ciclos de vida (criança, adolescente, jovem, adulto e idoso), considerando as questões de gênero, orientação sexual, raça/etnia, situações de vulnerabilidade, as especificidades e a diversidade na atenção básica, nas redes temáticas e nas redes de atenção à saúde. O referido objetivo contempla as seguintes metas:

Figura 3 - Metas do Objetivo 1126

Metas 2016-2019

- 04G6 - Ampliar o número das equipes de saúde de referência no atendimento a adolescentes em conflito com a lei, passando de 65 para 110 equipes implantadas.
Órgão responsável: Ministério da Saúde
- 04GI - Implantar 80 serviços de referência para atenção integral às pessoas em situação de violência sexual em hospitais de referência do SUS, para a realização do registro de informações e da coleta de vestígios.
Órgão responsável: Ministério da Saúde
- 04H7 - Suplementar 330 mil crianças de 6 a 48 meses de idade com sachês de vitaminas e minerais, por meio da Estratégia de fortificação da alimentação infantil com micronutrientes em pó – NutriSUS, nas creches participantes do Programa Saúde na Escola, anualmente.
Órgão responsável: Ministério da Saúde

Fonte: Anexo I da Lei nº. 13.249, de 13 de janeiro de 2016

A próxima etapa do Processo Integrado de Planejamento e Orçamento contempla a revisão ou elaboração dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição. A revisão ou elaboração dos documentos se dá em razão de o § 4º, do art. 165 da CF, determinar que tais planos e programas devem guardar consonância com o plano plurianual.

Harada (2016, pág. 134), nesse sentido, reforçou a necessidade de integração nacional por meio da ligação entre os planos e o PPA, ao afirmar que:

“A integração nacional, um dos objetivos nacionais permanentes, que compõe a formulação da Política Nacional, impõe ao governo da União a elaboração de planos e programas nacionais, regionais e setoriais que abarquem “um complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” (art. 43 da CF). Esses planos e programas devem constar do plano plurianual a ser apreciado pelo Congresso Nacional (§ 4o do art. 165 da CF).”.

A próxima fase do processo ou do ciclo do orçamento público se materializa na elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, norma que tem por objetivo integrar o PPA e a Lei Orçamentária. Sobre a lei, Giacomoni (2010, pág. 212) afirma:

“A integração entre o plano plurianual e o orçamento anual fica ainda mais bem explicada por meio do papel cumprido por outra novidade da Constituição de 1988 – a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) -, que, além de fornecer orientações para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade

destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual”

O papel da LDO, além de ser o instrumento norteador da elaboração do orçamento anual e destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual, trata sobre:

*“I - as metas e prioridades da administração pública federal;
 II - a estrutura e organização dos orçamentos;
 III - as diretrizes para a elaboração e execução dos orçamentos da União;
 IV - as disposições para as transferências;
 V - as disposições relativas à dívida pública federal;
 VI - as disposições relativas às despesas com pessoal e encargos sociais e benefícios aos servidores, empregados e seus dependentes;
 VII - a política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento;
 VIII - as disposições sobre alterações na legislação e sua adequação orçamentária;
 IX - as disposições sobre a fiscalização pelo Poder Legislativo e sobre as obras e os serviços com indícios de irregularidades graves;
 X - as disposições sobre transparência; e
 XI - as disposições finais.”. Lei nº. 13.408, de 26 de dezembro de 2016.*

No ano de 2017, a LDO, estabeleceu, por exemplo, para o Fortalecimento do Sistema Único de Saúde, as seguintes metas:

Figura 4- Metas da LDO 2017 relacionadas ao

Programa, Ações e Produtos (unidades de medida)		Meta 2017
2015	Fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS)	
12L5	(VETADO)	
4525	Apoio à Manutenção de Unidades de Saúde	
	Unidade apoiada (unidade)	247
7X12	Implantação e Construção de Unidade Hospitalar da Rede Sarah em João Pessoa - Paraíba	
	Unidade construída (unidade)	1
8535	Estruturação de Unidades de Atenção Especializada em Saúde	
	Unidade estruturada (unidade)	112
8585	Atenção à Saúde da População para Procedimentos em Média e Alta Complexidade	
	Procedimento realizado (unidade)	500.000

Fonte: Anexo Lei nº. 13.408, de 26 de dezembro de 2016.

A Lei Orçamentária Anual, que representa o orçamento propriamente dito, estima as receitas e fixa as despesas, em igual valor, para o período de um ano e contempla, nos termos do art. 165 da CF, o orçamento fiscal, da seguridade social e o orçamento de investimento das

empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

O orçamento fiscal e o da seguridade social (este último contempla as receitas e despesas das áreas da saúde, previdência e assistência social) são apresentados em um único documento, enquanto o orçamento de investimento das empresas é apartado. A junção dos orçamentos fiscal e da seguridade em um único documento, apesar de ser alvo de críticas, é considerada por Giacomoni (2010, pág. 227) a prática mais recomendável:

“A forma de tratamento e disposição dos três orçamentos que constituem a lei orçamentária anual - fiscal, seguridade social e investimento das empresas estatais - e, igualmente, estabelecida nas LDOs. Enquanto o orçamento de investimento das empresas é individualizado, constituindo documento separado, os outros dois - fiscal e seguridade social - são tratados como categorias classificatórias de receita e despesa, e apresentados conjuntamente no mesmo documento. Essa solução tem merecido críticas, pois a falta de separação clara entre os citados orçamentos deixaria pouco transparentes os valores de um e outro. De qualquer forma, como praticamente todas as entidades federais tem encargos classificáveis nos dois orçamentos, a metodologia utilizada é a mais recomendável.”.

No exercício de 2016, o orçamento fiscal e da seguridade social foi aprovado no valor de R\$ 2.953,5 bilhões, tendo sido executado, conforme dados da Prestação de Contas do Presidente da República do exercício de 2016, o valor de R\$ 2.661,0 bilhões.

A execução orçamentária contempla a fase em que são arrecadadas as receitas previstas e executadas as despesas autorizadas na Lei Orçamentária Anual. Considerando o escopo deste trabalho, tratar-se-á da execução orçamentária das despesas públicas, não sendo elencados referenciais teóricos relacionados à receita.

A Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000 – ao tratar da execução do orçamento, estabeleceu que em até trinta dias após a publicação dos orçamentos o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

O decreto a ser promulgado para o estabelecimento da programação financeira e do cronograma mensal de desembolso tem por objetivo, nos termos de Giacomoni (2010, pág. 300), ajustar os fluxos de entrada de receita e pagamento de despesas.

“As dotações consignadas aos créditos orçamentários e adicionais representam autorizações de despesas validas para utilização no período de vigência da lei orçamentária anual. Para que as despesas possam ser efetivamente realizadas, e necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitar a obrigação. Como não ocorre automaticamente o ajuste entre a entrada efetiva das receitas e as necessidades de pagamento das despesas, o administrador deve precaver-se, programando a realização dos gastos de forma harmonizada com o comportamento do fluxo de entrada dos recursos.”

Dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal determinam que ao se verificar, ao final de um bimestre, que a realização da receita não será suficiente para garantir o cumprimento de metas estabelecidas na LDO, os Poderes e o Ministério Público promoverão limitação de empenho e movimentação financeira de despesas.

O objetivo da Lei é assegurar que a frustração do recebimento de receitas não desequilibre o orçamento e impacte no descumprimento das metas estabelecidas para o pagamento da dívida pública.

Observados os instrumentos que limitam a realização de despesas autorizadas no orçamento, bem como as normas legais relacionadas ao processo de licitação, o gestor passa a execução das despesas públicas que contemplam as fases de empenho, liquidação e pagamento.

O empenho, nos termos da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, corresponde ao *“ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”*. Giacomoni (2010, pág. 306), ao referir-se ao empenho, afirma que o empenho é o principal instrumento que a Administração Pública possui para acompanhar e controlar o orçamento, haja vista que ao empenhar uma despesa o gestor necessita classificar a despesa no crédito orçamentário correspondente e deduzir o valor da despesa da dotação do referido crédito.

Após o empenho, o gestor deve verificar se a despesa contratada foi corretamente executada, realizando a liquidação. A liquidação, de acordo com a Lei 4.320/1964, “*consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.*”.

Estando a liquidação realizada, passa-se à fase de pagamento da despesa, com a entrega de recursos financeiros do Estado para o credor.

A avaliação e o controle da realização da despesa e/ou da arrecadação das receitas, que contribuem para o atingimento dos objetivos das políticas públicas, constituem a última fase do ciclo orçamentário.

Ressalta-se, entretanto, que o ciclo, como o próprio nome sugere, não pressupõe encerramento, de forma que as conclusões da avaliação e do controle serão utilizadas na tomada de decisão das demais fases e/ou etapas do ciclo orçamentário, a fim de que sejam corrigidas estratégias que não atingiram os resultados esperados.

Giacomoni (2010, pág. 336), ao contextualizar a origem do orçamento público, destacou que a peça surgiu com a finalidade precípua de ser instrumento de controle. Inicialmente o controle se dava apenas pela participação do Parlamento na elaboração do orçamento, por meio do direcionamento da aplicação dos recursos públicos. Posteriormente, com o crescimento das funções executivas do governo, a ênfase do controle passou a ser dirigida à execução do orçamento.

Nas últimas décadas, de acordo com o autor, a complexidade dos governos impôs uma nova frente de avaliação:

“A nova realidade da administração estatal nos últimos cinquenta anos, caracterizada por crescentes demandas e maior número de funções, por formas de atuação mais complexas e por situações fiscais difíceis, exige, por sua vez, enfoques de controle preocupados com a avaliação dos resultados econômicos e sociais da ação governamental. As práticas tradicionais de controle, dirigidas principalmente aos meios, não são dispensadas e passam a ter até mesmo maior sentido, pois se transformam em instrumentos de avaliação dos fins (resultados).”. Giacomoni (2010, pág. 337)

As observações do autor relacionadas à evolução da forma de avaliação e controle do orçamento são identificadas na Lei nº. 4.320/1964, que em seu art. 75, estabelece que o controle da execução orçamentária compreenderá (I) a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa; (II) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; (III) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços, quanto na constituição.

Os dois primeiros aspectos constantes da norma contemplam a avaliação da legalidade da execução orçamentária, enquanto o terceiro ponto agrega avaliações de resultados.

Para a execução da avaliação, a Constituição Federal previu a atuação do controle externo e do controle interno:

“Art. 70 A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”.

As competências do Controle Externo encontram-se elencadas no art. 71 da Constituição Federal que estabelece que o controle externo se encontra a cargo do Congresso Nacional, que o exercerá com o auxílio do Tribunal de Contas da União para, dentre outros assuntos:

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;

[...]

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;

[...]

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.”.

As atribuições relacionadas ao controle interno, foco deste trabalho, serão tratadas no item seguinte.

1.3 Do Controle Interno do Poder Executivo Federal

De acordo com Ribeiro (1997, p. 9-13), o Controle Interno no Brasil surge no processo de evolução do controle das contas públicas e remonta ao Brasil-Império. A institucionalização do Controle Interno, por sua vez, se deu a partir da década de 1960 com a publicação da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, e do Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967.

“A partir da década de 60, com a ampliação das funções do Estado e o conseqüente crescimento de sua estrutura – expansão da administração indireta – tornaram-se pouco efetivos os mecanismos existentes de acompanhamento da administração financeira e orçamentária. Com o fim de tornar o controle mais efetivo, e evitando a transformação do controle externo numa mega-estrutura, criou-se a função controle interno.”. Ribeiro (1997, p.13.).

A Lei nº. 4.320/1964, ao dispor sobre o Controle da Execução Orçamentária, previu a existência de Controle Interno no Poder Executivo destinado a verificar a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, a fidelidade funcional dos agentes da administração e o cumprimento do programa de trabalho.

O Decreto-Lei nº. 200/1967, que estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa, previu a existência da seguinte estrutura de controle:

“Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se 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.”.

Ao estruturar o sistema hoje vigente, a Constituição Federal de 1988 previu, em seu art. 74, a existência, de forma integrada, de sistema de controle interno voltado a, dentre outros assuntos, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, a comprovar a legalidade e a avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Antes de prosseguir com a apresentação das normas e da estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, considera-se relevante distinguir conceitualmente o termo controles internos da gestão do termo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, os quais, quando confundidos, podem impactar na compreensão das responsabilidades a que cada ator tem no processo controle e avaliação da gestão pública.

A Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº. 01, de 10 de maio de 2016, cumpre bem o papel de diferenciar os termos com as seguintes definições:

“ [...] 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;”.

[...] Sistema de Controle Interno do Poder Executivo federal: compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização, e tendo como órgão central a Controladoria-Geral da União. Não se confunde com os controles internos da gestão, de responsabilidade de cada órgão e entidade do Poder Executivo federal.”.

Como se compreende da leitura dos conceitos, os controles internos da gestão são o conjunto de técnicas e procedimentos destinados a aumentar probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. A responsabilidade por esses controles está relacionada aos servidores e dirigentes que atuam na execução dos programas e atividades correspondentes.

O Sistema de Controle Interno, por sua vez, compreende os órgãos com responsabilidade relacionadas ao exercício da auditoria governamental.

A integração dos sistemas de controle interno prevista no caput do art. 74 da Constituição refere-se ao compartilhamento de diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas entre os órgãos responsáveis pela sua condução, de forma a garantir abordagens razoavelmente homogêneas e nível mínimo de qualidade.

No âmbito do Poder Executivo Federal, a Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, é a norma que estabelece a estrutura para o Sistema de Controle Interno:

“Art. 22. Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

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

II - órgãos setoriais.

III - o Departamento Nacional de Auditoria do Sistema Único de Saúde (Denasus), como órgão central do Sistema Nacional de Auditoria do SUS. [\(Incluído pela Lei nº 13.328, de 2016\)](#)

§ 1º A área de atuação do órgão central do Sistema abrange todos os órgãos do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles indicados no parágrafo seguinte.

§ 2º Os órgãos setoriais são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, do Ministério da Defesa, da Advocacia-Geral da União, da Casa Civil da Presidência da República e do Departamento Nacional de Auditoria do SUS - Denasus do Ministério da Saúde. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 765, de 2016\)](#)

§ 3º O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

§ 4º Os órgãos central e setoriais podem subdividir-se em unidades setoriais e regionais, como segmentos funcionais e espaciais, respectivamente.

§ 5º Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados. [Redação dada pela Medida Provisória nº 765, de 2016](#)”.

A orientação normativa a cargo da Secretaria Federal de Controle Interno, até meados de junho de 2017 se deu, sobretudo, por meio da Instrução Normativa SFC nº. 01, de 06 de abril de 2001, que definia diretrizes, princípios, conceitos e aprovava o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A IN SFC 01/2001 previa que as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal Indireta teriam como finalidade fortalecer a gestão, racionalizar as ações de controle, e prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Com a recente publicação da Instrução Normativa SFC nº. 03, de 09 de junho de 2017², o Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal aprovou o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, que estabelece os princípios, as diretrizes e os requisitos fundamentais para a prática profissional da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.

A norma, a ser observada pelos órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabeleceu que as unidades auditoria interna singulares dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal devem atuar como órgãos auxiliares ao SCI.

² A Instrução Normativa SFC nº. 03, de 09 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União em 12 de junho de 2017 entra em vigor em 180 (cento e oitenta) dias da data de sua publicação.

A IN 03/2017 reforçou, ainda, a corrente de aprimoramento das atividades de auditoria interna governamental e de convergência às normas, modelos e boas práticas internacionais.

“Nesse contexto, o presente Referencial Técnico posiciona-se como um instrumento de convergência das práticas de auditoria interna governamental exercidas no âmbito do Poder Executivo Federal com normas, modelos e boas práticas internacionais e com a Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1, de 10 de maio de 2016, que determinou a sistematização de práticas relacionadas a governança, gestão de riscos e controles internos no Poder Executivo Federal.”.

Além da Lei 10.180/2001 e da IN 03/2017, o Decreto nº. 3.591, de 6 de setembro de 2000, desempenha importante papel de normatização e estruturação do Sistema. Nele encontra-se disciplinada a necessidade de as entidades da Administração Pública Federal indireta organizarem unidade de auditoria interna para fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle.

O Decreto prevê que as auditorias internas devem se vincular ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes e, quando a entidade da Administração Pública Federal Indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a subordinação deve se dar diretamente ao dirigente máximo da entidade, possibilitando que o auditor interno, não obstante sua posição funcional, preserve sua autonomia profissional.

Em seu artigo 15, o Decreto reforça, ainda, o papel de orientação normativa e supervisão técnica do Órgão Central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre as auditorias internas das entidades da Administração Pública Federal de suas áreas de jurisdição.

A Secretaria Federal de Controle Interno, por meio da Instrução Normativa nº 24, de 17 de novembro de 2015, estabeleceu diretrizes relacionadas à elaboração, à apresentação e ao acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT).

A norma, que será detalhada no próximo item incorpora, ainda aspectos operacionais relativos aos trabalhos de auditoria das unidades de auditoria interna da administração pública federal direta.

1.4 Dos critérios e das normas aplicáveis ao planejamento das Auditorias Internas

Conforme descrito no item anterior, a Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União é responsável por expedir normas para a orientação normativa e supervisão técnica das unidades de auditoria interna das entidades do Poder Executivo Federal.

A partir do exercício de 2015, a norma responsável por orientar tecnicamente as unidades de auditoria interna na elaboração do seu planejamento anual, Instrução Normativa SFC nº 24/2015, sistematizou a incorporação de aspectos de avaliação de riscos ao planejamento das ações das unidades de auditoria interna, tornando o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) um documento com maior complexidade e desafios relacionados a sua elaboração.

A incorporação da temática de gestão de riscos na IN SFC 24/2015 foi referendada com os posicionamentos inseridos nas normas posteriormente emanadas pelo órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, especialmente a Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº. 01/2016 e a Instrução Normativa SFC nº. 03/2017.

A recém-publicada Instrução Normativa SFC nº. 03/2017, inclusive, prevê que a atividade de auditoria interna governamental, para atingir o propósito de aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento, seja fundamentada em riscos.

As normas acima citadas, quando comparadas àquelas emitidas pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), entidade reconhecida internacionalmente por normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna, demonstram a busca por convergência ao padrão

internacional de auditoria. Tome-se, como exemplo, o teor da norma do IIA que trata sobre a elaboração do plano de trabalho da auditoria interna:

“2010 – Planejamento: O executivo chefe de auditoria deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização.”. (IIA, 2017).

A IN 24/2015 prevê que o PAINTE seja elaborado pelas unidades de auditoria interna das entidades da administração direta e indireta, de forma a definir temas e macroprocessos a serem auditados a cada exercício. De forma a preservar a independência e manter a segregação de funções, a IN veda a inclusão de atos de gestão no PAINTE.

Vale esclarecer que a vedação a realização de atos de gestão não deve ser entendida como limitação às atividades de consultoria a serem realizados por tais unidades. A Instrução Normativa SFC nº. 03/2017, nesse sentido destaca que ao prestar serviços de consultoria as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) não devem assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

“18. Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.” (Grifo nosso).

No processo de normatização do PAINTE, a IN 24/2015, prevê, ainda, que sejam considerados na elaboração do Plano os seguintes aspectos:

“Art. 3º Na elaboração do PAINTE, a unidade de auditoria interna deverá considerar o planejamento estratégico, a estrutura de governança, o programa de integridade e o gerenciamento de riscos corporativos, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade.”.

Apesar de estabelecer que o planejamento estratégico, a estrutura de governança, os controles existentes, os planos, as metas, os objetivos específicos, os programas e as políticas do respectivo órgão ou entidade sejam utilizados na elaboração do PAINTE, a norma não apresenta

diretrizes que orientem as auditorias internas sobre a forma de utilização das informações organizacionais.

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA, ao apresentarem considerações sobre o Planejamento do Trabalho de Auditoria Interna, por outro lado, apresentam reflexões sobre a necessidade de que haja comunicação entre a auditoria interna as demais áreas da organização, de forma a se obter o conhecimento do negócio:

“Para desenvolver o plano baseado em riscos, o executivo chefe de auditoria se reúne com a alta administração e o conselho e obtém um entendimento das estratégias, objetivos-chave de negócios, riscos associados e processos de gerenciamento de riscos da organização.

O executivo chefe de auditoria deve revisar e ajustar o plano conforme necessário, em resposta às mudanças do negócio, riscos, operações, programas, sistemas e controles da organização.

2010.A1 – *O planejamento dos trabalhos da atividade de auditoria interna deve ser baseado em uma avaliação de risco documentada, realizada pelo menos anualmente. As informações fornecidas pela alta administração e pelo conselho devem ser consideradas neste processo.*

2010.A2 – *O executivo chefe de auditoria deve identificar e considerar as expectativas da alta administração, conselho e outras partes interessadas, acerca dos pareceres e outras conclusões de auditoria interna.”.*

Sobre o conteúdo mínimo que deverá constar no PAINT, a IN 24/2015, prevê a apresentação de:

I - relação dos macroprocessos ou temas passíveis de serem trabalhados, classificados por meio de matriz de risco, com a descrição dos critérios utilizados para a sua elaboração;

II - identificação dos macroprocessos ou temas constantes da matriz de risco, a serem desenvolvidos no exercício seguinte, considerando o prazo, os recursos disponíveis e os objetivos propostos; e

III - estimativa de horas destinadas às ações de capacitação e participação em eventos que promovam o fortalecimento das atividades de auditoria interna.

§ 1o A matriz de risco conterá o resultado da análise dos riscos associados a um macroprocesso ou tema, em termos de impacto e de probabilidade, que possam vir a afetar os objetivos do órgão ou entidade pública

§ 2o As ações de capacitação e participação em eventos previstas no PAINT deverão estar alinhadas às atividades de auditoria, de acordo com o seu caráter multidisciplinar e a atuação profissional dos servidores.”.

Após a delimitação do conteúdo a ser apresentado no PAINTE, a Instrução Normativa estabelece a necessidade de que o documento seja submetido à análise prévia da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), quando se tratar de entidade supervisionada pelo órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

A SFC deverá, em 15 dias úteis, manifestar-se sobre a proposta do PAINTE, incluindo, quando for o caso, recomendação de inclusão de macroprocessos ou temas que não tenham sido programados.

A IN, por fim, prevê que o Conselho de Administração ou a instância com atribuição equivalente ou, inexistindo, o dirigente máximo do órgão ou entidade, aprove o PAINTE até o último dia útil do mês de dezembro do ano anterior ao de sua execução. Na sequência, o documento deve ser encaminhado à SFC e ao Conselho Fiscal ou instância com atribuições equivalente para conhecimento.

A IN 24/2015 não apresenta em seu escopo a previsão de que temas ou macroprocessos a serem avaliados tenham por origem a expectativa da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividade de auditoria interna. Por outro lado, tanto a IN SFC nº 03/2017, quanto as normas do IIA contemplam a importância dessa percepção:

“A UAIG deve realizar a prévia identificação de todo o universo auditável e considerar as expectativas da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividade de auditoria interna para a elaboração do Plano de Auditoria Interna, bem como, a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos.”.IN SFC nº 03/2017

“2010.CI – O executivo chefe de auditoria deveria se basear, ao considerar a aceitação de propostas de trabalhos de consultoria, no potencial destes trabalhos para aperfeiçoar o gerenciamento de riscos, de adicionar valor e de melhorar as operações da organização. Os trabalhos aceitos devem ser incluídos no planejamento.”.

Por fim, não há na Instrução Normativa a descrição detalhada de como os critérios utilizados para a elaboração da matriz de risco devem ser ponderados, cabendo à Unidade de Auditoria Interna definir e explicitar a forma.

Sobre o assunto, a fim de reduzir incertezas na atribuição de pesos a cada critério embutido na matriz de riscos, uma alternativa utilizada é a técnica AHP (*Analytic Hierarchy Process*).

O método AHP tem por objetivo, nos termos de Saaty (2008) *apud* Bittencourt e Gabbi (2016), auxiliar a tomada de decisão em ambientes complexos “*por meio de comparações por pares e de opiniões de peritos, são desenvolvidas escalas de julgamentos absolutos que demonstram quanto um elemento domina o outro em relação a um determinado atributo.*”. De forma a demonstrar como se dão as comparações os autores apresentam o seguinte esquema:

Figura 5 - Quadro de Escala AHP

QUADRO 1 – ESCALA FUNDAMENTAL DE SAATY

Valor	Definição	Explicação
1	Igual Importância	os dois critérios contribuem de forma idêntica para o objetivo
3	Pouco mais Importante	a análise e a experiência mostram que um critério é um pouco mais importante que o outro
5	Muito mais Importante	a análise e a experiência mostram que um critério é claramente mais importante que o outro
7	Bastante mais Importante	a análise e a experiência mostram que um dos critérios é predominante para o objetivo
9	Extremamente mais Importante	sem qualquer dúvida um dos critérios é absolutamente predominante para o objetivo
2,4,6,8	Valores Intermediários	se necessários podem ser utilizados

Fonte: Os autores, baseado em Saaty (1980).

Fonte: Fonte: Bittencourt e Gabbi (2016)

Deshmukh e Millet (2011) *apud* Bittencourt e Gabbi (2016), ao apresentarem contribuições do método AHP para a gestão de riscos no planejamento da auditoria, descrevem que o método auxilia as situações em que o julgamento profissional não é suficiente:

“[...] para determinar riscos e priorizar áreas e processos empresariais a serem auditados com maior profundidade, os auditores precisam valer-se de critérios fundamentados para justificar suas escolhas. Desta forma, o AHP pode ser utilizado como ferramenta integrada aos processos de auditoria toda a vez que os auditores detectarem que somente o julgamento profissional não é suficiente. (DESHMUKH; MILLET, 2011).”

O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, já tem se utilizado da Técnica, conforme se observa no Relatório de Levantamento para Avaliação da Gestão de Riscos e Controles Internos na Administração Pública Federal Indireta:

“97. Ressalte-se que os pesos de cada dimensão foram determinados usando-se a técnica AHP (Analytic Hierarchy Process, COYLE, 2004) aplicada às respostas dadas por oito especialistas do TCU a comparações duas-a-duas da importância relativa das quatro dimensões do modelo. A técnica AHP presta-se a facilitar a tomada de decisão por meio da hierarquização de opções com base na opinião de um grupo de pessoas acerca dos atributos de cada opção.”. TCU (2013).

Apresentadas as teorias que subsidiam o planejamento baseado em risco, a seguir demonstra-se a metodologia estabelecida neste trabalho para se avaliar como se dá o processo de construção das matrizes de riscos das Unidades de Auditoria Interna do Poder Executivo Federal e em que medida são utilizadas informações orçamentárias para seleção dos temas e dos macroprocessos a serem auditados.

2 METODOLOGIA

2.1 Amostra e Técnicas de Pesquisa

A fim de responder ao problema de pesquisa, foram selecionados para exame documental 03 (três) Planos Anuais de Auditoria Interna de Unidades de Auditoria de Entidades do Poder Executivo Federal.

As entidades são:

- a) **Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE):** O FNDE, criado pela Lei nº 5.537, de 21 de novembro de 1968, é uma autarquia vinculada ao Ministério da Educação com a missão de prestar assistência técnica e financeira e executar ações que contribuam para uma educação de qualidade a todos. Conforme disposto no PAINTE da Unidade, os resultados institucionais estabelecidos no planejamento estratégico da autarquia são: recursos técnicos e financeiros na educação; controle e transparência na aplicação dos recursos, de modo a gerar o fortalecimento da escola e dos sistemas de ensino e contribuir para o acesso universal à educação de qualidade.

- b) **Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC):** A ANAC, criada pela Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005, é uma autarquia (agência reguladora) vinculada ao Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil e tem como atribuições a regulação e a fiscalização das atividades de aviação civil e de infraestrutura aeronáutica e aeroportuária no Brasil, com exceção das atividades relacionadas ao controle do espaço aéreo e a investigação de acidentes aeronáuticos.
- c) **Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT):** O DNIT, criado pela Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, é uma autarquia vinculada ao Ministério dos Transportes, Portos e Aviação Civil que atua como órgão gestor e executor da infraestrutura de transporte terrestre e aquaviário integrante do Sistema Federal de Viação, que compreende a operação, manutenção, restauração, adequação de capacidade e ampliação mediante construção de novas vias e terminais.

A escolha das unidades se deu com base na localização geográfica de suas sedes e objetivou captar informações de entidades com missões institucionais relacionadas a distintas funções estatais nas áreas de regulação, infraestrutura e educação.

Ressalta-se, como limitação inerente a esta pesquisa, o reduzido número de entidades para avaliação dos PAINTs, de forma que a pesquisa não se propõe a fazer inferências sobre o universo de Unidades de Auditoria Interna das Entidades do Poder Executivo Federal.

Tal fato se dá, sobretudo, por se tratar de pesquisa qualitativa que, conforme afirma Goldenberg (1999), não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização.

A definição temporal da análise teve por escopo os PAINTs de 2017, o primeiro exercício em que a Instrução Normativa SFC nº. 24/2015 se aplicou integralmente, haja vista que, quando da entrada em vigor da IN os Planos de Auditoria do exercício de 2016 já tinham sido submetidos à análise prévia da SFC.

Além do exame documental dos PAINT's, realizou-se, conforme detalhado no item a seguir, entrevista semi-estruturada junto aos auditores-chefes das Unidades de Auditoria Interna das entidades pesquisadas.

2.2 Modelo Analítico Proposto

A partir das análises teóricas, baseadas no ciclo de políticas públicas, no processo orçamentário, bem como nos critérios e nas normas aplicáveis ao planejamento das Unidades de Auditoria Interna, foi elaborado um modelo analítico que tem por finalidade sistematizar os principais atributos que se objetivou compreender no processo de seleção dos objetos a serem auditados.

Quadro 01 – Modelo Analítico da Entrevista

Dimensão	Componente	Atributo
Ambiente Organizacional	Estrutura da Auditoria Interna	- Vinculação hierárquica; - Apoio da Alta Administração; - Recursos humanos e logísticos.
	Controles Internos e Gerenciamento de Riscos	- Existência de Política ou de práticas sistematizadas de gerenciamento de riscos; - Cultura de Controle e desenvolvimento de controles internos.
Elaboração do PAINT	Definição do Universo Auditável	- Metodologia de identificação de macroprocessos ou temas.
	Elaboração da Matriz de Riscos	- Metodologia estabelecida e critérios utilizados; - Definição de pesos e valores; - Levantamento da materialidade orçamentária; - Levantamento do desempenho/cumprimento das metas estabelecidas; - Participação da Alta Administração; - Participação dos clientes internos; - Documentação do Processo.
Apropriação dos Resultados	Efetividade dos Trabalhos	- Relevância dos resultados; - Apropriação dos trabalhos pelos clientes internos e pela Alta Administração; - Aprimoramento de políticas, processos ou atividades.

Fonte: Elaboração Própria.

Os atributos relacionados à estrutura da Auditoria Interna visam compreender se a vinculação hierárquica das unidades se encontra de acordo com as previsões normativas e se a independência da unidade é patrocinada pela alta administração. Há, ainda, atributo destinado a descrever os recursos disponibilizados à Unidade de Auditoria Interna.

Com relação aos atributos de Controles Internos e Gerenciamento de Riscos, buscou-se captar a percepção dos chefes das auditorias sobre a maturidade das unidades na temática, haja vista que a IN SFC 03/2017, prevê que o gerenciamento de riscos e o nível de controles internos impactam o planejamento de auditoria.

O atributo relacionado à definição do universo auditável, por sua vez, visam compreender a metodologia utilizada pela unidade para estabelecer quais são os objetos auditáveis que serão hierarquizados para compor a matriz de risco.

Já os atributos relacionados à elaboração da Matriz de Riscos buscam, além de compreender a metodologia utilizada, identificar se há efetiva captação de dados de materialidade e desempenho orçamentários para compor a matriz, em consonância com a lógica descrita no referencial teórico de que as informações orçamentárias se relacionam e fornecem subsídios à gestão das políticas públicas.

Os atributos de participação da Alta Administração, participação dos clientes internos e documentação do processo visam descrever se o plano baseado em risco contemplou as previsões da IN SFC 03/2017 e das normas do IIA.

Por fim, os atributos relativos à efetividade dos trabalhos objetivaram captar as percepções dos chefes das auditorias internas acerca das mudanças identificadas após a adoção do planejamento baseado em riscos.

Dessa forma, o modelo descrito foi utilizado como base teórica para uma pesquisa empírica de descrição da utilização de informações orçamentárias para composição das matrizes de risco dos Planejamentos de Auditoria, a partir de entrevistas com os chefes das auditorias internas de entidades do Poder Executivo Federal e análise documental dos PAINT.

As entrevistas, vale ressaltar, por utilizarem o modelo semi-estruturado, permitiram que os entrevistados tratassem de diversos aspectos relacionados ao planejamento das unidades de auditoria e, ainda assim, perpassassem por todos os atributos introduzidos no modelo.

De forma a preservar a identidade dos entrevistados, os nomes dos órgãos serão suprimidos quando da apresentação dos resultados.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 Ambiente Organizacional

No que se refere ao ambiente organizacional, foram avaliados aspectos relativos à estrutura da auditoria interna - contemplando a vinculação hierárquica, considerações sobre o apoio da Alta Administração e apontamentos sobre os recursos humanos e logísticos da Unidade de Auditoria Interna.

A vinculação hierárquica das Auditorias Internas avaliadas se dá ao Conselho de Administração, ao Conselho Deliberativo e à Diretoria Colegiada, conforme prevê o Decreto nº. 3.591/2000, colaborando com a garantia de autonomia profissional dos auditores internos.

Na entidade 1, destaca-se que, apesar de a vinculação se dar ao Conselho Deliberativo, a especificidade da estrutura de governança que conta com reuniões em periodicidade anual e não possui secretaria executiva, faz com que a Unidade de Auditoria Interna encaminhe os seus trabalhos periódicos diretamente ao presidente da instituição.

Há, no entanto, a comunicação anual dos trabalhos ao Conselho Deliberativo. O chefe da auditoria observa, inclusive, que tal fato não reduz a independência técnica dos trabalhos.

Quanto ao apoio da Alta Administração, não foram apresentados comentários ou informações que demonstrassem a ausência de suporte aos trabalhos das auditorias internas. A entidade 2, inclusive, destacou que tem assento – sem direito a voto – nas reuniões do Conselho de Administração e, sempre que possível, faz o assessoramento e fornece sugestões para a Alta Administração.

A entidade 3 possui suporte de normativo interno publicado que dispõe sobre a ação da Auditoria Interna no que tange à missão, autonomia, atribuições, autorizações e padrões a serem adotados. O normativo prevê que a Auditoria Interna terá acesso a todas as informações, registros, propriedades, servidores e terceiros ligados à entidade que sejam necessários à execução dos trabalhos de auditoria.

Em geral, os auditores chefes destacaram a limitação no quantitativo de recursos humanos disponíveis. Por outro lado, no que se refere aos recursos logísticos, sobretudo naqueles relacionados ao fornecimento de diárias e passagens para a realização de auditorias e fiscalizações, os auditores informaram que as Unidades não reduziram, nos últimos exercícios, suas atuações em decorrência de restrições orçamentárias e financeiras.

Com relação à capacitação dos membros da auditoria interna, verificou-se que a entidade 1 previu, em média, 40 horas por servidor para a capacitação da força de trabalho da Auditoria Interna. Em 2016, identificou-se a realização de cursos realizados na temática de identificação e avaliação de riscos.

A entidade 2 previu cerca de 60 horas de capacitação por servidor, com destaque para capacitações junto a entidades de referências em suas áreas de atuação, tais como as realizadas junto ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil que visam a certificação profissional dos auditores.

A entidade 3 executou, no exercício de 2016, média de 114 horas de capacitação por servidor, também com destaque para capacitações junto a entidades de referências em suas áreas de atuação, tais como as realizadas junto ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil, e a realização de capacitações específicas na área de gestão de riscos. Para o ano de 2017, estão previstas 96 horas de capacitação por servidor.

As informações sobre a capacitação demonstram maior fortalecimento do corpo técnico das entidades 2 e 3 nas metodologias de auditoria e gestão de riscos baseadas em normas internacionais.

Além disso, buscou-se junto aos chefes das auditorias internas informações sobre os controles internos e o gerenciamento de riscos de cada entidade.

A entidade 1, no momento da realização da entrevista, em junho de 2017, não havia publicado a sua Política de Gestão de Riscos, apesar de a IN MP/CGU nº. 01/2016 ter estabelecido a necessidade de publicação da norma até maio do referido ano.

O entrevistado informou que a Política está sendo desenvolvida por outras unidades da entidade 1. Além disso, informou que não existem áreas com gestão de risco sistematizada, mesmo que minimamente.

“Não tem [...] ela não tem a gestão de risco estruturada. Mas, claro, gestão de risco, de certa forma, alguém sempre faz. Muitas vezes você chega em uma área, pergunta e o dirigente tem um rascunho, um paper com alguns critérios de risco e consegue atuar. Mas é muito empírico, eu não considero uma sistematização.”

A entidade 2, estabeleceu em maio de 2016, Comitê de Riscos com a finalidade de assessorar a Alta Administração nos assuntos relacionados à identificação, avaliação, monitoramento e controle, e gestão dos riscos corporativos. A Política, no entanto, ainda não foi publicada, apesar de o entrevistado considerar que as providências estão adiantadas:

“[...] está bem adiantado: já tem o comitê, já tem o gerente, tem o responsável, estão trabalhando em cima de indicadores, em cima de prospecção, de prognóstico, diagnóstico. Está indo bem.”

As práticas de sistematização de risco na entidade 2, apesar da não publicação da Política de Gestão de Riscos, são consideradas pela Auditoria como parte da cultura recente da entidade:

“É uma coisa que é nova, que está chegando agora, mas o órgão já tem essa cultura. Desde a antiga gestão que está se formando isso aí, essa preocupação com o risco.”

[...]

“E tem alguns comitês por diretoria, que é comitê de gestão de empreendimentos, isso tudo, que leva à questão do risco na tomada de decisão deles.”

A entidade 3, por outro lado, publicou a Política de Gestão de Riscos em maio de 2017. No entanto, no entendimento do auditor chefe, a cultura de risco na entidade ainda está em estágio

inicial de desenvolvimento, sendo um assunto discutido mais fortemente no âmbito da própria Auditoria Interna.

Destaque-se que, em decorrência da publicação da Política de Gestão de Riscos, uma unidade interna, sob a orientação metodológica da Auditoria Interna está desenvolvendo estruturar o processo de gestão de risco da entidade.

Com relação à cultura de controle da entidade e ao nível de desenvolvimento de controles internos, o titular da unidade de auditoria interna da entidade 1, considera que a entidade possui uma estrutura em todas as suas variáveis acima da média.

A entidade 2, considera que cultura de controle da entidade e o nível de desenvolvimento de controles internos são razoavelmente adequados, apesar de a grande rotatividade dos gestores e aspectos relacionados à indicação política de dirigentes afetarem a sua efetividade. A indicação política dos agentes e a rotatividade constam, inclusive, do Mapa de Riscos da instituição.

“A gente tem desde esse controle da questão de instruções processuais, como deve instruir o processo, como deve controlar, quais são os critérios, tem tudo isso e está disponível na própria internet. Não vou dizer que é 100%, até porque o turnover entre gestores é alto, aí vai se perdendo alguma coisa. Mas existe essa questão.”. [...]

“Na minha avaliação as unidades, as diretorias, as coordenações de área têm sistema de controle, de acompanhamento e ferramentas. Alguns são bastante frágeis. Tem controle; uns são altos, outros são precários. Mas é o que eu estou falando, acho que o grande problema é a mudança. Você vai mudando muito o gestor aqui e as coisas vão se perdendo”.

A Auditoria Interna da entidade 3, a partir da execução do PAINT de 2017, pretende ampliar a cultura de controle da casa, por meio da execução de auto avaliações de controle, em que os gestores participam do processo de identificação de riscos e controles associados aos processos de negócio das áreas:

“No PAINT de 2017 a gente criou um novo tipo de ação de auditoria, chamada Auto Avaliação de Controle. Então essa foi a forma que a gente teve de conseguir estar em todas as áreas, levando a cultura do controle interno. Porque quando a gente faz auto avaliação de controle, a gente traz o superintendente, o gerente

que cuida do processo de negócio que está sendo avaliado e alguém do operacional. A gente trabalha com todos os níveis. [...]”.

“Nós fazemos uma apresentação, onde a gente explica a questão de o que é governança, buscando identificar com eles os objetivos pelos quais o processo foi criado, identificamos riscos, depois utilizamos os controles do COSO ICIF 2013, relacionamos com o os riscos identificados, e a gente discute esses controles com eles. Então um dos nossos papéis que a gente está desenvolvendo aqui é também disseminar essa cultura de controle.”.

As informações sobre a cultura de controle e de gestão de riscos nas entidades demonstra que o assunto, sobretudo o de riscos, ainda está em fase de desenvolvimento inicial. Destaca-se, nesse sentido, que a atuação da Auditoria Interna da entidade 3, ao realizar os trabalhos de Auto Avaliação de Controles e ao orientar metodologicamente o desenvolvimento do processo de gestão de riscos, atua como uma consultoria à organização, de forma alinhada à diretrizes do Instituto de Auditores Internos:

“A auditoria interna pode prestar serviços de consultoria que melhorem os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização. A extensão da consultoria por um auditor interno no GRC irá depender dos outros recursos, internos e externos, disponíveis ao conselho e da maturidade de risco da organização e é provável variar com o passar do tempo. A perícia do auditor interno em considerar os riscos, em compreender as conexões entre riscos e governança e em facilitação, significa que a atividade de auditoria interna está bem qualificada para atuar como um defensor e até mesmo como o gerente de projeto de GRC, especialmente nos primeiros estágios de sua implantação. À medida que a maturidade de risco da organização evolua e o gerenciamento de riscos torna-se mais inserido nas operações do negócio, o papel da auditoria interna em defender o GRC pode ser reduzido.”. (IIA, 2009).

Apresentadas as contextualizações sobre o ambiente organizacional das entidades, passa-se a avaliar como se deu a elaboração do Planos Anuais de Auditoria Interna em cada unidade pesquisada.

3.2 Elaboração do PAINT

No que se refere ao processo de elaboração do PAINT, foram avaliados aspectos relativos à definição do universo auditável, à elaboração da matriz de riscos e à identificação das fontes de informação e dos atores envolvidos no processo.

A definição do universo auditável na entidade 1 reflete os 11 (onze) macroprocessos estabelecidos no Planejamento Estratégico que os caracterizou em 3 eixos: gerenciais, finalísticos e de suporte. Os três macroprocessos finalísticos, de acordo com o gestor, são aqueles em que há uma maior identificação dos programas do Plano Plurianual.

De acordo com a unidade, a utilização dos macroprocessos estabelecidos no Planejamento Estratégico objetiva pautar a atuação da Auditoria Interna em temas mais relevantes, contribuindo de forma mais efetiva para a gestão.

Após elencar os 11 (onze) macroprocessos, a Auditoria Interna, identificou 13 temas prioritários de gestão passíveis de serem trabalhados ao se avaliar os macroprocessos, como, por exemplo: Acessibilidade, Transparência, Contratos de Tecnologia da Informação; Controle social; Gestão de pessoas; Gestão de Risco; e Gestão Financeira.

O estabelecimento dos temas considerou a existência de citações ou metas relacionadas na Constituição Federal, no Plano Nacional da temática, no Plano Plurianual (PPA 2016-2019), no Planejamento Estratégico (PE 2013-2017) e nas leis orçamentárias anuais.

De acordo com o entrevistado, a ausência de estrutura de gerenciamento de riscos na entidade influenciou a centralização da identificação dos temas na Auditoria e a não captação sistemática de informações de desempenho junto às unidades auditadas e a alta administração:

“Eu posso dizer que as nossas incursões com as áreas foram muito limitadas[...]”.

“Eu, auditor chefe, todos os coordenadores, chefes de divisão, a gente se reuniu várias vezes [...] e começamos a nós mesmos desenvolver e mapear com base em informações diversas que a gente tinha: informações de auditorias, informações do tribunal, informações de fontes diversas para a gente identificar os pontos mais críticos. Então houve de fato uma decisão predominante nossa.”.

A entidade 2, utilizou-se, para a apresentação do universo auditável, de 3 (três) tipos de objetos auditáveis. O primeiro, reflete o que a unidade considera “programa”, que têm como utilidade classificar o objeto da execução dos contratos da entidade. Nessa classificação, identifica-

se a consolidação de ações orçamentárias sob a responsabilidade da entidade que tem tipos de intervenção similares.

A avaliação dos programas, nos termos do PAINT, tem por objetivo aferir a eficiência, eficácia e efetividade dos programas desempenhados pela Entidade

O segundo tipo de objeto auditável, são os 158 processos mapeados por uma consultoria que atuou na entidade, vinculados aos 23 macroprocessos existentes. A unidade questionou formalmente as diversas áreas da entidade sobre a existência de outros processos relevantes que pudessem ser auditados.

O terceiro tipo de objeto auditável consistiu de temas relevantes que podem ser contemplados em trabalhos/exames futuros de auditoria sobre os programas e processos auditáveis, tais como: Gestão de Contratos Administrativos; Gestão dos Sistemas Operacionais; Ativos de Tecnologia da Informação; Gestão das Garantias Contratuais; Imagem Institucional, etc.

A entidade 3, por sua vez, possui um escritório de processos que mapeou todos os 137 processos existentes. A Auditoria Interna, considerando a participação de todas as unidades da autarquia na definição dos processos, utiliza-se da nomenclatura e metodologia estabelecidas para compor o seu cadastro de objetos auditáveis. Os processos classificam-se em 54 processos de área meio, 79 de áreas finalísticas e 4 de áreas de tecnologia da informação e não incorporam informações que as vinculem a ação ou programa orçamentário.

Compreendido o processo de definição do universo auditável, em que se destacam as práticas que incorporam a reflexão e percepção dos macroprocessos, processos e/ou temas por parte dos gestores das entidades 2 e 3, passa-se à avaliação das informações consideradas para a elaboração da matriz de risco.

A elaboração da matriz de risco na entidade 1, utilizou-se dos critérios de impacto e probabilidade, conforme a IN SFC 24/2015 prevê. Para compor os critérios de impacto e probabilidade, o gestor estabeleceu as métricas de materialidade, criticidade, relevância,

viabilidade e maturidade, esta última entendida como o nível de presença da auditoria no tema, conforme quadro a seguir que apresenta a descrição do gestor para cada métrica:

Quadro 1 - Métricas da Matriz de risco

Métricas	Descrição
Materialidade	Montante de recursos das ações avaliadas quanto a cada risco.
Criticidade	Probabilidade de ocorrência dos riscos associados ao cumprimento da missão institucional.
Relevância	Valoração do tema no âmbito da Unidade
Viabilidade	Disponibilidade da informação e as ferramentas disponíveis para avaliação dos recursos relacionados aos temas escolhidos.
Maturidade	Presença da Auditoria Interna em relação ao tema, decorrente de rotinas anteriores que o abordavam, inclusive mediante o acompanhamento das determinações e recomendações dos órgãos de controle.

Fonte: Elaboração própria a partir da análise do PAINT da entidade 1

Apesar de o PAINT afirmar que todas as métricas se vinculam ao impacto, entendido como as consequências da materialização do risco para os resultados do tema, identifica-se que a criticidade e maturidade vinculam-se mais claramente à probabilidade de o risco se materializar no futuro previsível, haja vista que medem as fragilidades nos controles do tema.

A viabilidade, por sua vez, não se mostrou relacionada a impacto ou probabilidade, mas sim à capacidade de a auditoria interna atuar no tema, considerando a disponibilidade de informações e recursos e as ferramentas existentes.

Todas as métricas tiveram o mesmo peso na confecção da matriz, sendo os valores classificados em Alta = prioridade 0; Média = prioridade 1; e Baixa = prioridade 2, exceto no quesito maturidade, em que se utilizou a relação inversa, com a prioridade zero para baixa maturidade da Auditoria em relação ao tema.

De acordo com o auditor-chefe da entidade 1, a classificação das métricas se deu por julgamento de um grupo de trabalho da auditoria interna que, eventualmente, buscou informações das áreas da entidade. Assim, não se considera que houve participação sistemática da Alta Administração ou de outras áreas da entidade na priorização dos temas.

“Nós assumimos muito mais a responsabilidade de conceber e colher informações para nos ajudar a identificar aquilo que realmente tinha mais

relevância, do que propriamente a gente tentar colher esse tipo de informação mais direcionada das áreas internas”.

Para definição da classificação, o grupo de trabalho da auditoria não documentou ou estabeleceu critérios objetivos para atribuição dos valores. De acordo com o chefe da auditoria da entidade 1, esse processo se deu de forma subjetiva considerando a experiência dos auditores.

“Eu lembro que tinha alguns valores agregados, mas em algumas circunstâncias eram puramente subjetivos”. [...]

Inclusive a materialidade, em razão da divisão dos objetos auditáveis em temas prioritários e não em ações ou programas orçamentários, se deu de forma subjetiva, com a compreensão de que recursos estariam relacionados a cada tema.

“Tinha lá uma soma, tinha uns cálculos, mas esses cálculos não eram precisos e a gente entrou um pouco na opinião e subjetividade. Então aqui, por mais que você veja que tem um critério definido aqui, tinha uma dose sim de subjetividade.”.

Para a definição dos temas prioritários de gestão, a entidade 1, conforme explicitado no item que trata da definição do universo auditável, não avaliou o nível de atendimento de metas inseridas no PPA e/ou no Plano Nacional de forma a obter informações sobre o desempenho atual dos programas e ações.

Entretanto, ao estabelecer os riscos inerentes a cada tema prioritário, com a identificação dos riscos de não atingimento de metas do Plano Nacional e PPA, e hierarquizá-los por meio do estabelecimento da matriz de risco, acabou por utilizar as premissas de desempenho inseridas no orçamento, ainda que de forma não sistematizada.

A entidade 2 elaborou modelagem para produção de Matrizes de Processos e Programas auditáveis, que trazem indicativos de quais processos e programas são sugeridos a serem objetos de avaliação pela auditoria, classificados em função do risco e do nível de controle que a entidade tem sobre os processos e programas.

Apesar de a IN SFC nº. 24/2015 estabelecer que a matriz de risco conterà o resultado da análise dos riscos associados a um macroprocesso ou tema, em termos de impacto e de probabilidade, considera-se que o nível de controle tem potencial para refletir a probabilidade de ocorrência de um evento indesejado.

Isso porque, os controles internos são, nos termos da IN SFC nº. 03/2017, o conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos e rotinas operacionalizados de forma integrada para enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os objetivos sejam alcançados.

A utilização do risco como *proxy* do impacto também não se mostra uma prática totalmente inadequada, haja vista que na composição do risco há reflexões sobre itens que demonstram a relevância do tema na entidade e a materialidade (impacto financeiro) da temática.

A definição do risco envolvido nos programas se fundamentou na seguinte fórmula:

$$FR = 0,3.FR1 + 0,2.FR2 + 0,4.FR3 + 0,1.FR4$$

Onde:

FR	Fator de Risco Resultante
FR1	Fator relativo a materialidade do programa
FR2	Fator relativo a idade do programa (quanto menor o tempo maior pontuação)
FR3	Fator relativo carteira de contrato do Programa
FR4	Fator relativo aos aditivos da carteira do Programa

Já a definição dos riscos envolvidos nos processos se fundamentou na seguinte fórmula:

$$FR = 0,35.FR1 + 0,3.FR2 + 0,25.FR3 + 0,1.FR4$$

Onde:

FR	Fator de Risco Resultante;
FR1	Fator relativo a participação do processo no Mapa Estratégico;
FR2	Fator relativo a participação do processo no Mapa de Risco;
FR3	Fator relativo a utilização do processo pelas unidades descentralizadas;
FR4	Fator relativo ao lapso de tempo desde a última auditoria.

Os FR1, FR2, FR3 e FR4 foram classificados em números de 1 a 10, de forma padronizada e sistematizada, possibilitando um resultado de fator de risco relevante de 0 a 10, sendo que a unidade estabeleceu a seguintes notas e escalas por resultado:

Quadro 2- Notas e Escalas de Risco

NOTA	CRITÉRIO	ESCALA
1	$0 < F_R \leq 2$	MUITO BAIXO
2	$2 < F_R \leq 3$	BAIXO
3	$3 < F_R \leq 5$	MÉDIO
4	$5 < F_R \leq 6$	ALTO
5	$F_R \geq 6$	MUITO ALTO

Fonte: Elaboração própria a partir de documentação interna da entidade 2

Os pesos de cada fator de risco foram estabelecidos considerando a experiência e compreensão da unidade de auditoria.

Cada fator relativo apresentado pela unidade de auditoria, conforme afirmado pela unidade, possui uma justificativa documentada e padronizada, que, na compreensão do auditor chefe reduzem a subjetividade dos trabalhos e dão segurança aos objetos que se pretendeu auditar:

“O grande ganho é você tirar a subjetividade. Eu vou escolher esse programa aqui, eu vou estabelecer o peso e de acordo com a nossa expertise, conhecimento do órgão, a gente acha que esse aqui é mais importante.”

Especificamente sobre a materialidade, os valores refletem a soma dos valores dos contratos de cada programa, incorporando aspecto financeiro do orçamento.

Após a definição do fator de risco, a auditoria elaborou, considerando o conhecimento acumulado da unidade, Nota de Avaliação de Controle Interno – NACI que representa a probabilidade de ocorrência de risco do processo ou programa, devido à ausência ou à inexistência de controles.

Os valores da NACI são classificações em Controle: Ótimo, Bom, Regular, Deficiente e Precário, conforme escala seguir:

Figura 6 - Escala da Nota de Avaliação de Controle interno



Figura 6: Escala de qualificação da Nota de Avaliação sobre os Controles Internos

Fonte: Documentação interna da Entidade 2.

Além dos programas e processos, que são escolhidos utilizando-se a metodologia acima, a entidade 2 também elencou temas relevantes a serem auditados que não foram hierarquizados ou exaustivamente elencados. A divisão da proporção de objetos auditáveis se deu na seguinte proporção: 20 % da capacidade instalada em auditoria de processos, 30 % em auditoria de programas e 50% em auditoria em temas relevantes.

Os 50% de capacidade de auditoria destinados a temas relevantes foram alocados em razão de determinações de órgãos de controle, solicitações de auditoria por áreas internas e relevância identificada pela Unidade de Auditoria e pela Alta Direção.

Não há, em toda a metodologia estabelecida de construção das matrizes, uma análise de risco de não cumprimento das metas no Planos Plurianuais.

A participação dos clientes internos e da alta administração no processo de construção do PAINT da entidade 2 se deu por meio da expedição de memorando circular solicitando que as unidades apresentassem alguma proposta de tema a ser incluído no planejamento da unidade de auditoria.

Por fim, no que se refere à entidade 3, verificou-se que previamente à construção da matriz de risco foram estabelecidas diretrizes, das quais destaca-se, para este estudo, a definição de uma

rotação de ênfase dos processos por meio do estabelecimento de uma periodicidade com que um determinado processo será auditado.

Para o estabelecimento da rotação de ênfase, a Auditoria Interna e a Unidade de Planejamento Institucional da entidade identificaram o grau de sensibilidade dos processos e estabeleceram a periodicidade de avaliação, conforme quadro abaixo:

Quadro 3 - Rotação de Ênfase da Entidade 3

Grau de Sensibilidade	Classificação dos Processos	%	Nº de ações de auditoria por ciclo (6 anos)	Anos entre as ações de auditoria interna (Rotação)	Nº de Processos da Classe
Alto	Classe A	22%	3	2	30
Médio	Classe B	31%	2	3	43
Baixo	Classe C	47%	1	6	64
Totais		100%			137

Fonte: PAINT 2017 da Entidade 3

A rotação estabelecida permite que todos os processos de negócio da entidade sejam avaliados ao menos uma vez a cada 6 (seis) anos.

Os critérios utilizados para identificar o grau de sensibilidade dos processos e, conseqüentemente, a quantidade de vezes em que o processo será avaliado no ciclo foi a relevância dos *stakeholders*; o impacto no sistema de negócio da entidade; e o impacto financeiro dos processos de negócio.

Para os critérios, conforme detalhado pelo auditor chefe, foram atribuídos pesos pela Unidade de Auditoria a partir da compreensão da entidade, sendo 2 para relevância dos *stakeholders*; 4 para o impacto no sistema de negócio da entidade; e 4 para o impacto financeiro dos processos de negócio.

Após a atribuição dos pesos, fez-se a apropriação de valores, de forma sistematizada, para cada critério. No caso do impacto financeiro, foi realizada consulta junto ao responsável pelo processo de negócio para que ele informasse o montante de recursos, sejam despesas ou receitas, envolvidos em sua gestão.

Para processos que envolvem até R\$ 99.999,99, considera-se baixo impacto financeiro; para processos entre R\$ 100.000,00 e R\$ 999.999,99, considera-se médio impacto; e para processos que envolvam mais de R\$ 1.000.000,00 considera-se alto impacto financeiro.

Por envolver tanto área meio quanto áreas finalísticas, bem como por não haver centro de custos na entidade, a definição do impacto financeiro não demonstra clara relação com o montante de recursos de ação orçamentária ou programa de governo específicos.

Definida a periodicidade em que cada processo será avaliado durante o ciclo, a metodologia da construção da matriz de risco utilizou-se de fatores de impacto e fatores de probabilidade, conforme se observa a seguir:

- a) Fatores de Impacto (Relevância, Materialidade, Avaliação de Gestor e Avaliação da Instância de Governança), que permitem indicar os processos auditáveis/de negócio de maior importância; e
- b) Fatores de Probabilidade (Críticidade Pretérita e Vulnerabilidade dos Controles Internos), que indicam os processos de maior vulnerabilidade na visão da Auditoria Interna.

O quadro a seguir demonstra as definições para cada critério:

Quadro 4 - Critérios de Risco Entidade 3

Critério	Descrição
Relevância	Relação do processo auditável/de negócio com os Objetivos Estratégicos, Metas Globais, Metas Intermediárias e Projetos Prioritários
Materialidade	Volume de recursos envolvidos.
Avaliação da instância de Governança e do Gestor	Análise do gestor quanto aos controles internos e ao grau de prioridade dos processos da unidade para realização de trabalhos de auditoria.
Críticidade Pretérita	Índice que tem como base a relação entre os processos auditáveis/de negócio e as demandas/recomendações tratadas pela Auditoria Interna, Ouvidoria, Órgão de Controle Interno e TCU, de forma a identificar os processos que já apresentaram algum erro ou potencial falha ou foram objeto de reclamação pelo usuário.
Vulnerabilidade dos Controles Internos	Consiste no risco residual no que tange à qualidade dos controles internos adotados no processo auditável/de negócio. O índice é calculado com base na Nota de Avaliação do Controle Interno – NACI, estabelecida quando da finalização de trabalhos de auditoria.

Fonte: Elaboração própria a partir de documentação interna da entidade 3.

Cada critério possui uma fórmula para definição do valor a ser estabelecido, conforme memória de cálculo e metodologia documentada pela Unidade de Auditoria.

Dentre os fatores, destaca-se a inserção de Avaliação de Gestor e Avaliação da Instância de Governança, executada, conforme afirmado pelo auditor chefe da entidade 3, em razão da necessidade de trazer a percepção desses atores para o PAINT.

“A gente observou que a elaboração do PAINT estava muito distante da Alta Administração, que é o nosso principal cliente. Então a gente teve ideia de pedir para eles informarem quais são aqueles processos que eles percebem que estão trazendo um problema [...]”

A avaliação do gestor reflete a percepção dos gestores responsáveis pela execução do processo sobre o desenvolvimento dos controles internos. Já a avaliação da governança objetiva captar a percepção sobre os processos de negócio das unidades organizacionais, considerando as possíveis oportunidades de melhoria que poderiam ser identificadas nesses processos por meio dos trabalhos da Auditoria Interna.

A materialidade é calculada por meio de fórmula que multiplica o salário médio do servidor da unidade organizacional pelo número de pessoas alocadas no processo de negócio/auditável. Tal cálculo, como se vê, não adiciona de forma detalhada informações orçamentárias de programas finalísticos na matriz de risco.

A Unidade de Auditoria considera que a divisão dos trabalhos por processo de negócio não permite obter dados de materialidade precisos, de forma que a obtenção da informação do salário se mostrou, quando da elaboração do PAINT de 2017, mais viável.

Com relação à utilização de informações de desempenho orçamentário e cumprimento das metas estabelecidas no PPA, não há na matriz a previsão de obtenção dessas informações. De acordo com o auditor chefe, por não se tratar de uma entidade que executa diretamente as políticas públicas de sua área de atuação, o desempenho da unidade está mais relacionado ao cumprimento dos objetivos estratégicos do que às metas do PPA:

“A atuação da autarquia talvez seja um pouco diferente da atuação de um ministério que tem um programa, que tem aquele negócio muito agregado a ele. Quando chega aqui não. Quando chega aqui, a gente tem um objetivo específico para ser alcançado, haja vista que o papel primordial não é o de executor, como no caso de órgãos da Administração Direta.”.

Considerando as informações apresentadas, verifica-se que os dados de materialidade orçamentária foram incorporados de forma mais direta pela matriz de risco da entidade 2. A entidades 1 e 3 em razão, respectivamente, da forma de definição do objeto auditável em temas prioritários e não em ações ou programas orçamentários e da missão do órgão, não incorporaram tais dados de forma direta em suas matrizes.

Por outro lado, as informações de desempenho do orçamento, sob a perspectiva de cumprimento das metas pactuadas no PPA, não foram consideradas por nenhuma entidade de forma direta na construção das matrizes. Apenas a entidade 2, quando do levantamento dos riscos dos objetos auditáveis, elencou o risco de não cumprimento de metas do Plano Nacional do setor e do PPA, sem entretanto, sistematizar ou aplicar pesos e notas para objetos auditáveis em que se identificava um baixo atingimento das metas pactuadas.

Já com relação à previsão da IN SFC nº. 03/2017 de que as Unidades de Auditoria devem realizar a prévia identificação de todo o universo auditável e considerar as expectativas da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividade de auditoria interna para a elaboração do Plano de Auditoria Interna, verifica-se que a entidade 3 foi a única a sistematizar um processo de obtenção de informações junto à alta administração e às partes interessadas, com efeitos sobre a composição da matriz de risco.

A definição de pesos para cada critério que compõe as matrizes se deu por meio de julgamento das Unidades de Auditoria Interna, não tendo sido identificadas práticas de atribuição a técnica AHP (*Analytic Hierarchy Process*), que reduz as incertezas do processo.

3.3 Apropriação dos Resultados

Com relação à apropriação dos resultados das auditorias por parte da Alta Administração das entidades e por parte dos clientes internos, questionou-se aos auditores-chefes se a utilização da matriz de risco para a seleção dos objetos auditáveis permitiu a identificação de maior relevância dos resultados das avaliações e se a partir da utilização da metodologia identificou-se o aprimoramento de políticas, processos ou atividades.

Para o auditor-chefe da entidade 1, a relevância dos trabalhos foi qualificada a partir da utilização da metodologia baseada em riscos, haja vista que anteriormente o escopo dos trabalhos era muito abrangente.

“A partir do momento que a gente fez esses esforços de identificar aquilo que realmente era mais crítico, aquilo que realmente apresentava como risco maior a partir de diversos levantamentos que a gente fez, a gente começou a mapear os assuntos e tentar focar a partir daqui o nosso trabalho em questões previamente definidas.” [...]

“Primeiro que a gente vai atingir pontos que realmente são críticos. A gente vai concentrar o nosso trabalho em pontos que a gente entendeu que eram os mais importantes.”.

Apesar disso, na visão do auditor-chefe, ainda não foi possível identificar um retorno das unidades internas e da Alta Administração sobre uma maior efetividade dos trabalhos de auditoria interna, tendo em vista o pouco tempo decorrido desde a utilização da sistemática.

Sobre o possível aprimoramento de políticas, processos ou atividades a partir da execução dos trabalhos, o auditor considera que os aprimoramentos de políticas ainda estão por vir a partir da consolidação dos trabalhos em execução.

Já para o auditor-chefe da entidade 2, com relação à identificação de uma maior efetividade e relevância dos trabalhos efetividade dos trabalhos com a implantação da metodologia de seleção de objetos auditáveis por risco, já foi possível identificar resultados mais qualificados:

“Resultado, a gente já obteve. Não tem uma coisa mensurável do ponto de vista financeiro, orçamentário, mas de postura, de comportamento.”. [...]

“A principal é a credibilidade. O que a gente tem que ter é isso aí: ter a credibilidade de auditoria com coisa que realmente importa”[...]

“Você começa a desconstruir o modelo mental que a auditoria está lá para prejudicar.”.

Outro aspecto destacado pelo auditor-chefe é o aumento no percentual de atendimento das recomendações da auditoria, que passou de cerca de 20% nos anos de 2012 e 2013 para próximo de 60%:

“Na hora que a gente começa a ver o retorno das unidades, que a gente vê que está com nível de aceitação de 60% das recomendações, a gente está tendo um retorno positivo.”. [...]

Por fim, para o auditor-chefe da entidade 3, destacou-se, com relação à utilização da matriz de risco na seleção dos objetos auditáveis, sobretudo com a incorporação da percepção da instância de governança, uma maior apropriação do PAINTE pela Alta Administração:

“[...] quando a gente apresentou o PAINTE, um dos diretores falou assim: "Agora sim eu estou vendo problemas aparecendo no PAINTE". Porque a percepção que eles tinham era que o PAINTE que a gente apresentava não tinha muita aderência aos problemas que eles sentiam lá em cima, que eles percebiam.”.

O auditor-chefe também identificou um maior nível de atendimento de recomendações a partir da utilização da metodologia, haja vista que elas reduziram de um estoque de 76 recomendações para 29.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que ao comporem, como instâncias auxiliares, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, as unidades de auditoria interna das entidades da Administração Pública Federal indireta devem contribuir para o atingimento do objetivo constitucional de *“avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”*, este trabalho objetivou descrever como se dá o processo de construção das matrizes de riscos das unidades e de que forma são utilizadas informações orçamentárias para seleção dos temas e dos macroprocessos a serem auditados.

De forma geral, da avaliação do ambiente organizacional identificou-se uma adequada vinculação hierárquica das unidades de auditoria e o apoio da alta administração. Os controles internos foram considerados razoavelmente estruturados, enquanto as estratégias de gerenciamento de riscos ainda estão em processo de construção.

A avaliação das matrizes de risco demonstrou haver diferentes metodologias em utilização pelas unidades de auditoria interna pesquisadas, haja vista o caráter individual e específico de cada planejamento e de cada entidade.

Diferentes estratégias foram utilizadas, sendo destacado que o nível de capacitação do corpo técnico da entidade 3 permitiu uma maior documentação do processo e o estabelecimento de pesos e critérios menos subjetivos.

Nas entidades 2 e 3 a construção das matrizes contou com a participação de unidades internas, sendo que na unidade 3 destaca-se a sistematização da visão da instância de governança e dos gestores na aplicação dos critérios.

A definição dos pesos dos critérios, em regra, se deu de forma subjetiva, sem a utilização de mecanismos que reduzissem as incertezas.

A entidade 1 se utilizou das metas do Plano Nacional do setor e do PPA para elencar riscos vinculados aos temas auditáveis. No entanto, nenhuma unidade de auditoria incorporou o desempenho e o nível de atendimento das metas nas suas matrizes.

Deve-se ter em consideração, que a não utilização de informações sobre o atingimento das metas orçamentárias pode se dar em razão da forma de atuação das entidades analisada que, por pertencerem à administração indireta, possuem funções estatais específicas, como no caso da regulação.

Além disso, o reconhecimento do caráter estratégico do PPA, ainda encontra resistência, conforme afirma Paulo (2014, pág. 173):

“Apesar da clareza das disposições constitucionais, o reconhecimento do caráter estratégico do PPA ainda encontra resistência, seja no âmbito da administração, seja entre estudiosos, parlamentares e especialistas.”

Destaca-se, também, que a cultura de mensuração de resultados ainda é baixa entre os administradores públicos, conforme afirma Pagliarussi (2005):

“É importante destacar a possibilidade de o agente executar despesas por programas baseado apenas no critério da existência de saldo orçamentário, sem a devida vinculação da atividade ao programa. Essa possibilidade não só indica a necessidade de uma melhor mensuração dos resultados que se pretende, como evidencia, de certa forma, a inexperience do administrador público na utilização de ferramentas gerenciais de planejamento de médio ou longo prazo.”

Tal fato, aliado à reduzida utilização de informações de desempenho para retroalimentar a tomada de decisão (TCU, 2011), pode desincentivar os auditores internos a utilizarem as metas orçamentárias na composição das matrizes de risco.

Com relação à não utilização direta do critério de materialidade orçamentária, com a obtenção dos valores das despesas e/ou receitas orçamentárias vinculados a cada processo, macroprocesso ou tema auditável, destacou-se como possível causa a inexistência de centros de custos estruturados nas entidades.

Apesar do curto espaço de tempo desde a obrigatoriedade da construção dos PAIN'T's com a utilização de matrizes de risco, os chefes das unidades de auditoria já identificaram uma maior relevância dos trabalhos, com destaque para resultados mais consistentes.

Em razão disso, duas das três entidades passaram a obter um maior atendimento das recomendações de auditoria, implicando no aprimoramento de processos de trabalhos.

Vale ressaltar que, conforme exposto na seção metodológica desta monografia, os resultados devem ser interpretados considerando a limitada amostra avaliada e o curto espaço temporal da vigência das normas, de forma que futuras pesquisas podem ampliar a amostra de

entidades da pesquisa e o escopo temporal, contemplando ainda avaliação da percepção dos auditores e gestores acerca da qualidade das informações orçamentárias disponíveis, sejam elas relacionadas à materialidade ou ao desempenho programático.

Além disso, outras pesquisas podem avaliar a relação entre a utilização de informações orçamentárias para a seleção dos objetos auditáveis e a existência de sistemas de custos estruturados que permitam aos auditores identificar os valores relacionados a cada objeto auditável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITTENCOURT, Sandro Augusto Martins; GABBI, Adriana. **Contribuições do Método AHP Para a Gestão de Riscos no Planejamento da Auditoria**. 20º Congresso Brasileiro de Contabilidade: Anais dos resumos dos trabalhos científicos e técnicos. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016. Disponível em < <http://cbc.cfc.org.br/images/stories/publicacoes/resumos-trabalhos-20cbc.pdf> >. Acesso em: 15/05/2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31/5/2017.

_____. **Decreto Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____. **Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3591.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____. **Lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____. **Lei complementar nº101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____ **Lei nº 10.180, de 6 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____ **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____ **Lei nº. 13.249, de 13 de janeiro de 2016.** Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13249.htm>. Acesso em: 31/05/2017.

_____ **Lei nº. 13.408, de 26 de dezembro de 2016.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13408.htm

_____ Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa SFC n. 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>. Acesso em 31/5/2017.

_____ Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa SFC n. 07, de 29 de dezembro de 2006.** Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_07_2006_alterada_2009.pdf>. Acesso em 31/5/2017.

_____ Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa SFC n. 03, de 9 de junho de 2017.** Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_03_2017.pdf>. Acesso em 20/6/2017.

_____ Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa SFC n. 24, de 17 de novembro de 2015.** Dispõe sobre o Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), os trabalhos de auditoria realizados pelas unidades de auditoria interna e o Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna (RAINT) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_24_2015.pdf>. Acesso em 31/5/2017.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controladoria-Geral da União. **Prestação de Contas do Presidente da República do exercício de 2016**. Brasília, 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União. **Instrução Normativa Conjunta CGU/MP nº. 01, de 10 de maio de 2016**. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo federal. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in_cgu_07_2006_alterada_2009.pdf>. Acesso em 31/5/2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério da Fazenda, Casa Civil e Controladoria Geral da União. **Portaria Interministerial nº. 102, de 07 de abril de 2016**. Institui o Comitê de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas Federais - CMAP. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=08/04/2016&jornal=1&pagina=79&totalArquivos=204>>. Acesso em 15/09/2017.

_____. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento - MTO**. Edição 2017. Brasília, 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.467/2013**. Plenário. Relator: Ana Araes. Sessão de 11/9/2013. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/AcompanharProcesso?p1=11745&p2=2012&p3=6>>. Acesso em: 31/5/2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnica de indicadores de desempenho para auditorias**. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. Ed, ampliada, revista e atualizada - São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar - como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro/São Paulo: Editora Record, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. Ed. Rev., Atual. e Ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; NOSSA, Valcemiro; DE ALMEIDA LOPES, Venina. **A influência do plano plurianual nos indicadores de execução**. REGE. Revista de Gestão, v. 12, n. 3, p. 29, 2005.

PAULO, Luiz Fernando Arantes. **O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica**. Revista do Serviço Público, v. 61, n. 2, p. 171-187, 2014

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. Brasília: ENAP, 1997. 31 f. (Texto para discussão, 17).

SARAIVA, Enrique. **Introdução à Teoria da Política Pública**. In: Políticas públicas; coletânea / Organizadores: Enrique Saravia e Elisabete Ferrarezi. – Brasília: ENAP, 2006.

SOUZA, Celina. **Políticas Públicas: Uma revisão de literatura**. In: Sociologias. Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (EUA). **Declaração de Posicionamento do IIA: O Papel da Auditoria Interna no Gerenciamento de Riscos Corporativo**. (2009). Disponível em <http://www.iiabrasil.org.br/new/download/ar/IPPF_DP_Papel_%20AI%20_GRC_01.09.pdf>. Acesso em: 15/05/2017.

_____. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. 2017. Disponível em <www.iiabrasil.org.br>. Acesso em: 15/05/2017.

WU, X., RAMESH, M., HOWLETT, M., & FRITZEN, S. **Guia de políticas públicas: gerenciando processos**. (Traduzido por Ricardo Avelar de Souza). Brasília. 2014. ENAP.