

UNIVERSIDADE GAMA FILHO
Pós-Graduação em Auditoria Governamental

Flávia Monken Mascarenhas

**AVALIAÇÃO DE RISCOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO SUBSÍDIO AO
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

Brasília

2010

FLÁVIA MONKEN MASCARENHAS

**AVALIAÇÃO DE RISCOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA COMO SUBSÍDIO AO
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Pós-graduação *lato sensu* da Universidade Gama Filho no Curso de Pós-Graduação em Auditoria Governamental

Orientador: Rogério Gonçalves de Castro

Brasília/DF

2010

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	04
1.1 Justificativa.....	04
1.2 Objetivos.....	05
1.3 Delimitação do tema.....	05
2. REVISÃO TEÓRICA.....	05
2.1 Conceito de Controle.....	05
2.2 Conceito de Risco.....	08
2.3 Controle interno e gerenciamento de risco.....	09
2.4 Avaliação de risco em auditoria.....	11
2.5 O Tribunal de Contas da União.....	12
3. METODOLOGIA.....	13
4. MODELOS DE GERENCIAMENTO E DE AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	14
Metodologia de gerenciamento de risco proposta pelo COSO.....	14
4.1 Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo controle interno da prefeitura do Rio de Janeiro.....	22
4.2 Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo TCU no âmbito das auditorias operacionais e de avaliação de programas e de ações de governo.....	29
4.3 Avaliação de riscos utilizada pelo TCU no âmbito do planejamento de trabalhos de conformidade e na seleção das entidades que devem prestar contas ao Tribunal.....	34
4.4 Avaliação de riscos utilizada pelo TCU para a seleção das entidades que devem prestar contas ao Tribunal.....	38
5. APRECIÇÃO CRÍTICA.....	40
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	46

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa levantar metodologias e sistemas de avaliação de riscos utilizados na administração moderna (pública ou privada), com o objetivo de propor um modelo de avaliação de riscos para as unidades técnicas do Tribunal de Contas da União (TCU) de forma a subsidiar o planejamento de suas fiscalizações, com relação à seleção de entidades a serem fiscalizadas.

Busca-se, com isso, orientar as unidades técnicas do TCU a atuarem de forma seletiva em áreas de risco e relevância e, com isso, aumentar a eficiência dos trabalhos do Tribunal.

1.1 Justificativa

No contexto dos trabalhos desenvolvidos pelo TCU, tendo em vista as metas internas atuais do órgão de acabar com os estoques de processos autuados até 2008, até o final do exercício de 2010, serão necessárias novas ferramentas e metodologias para auxiliar no planejamento das fiscalizações, com o objetivo de tornar sua atuação mais eficiente e proativa.

A identificação de sistemas e metodologias de avaliação de riscos que sejam aplicáveis à administração pública brasileira auxiliará no aperfeiçoamento dos trabalhos de fiscalização do TCU, e poderá ser útil no planejamento das atividades de controle externo. A sugestão de um modelo desta natureza contribuirá para o levantamento de pontos de risco, os quais podem oferecer um guia para a seleção de entidades fiscalizadas em determinado exercício.

Para isso, primeiramente será descrita a estrutura conceitual do tema; posteriormente, levantados alguns modelos e metodologias já utilizados na avaliação de riscos no Brasil e no mundo; e, por fim, construído um modelo específico para ser aplicado pelas unidades técnicas do Tribunal de Contas da União.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente trabalho é propor um modelo de avaliação de riscos para as unidades técnicas do Tribunal de Contas da União (TCU) com a finalidade de subsidiar o planejamento de suas fiscalizações, com relação à seleção de entidades a serem fiscalizadas.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar modelos de avaliação de riscos dos controles internos já utilizados tanto da administração pública, como na iniciativa privada;
- b) Adaptar um modelo de avaliação de riscos para as unidades técnicas do TCU, tomando como referência os modelos identificados;
- c) Contribuir para a compreensão do tema no âmbito do Tribunal.

1.3 Delimitação do tema

Não se pretende, neste trabalho, elaborar uma metodologia completa. O objetivo é criar um modelo geral para ser utilizado. A proposta será de “o que” fazer e não “como” fazer. Assim, não é intenção desta monografia detalhar as ferramentas a serem utilizadas pelas unidades técnicas com a finalidade de realizar a avaliação de riscos.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1 Conceito de controle

Segundo Albanese (1981), controle é o processo destinado a assegurar que as ações estejam de acordo com os resultados desejados.

Na mesma linha de raciocínio, Megginson (1986) define controle como o processo de garantir que os objetivos organizacionais e gerenciais estejam sendo cumpridos, ou seja, a maneira de fazer com que as coisas aconteçam do modo planejado.

No contexto da Administração Pública, para Di Pietro (2002), a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade. Em determinadas circunstâncias, abrange também o

controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa.

Já para Hely Lopes Meirelles (2002), controle pode ser conceituado como o poder-dever de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre sua atuação administrativa.

Para Celso Bandeira de Mello (2010), no Estado de Direito, a Administração Pública está sujeita a diversos controles, com vistas a se impedir que desgarre de seus objetivos, que desatenda às balizas legais e ofenda os interesses públicos ou de particulares.

Para esclarecer os diversos tipos de controle existentes, citaremos a classificação proposta por Hely Lopes Meirelles.

Conforme o momento do exercício, pode-se distinguir o controle prévio (*a priori*), o controle concomitante e o controle subsequente (*a posteriori*).

No primeiro, o controle é exercido antes do início da prática ou antes da conclusão do ato administrativo. Nesse sentido, o controle age como um requisito para a produção de efeitos pelo ato controlado. Como exemplo, temos a aprovação, pelo Senado Federal, do presidente do Banco Central, de ministros do Tribunal de Contas da União, etc.

O controle concomitante é exercido durante a realização do ato. É exemplo a realização de uma auditoria durante a execução do orçamento, a fiscalização da execução de um contrato administrativo, etc.

O controle *a posteriori* é feito após a conclusão do ato. Nesse sentido, temos a homologação de um concurso público, o controle judicial dos atos administrativos de uma forma geral, etc. Essa é a forma mais comum de controle.

Quanto ao aspecto controlado, temos o controle de legalidade e o controle de mérito.

Pelo primeiro, é verificado se o ato praticado está em conformidade com a lei. É o caso da apreciação pelo Poder Legislativo, por meio do Tribunal de Contas da União, da legalidade dos atos de admissão de pessoal do Poder Executivo.

Já o controle de mérito visa a verificar a eficiência, a oportunidade e a conveniência do ato controlado. É o caso da revogação de um ato administrativo que, apesar de atender aos princípios legais, se tornou inoportuno.

Por fim, temos o controle da atividade administrativa, da atividade jurisdicional e da atividade legislativa. O primeiro é aquele em que a própria Administração realiza sobre suas atividades. Esse é um controle de legalidade e de mérito e deriva do poder-dever de autotutela que a Administração possui sobre si.

O controle legislativo é aquele exercido pelos órgãos legislativos ou comissão parlamentares sobre determinados atos. O art. 49, inciso X da CF/88 estabelece que é de competência exclusiva do Congresso Nacional fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta. O controle exercido por uma Comissão Parlamentar de Inquérito também se enquadra nesse conceito.

O controle judiciário é aquele exercido pelos órgãos do Poder Judiciário sobre os atos administrativos praticados por qualquer Poder. Em regra, é um controle *a posteriori*. Vale ressaltar que, com a Emenda Constitucional nº 45/2004, foi criado o Conselho Nacional de Justiça.

Segundo o parágrafo quarto do art. 103-B da CF/88, compete ao Conselho Nacional de Justiça o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes.

Entre as competências do Conselho, está a de zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União.

2.2 Conceito de risco

Risco pode ser entendido como uma medida de incerteza, inerente a todas as atividades humanas e relacionado aos nossos objetivos. Essas incertezas podem gerar eventos de impacto tanto negativo quanto positivo, ou ambos. Os eventos de impactos positivos são geralmente denominados oportunidades e podem contrabalançar os de impacto negativo ou influenciar favoravelmente a realização de objetivos, apoiando a criação ou a preservação de valores.

Aqueles de impactos negativos são considerados riscos propriamente ditos, com a possibilidade de impedir a criação de valores ou mesmo destruir valores existentes. É possível definir risco como potencial de perda para uma organização devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência a requisitos legais ou ações que tragam descrédito à organização e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos. Os riscos estão, portanto, associados à consecução dos objetivos da organização. Por isso, preliminarmente ao exame dos riscos, há que se identificar os objetivos da instituição, que devem estar alinhados com a missão institucional. Não alcançar os objetivos propostos é gerar descrédito à organização e não cumprir a missão institucional sinaliza para a sua falta de utilidade.

O risco é, portanto, a ameaça de que um novo evento ou ação (interno ou externo) afete os objetivos e as estratégias estabelecidos.

A título de ilustração, apresentam-se outras definições de riscos, a seguir:

- a) risco de funções: risco referente a determinada função dentro de um processo;
- b) risco de processo: risco de execução de um determinado processo desde sua origem até o seu término, passando por todas as rotinas e funções;
- c) risco de planejamento: risco de avaliações imprecisas no planejamento dos trabalhos;
- d) risco estratégico: expressa a natureza mutável de riscos que, no horizonte de tempo, podem converter-se em oportunidades;
- e) risco onipresente: relacionado ao ambiente em que as atividades se desenvolvem, como exemplo, a “cultura da empresa”;
- f) risco absoluto: máximo risco sem os efeitos mitigantes dos controles internos;

- g) risco residual: risco que resta quando fatores de mitigação dos riscos foram aplicados;
- h) risco de detecção: probabilidade de se ter conclusões incorretas sobre os resultados de um exame de auditoria;
- i) risco de controle: tendência do sistema de controle interno de perder a eficácia com o passar do tempo.

Os riscos inerentes ao processo de gestão de uma entidade, pública ou privada, podem ser classificados de diversas formas. A seguir estão são citadas oito categorias julgadas adequadas ao mapeamento dos riscos de gestão de uma instituição pública:

- a) Risco Sistêmico: referente ao ambiente político e econômico em que a instituição está inserida;
- b) Risco de fraude ou de corrupção: referente à má verbação dos recursos públicos;
- c) Risco Legal: referente à possibilidade de se contrariar qualquer determinação legal ou regulamentar a que a instituição esteja sujeita;
- d) Risco de Tecnologia: referente ao risco de defasagem, subutilização ou utilização inadequada dos recursos tecnológicos disponíveis;
- e) Risco de Recursos Humanos: referente a disponibilidade e qualificação dos recursos humanos existentes;
- f) Risco Operacional e de Gestão: referente à eficácia e eficiência das atividades operacionais desenvolvidas, bem como a ação exercida pelos gestores sobre estas atividades;
- g) Risco de processo: afeta a execução de um modelo estabelecido;
- h) Riscos de informação e da tomada de decisão: tratam da relevância e da confiabilidade das informações que suportam o processo decisório.

2.3 Gerenciamento de risco e controle interno

Partindo das premissas de que 1) toda organização existe para gerar valor às partes interessadas e de que 2) as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar tais incertezas, assim como definir como elas podem interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas; o gerenciamento de

riscos corporativos tem por finalidade tratar essas incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor de uma entidade.

O valor de uma organização é maximizado quando são estabelecidas estratégias e objetivos que visem a alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, de modo que os recursos disponíveis sejam aproveitados com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização.

O gerenciamento de riscos corporativos dentro de uma instituição contribui então para assegurar a comunicação eficaz e o cumprimento de leis e de regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas conseqüências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso.

Trata-se de um processo a ser conduzido pelos colaboradores de todos os níveis da organização (desde o conselho de administração, diretoria e até os demais empregados). Deve ser aplicado com a finalidade de formular estratégias para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la. Seu objetivo maior é administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o “apetite a risco” da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Na década de 90 (1992), o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission* (COSO)¹ com a colaboração da *Pricewaterhouse Coopers* publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework*² com vistas a auxiliar empresas e outras organizações na avaliação e aperfeiçoamento de seus sistemas de controle interno.

¹ O COSO é formado por representantes da *American Accounting Association*, *American Institute of Certified Public Accountants*, *Financial Executives International*, *Institute of Management Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*, ao qual está ligado o AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil, por meio da FLAI – Federação latino-americana de Auditores Internos. O AUDIBRA, juntamente com a *Pricewaterhouse Coopers* prepararam a publicação em português, intitulada “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, destinada aos profissionais de auditoria interna, auditoria externa, gerenciamento de riscos, controles internos, órgãos reguladores, conselheiros e administradores em geral, visando difundir os conceitos de riscos corporativos definidos pelo Comitê Consultivo do COSO.

² “Controles Internos – Um modelo integrado”.

A partir dessa época, a estrutura sugerida foi incorporada a políticas, normas e regulamentos adotados por diversas organizações com o objetivo de melhor controlar suas atividades, visando ao cumprimento das metas estabelecidas.

A crescente preocupação com o gerenciamento de riscos das organizações gerou a demanda, nos últimos anos, de uma estratégia sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos. Assim, em 2001, o COSO iniciou um projeto com esse objetivo e solicitou à *Pricewaterhouse Coopers* que desenvolvesse uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar o processo de gerenciamento de riscos.

Foi então concebida a obra “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada”, que amplia o alcance dos controles internos proposto na obra anterior, oferecendo um enfoque mais extensivo sobre o tema gerenciamento de riscos corporativos. A estrutura de gerenciamento de riscos corporativos apresentada não tem por meta substituir a estrutura de controles internos das organizações, e sim, ser por ela utilizada, com vistas à adoção de um processo completo de gerenciamento de riscos.

O sistema de gerenciamento de riscos proposto pelo “COSO” será descrito adiante como exemplo de sistemas de avaliação de riscos já adotado.

2.4 Avaliação do risco em auditoria

A avaliação do risco em auditoria tem como uma de suas finalidades a de identificar, medir e priorizar os riscos a fim de se eleger as áreas auditáveis mais significativas. Nesse contexto, a avaliação do risco é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do objeto da auditoria, permitindo ao auditor delinear um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes, ou testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente.

A seguir são apresentados alguns exemplos da utilização da avaliação de riscos em auditoria externa e interna.

Avaliação de risco em Auditoria Externa

As empresas de auditoria externa, para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis de determinada companhia, devem avaliar todas as contas dessas demonstrações. A realização ou

não de testes e a profundidade e extensão desses testes, no âmbito da avaliação das demonstrações, dependem da avaliação de risco que o auditor faz de cada elemento das demonstrações contábeis auditadas no período sob exame.

Na avaliação de risco o auditor leva em consideração o resultado da avaliação dos controles internos de cada conta ou grupo de contas, e sua relevância (materialidade). Em consequência, o auditor poderá concluir que determinadas contas (ou grupo de contas) não necessitam ser auditadas, mas apenas revisadas.

Avaliação de risco em Auditoria Interna

No caso da auditoria interna, a avaliação de riscos pode determinar, por exemplo, que unidade ou processo avaliar, haja vista, o limitado número de horas de auditoria e de recursos disponíveis. Neste caso serão enfatizados unidades ou processos que apresentem maior risco.

Outro enfoque da aplicação do conceito de riscos está relacionado aos objetivos da instituição, pois conhecidos estes objetivos, a auditoria interna pode direcionar suas atividades para a mitigação dos riscos relacionados à consecução destes objetivos, procurando eliminá-los.

Cabe ressaltar que o desenvolvimento de um plano estratégico de auditoria, tanto externa quanto interna, usando a avaliação de risco como componente integrante, é um processo dinâmico. Os fatores de risco detectados e o processo de valoração desses fatores devem ser melhorados continuamente. A obtenção de informações atualizadas sobre as entidades no decorrer do trabalho de auditoria é subsídio para a reavaliação dos riscos.

Portanto, a avaliação de riscos em auditoria tem por finalidade auxiliar no planejamento das atividades e diminuir o risco de auditoria, representado pela possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada ou significativamente incorreta.

2.5 O Tribunal de Contas da União

O art. 70 da Constituição Federal dispõe que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta,

quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Já o art. 71 traz a informação de que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU), listando uma série de competências deste órgão.

Apesar de a titularidade do controle externo ser do Congresso Nacional, é notória a importância do TCU nesse contexto, uma vez ser ele capaz, por iniciativa própria, de realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos três poderes da República, além de outras competências.

Além disso, cabe ao TCU apreciar as contas do Presidente da República, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, 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, entre outras.

Pelas competências acima listadas, percebe-se a amplitude que controle externo pode atingir, sendo de suma importância a atuação do TCU para o controle dos recursos públicos federais e do desempenho da gestão pública.

3 METODOLOGIA

Para alcançar o objetivo proposto, primeiramente, foram levantadas metodologias, sistemas e ferramentas já utilizados na avaliação de riscos no âmbito das entidades e de gerenciamento de riscos corporativos, no Brasil e no mundo.

Foram eleitas quatro situações referentes à avaliação e ao gerenciamento de riscos, as quais foram descritas como subsídio da proposição da metodologia a ser aplicada no estudo de caso.

- 1) Metodologia de gerenciamento de risco proposta pelo COSO;
- 2) Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo controle interno da prefeitura do Rio de Janeiro;
- 3) Modelo de avaliação de riscos de auditoria já utilizado pelo TCU no âmbito das auditorias operacionais e de avaliação de programas e de ações de governo.
- 4) Metodologia de avaliação de riscos utilizada pela Corregedoria do Tribunal de Contas da União.
- 5) Diretrizes para avaliação de riscos utilizadas pelo TCU para a seleção das entidades que devem prestar contas ao Tribunal.

Por fim, a partir dessas informações coletadas, foi sugerido um modelo a ser aplicado pelas secretarias no conhecimento de sua clientela, na avaliação e no aprofundamento do conhecimento sobre alguns dos órgãos a elas jurisdicionados ou sobre programas de governo de forma a subsidiar o planejamento das fiscalizações.

4 MODELOS DE GERENCIAMENTO E DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

4.1 Metodologia de gerenciamento de risco proposta pelo COSO

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos da América (EUA), a Comissão Nacional sobre Elaboração e Apresentação de Relatórios Financeiros (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), a Comissão *Treadway*. Composta por representantes das principais associações de profissionais ligados à área financeira, seu objetivo era de estudar a atuação dos controles internos das corporações com vistas à redução da incidência de relatórios financeiros fraudulentos (Ferreira; Valente; Asato, 2002).

Mais tarde, a comissão passou a condição de Comitê das Organizações Patrocinadoras – *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) e publicou um protocolo desenvolvido por ela, o COSO I (The COSO Report), em setembro de 1992.

O COSO I, também intitulado “*Internal Control – a Integrated Framework*” (Controles Internos – Um modelo integrado) – buscou analisar a efetividade dos controles internos,

fornecendo subsídios à administração das entidades e demais interessados para que pudessem utilizar e avaliar um sistema de controle.

Foi concebida uma definição única de controle interno, como parâmetro comum para as partes envolvidas, com vistas à avaliação e ao melhoramento constante de seus sistemas (Barbosa; Pugliese; Specchio, 1999).

Dessa forma, controle interno foi definido como um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias:

- a) **eficiência e efetividade operacional** (*operations*) - relaciona-se ao atingimento ou não dos objetivos básicos da entidade, no que se refere às metas de desempenho e rentabilidade;
- b) **confiança nos registros contábeis e financeiros** (*financial reporting*) – os registros devem refletir transações reais, consignadas pelos valores e enquadramentos corretos;
- c) **conformidade** (*compliance*) – ações e documentos gerados pelos processos internos devem estar em conformidade com a legislação e normas pertinentes.

O processo de controle interno, por sua vez, para garantir o atingimento desses objetivos, seria constituído por cinco elementos inter-relacionados, presentes em todos os controles:

- a) **ambiente de controle** (*control environment*) – constitui-se na consciência de controle da entidade, sua cultura de controle, seu *modus operandi*. Envolve competência técnica e compromisso ético, pois é um fator intangível e essencial à efetividade dos controles internos. Nesse sentido, o padrão ético, a integridade e o compromisso da alta administração dão o tom real e efetivo de controle existente na entidade.
- b) **avaliação e gerenciamento de riscos** (*risk assessment*) – estabelecidos metas e objetivos da organização, devem ser identificados os riscos que ameaçam seu cumprimento. Os administradores das entidades devem definir as naturezas e os níveis de riscos operacionais, de informação e de conformidade que estão dispostos a assumir. As ações oportunas com a finalidade de mitigação desses riscos constituem-se em atividades de avaliação e de gerenciamento dos riscos. Trata-se de ações proativas a fim de evitar surpresas desagradáveis.

- c) **atividades de controle** (*control activities*) – são atividades de prevenção ou de detecção, as quais, quando executadas tempestivamente e de maneira adequada, possibilitam a minimização e gestão dos riscos.
- d) **informação e comunicação** (*information & communication*) – o fluxo de comunicação dentro de uma organização deve ocorrer em todas as direções, entre os níveis hierárquicos superiores e inferiores e dentro deles, contemplando a comunicação horizontal e vertical, para um bom funcionamento dos controles. Ademais, o processo de comunicação deve ser preferencialmente formal. Atualmente, grande parte das organizações públicas armazena seus dados e informações em sistemas informatizados. Por isso, o planejamento de auditoria deve contemplar a avaliação do risco e da segurança em ambientes eletrônicos, por meio de técnicas de controle em sistemas informatizados (auditoria de sistemas).
- e) **monitoramento** (*monitoring*) – trata-se da avaliação dos controles internos ao longo do tempo, por meio de mecanismos de auto-avaliação, revisões internas e auditorias internas programadas.

O COSO I relaciona em uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do COSO, apresentado na figura a seguir), as três categorias aos cinco elementos apresentados, demonstrando que todos os elementos são fundamentais em cada uma das categorias, de maneira sistemática e isolada e, também, se considerados na visão do todo.

Figura 1: Cubo do COSO (*Internal Control – a Integrated Framework*).



Fonte: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2004a)*.

A partir dessa estrutura integrada, foi concebido um programa de controles internos, estruturado de acordo com os processos operacionais padrão de uma entidade, composto pelas seguintes etapas:

- a) planejar o programa;
- b) avaliar o ambiente de controle;
- c) definir o escopo;
- d) elaborar um arquivo de controles permanente;
- e) realizar testes;
- f) monitorar.

A metodologia propõe ainda um questionário em forma de tabela para avaliações do risco das atividades desempenhadas pela entidade, conforme sua natureza (operacional, de informação ou de conformidade³), por critérios de materialidade, relevância, desempenho e criticidade; considerando também seu impacto (baixo/médio/alto) nos resultados da organização (modelo conhecido também como matriz de risco). A figura a seguir ilustra esse modelo.

Figura 2: Matriz de risco.

AMBIENTE DE CONTROLE					
Atividade	Sim	Não	Critério de seleção da atividade	Natureza do Risco	Impacto
As pessoas se sentem controladas?					
As delegações de autoridade estão acompanhadas de claras definições de responsabilidade?					
Existem procedimentos e/ou instruções de trabalho padronizados?					
Há planejamento para o					

³ 1) operacional: são riscos de falha humana, produtos e serviços, regulamentação, catástrofe, sinistros, patrimonial, contrato e fraudes/desvios;

2) de informação: são falhas em sistemas gerenciais de informação, integridade, confidencialidade, gestão de dados, sistemas de validação de informações e sistema de segurança informacional;

3) de conformidade: trata-se do risco legal, risco de não cumprimento às legislações e regulamentos aplicáveis.

treinamento?					
(...)					
AValiação e Gerenciamento de Riscos					
Atividade	Sim	Não	Critério de seleção da atividade	Natureza do Risco	Impacto
Os objetivos e metas da organização se encontram formalizados?					
Foram identificados os processos mais críticos?					
Foram levantados e diagnosticados os pontos de falha dos processos?					
Foram estimadas as probabilidades de ocorrência e/ou impactos dos riscos?					
(...)					
ATIVIDADES DE CONTROLE					
Atividade	Sim	Não	Critério de seleção da atividade	Natureza do Risco	Impacto
Existem normas internas de procedimentos/processos de trabalho explicitamente definidos?					
Essas normas são de conhecimento dos servidores?					
As funções/atividades estão adequadamente segregadas nas Unidades?					
As delegações de autoridade estão acompanhadas de claras definições de responsabilidade?					
(...)					

Fonte: “Avaliação dos Controles Internos e mapa de riscos”. Abrão Blumen (2005).

Obs.: Na coluna de atividades é proposta uma seqüência de perguntas relacionadas primeiramente ao ambiente de controle, à avaliação e gerenciamento de riscos e às atividades de controle.

Cabe mencionar que, para identificar riscos estratégicos dentro do planejamento da gestão de riscos corporativos, Brasiliano (2004) considera ideal antes, de iniciar o levantamento de riscos, a realização do *benchmarking* – comparação com padrões de melhores práticas referenciadas - de processos e recursos internos. O autor sugere o roteiro a seguir.

- a) identificação de processos e recursos críticos, por meio de:
 - entrevistas com os responsáveis pelos setores;

- desmembramento de macroprocessos em processos-chave;
 - identificação de fatores críticos;
 - levantamento de informações em outras organizações congêneres.
- b) descrição de processos e recursos críticos, respondendo as seguintes questões:
- Qual o papel deste processo dentro da organização?
 - O processo é crítico (é relevante/tem impacto na sociedade/o seu custo é alto, baixo ou imaterial/qual a natureza do risco associado/é possível ter monitoramento ou percepção do seu grau de efetividade)?
 - Que recursos necessito para colocar o processo em andamento?
 - De quais e de quantas pessoas eu preciso?
 - Que informações são cruciais para o seu planejamento?
- c) identificação dos riscos que podem afetar o desempenho dos respectivos processos e decomposição do risco em fatores – causas que podem estar dentro do controle da empresa e são monitoráveis. A técnica mais comum e funcional para elucidação das causas (origem) de cada risco é a espinha de peixe (também conhecido como Diagrama de Ishikawa), utilizada para “dissecar” o fluxo de cada processo e separar os fatores de risco (“causas”).

Enfim, o COSO I visa identificar se os controles internos são eficientes, pesquisando se a alta administração tem uma razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos; de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis e tempestivas; de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

Com o tempo, a ocorrência, no mercado internacional, de escândalos corporativos, inconsistências de informações e desordem nas bolsas de valores, fez com que o COSO reconhecesse a necessidade um sistema não somente voltado ao controle dos processos em si, mas principalmente à gerência efetiva e eficaz dos riscos, aliado a uma estrutura de governança corporativa.

Nesse contexto, escândalos, como a falência da empresa norte-americana Enron Corporation, abalaram a confiança dos investidores e tornaram necessário garantir maior transparência e confiabilidade das informações contábeis e financeiras divulgadas.

Em 2002, sob forte pressão da sociedade e da mídia, o Congresso Americano, aprovou a Lei Sarbanes-Oxley, que reformou a regulamentação sobre o mercado de capitais, em vigor naquele país, desde a década de 30.

A referida Lei propôs mudanças nas regras de **governança corporativa**, aumentando a responsabilidade dos diretores perante a emissão e divulgação de relatórios financeiros, bem como enfatizando o uso de controles internos mais rígidos com o objetivo de erradicar a manipulação indevida de informações financeiras. Suas determinações atingiram também empresas não americanas que possuíam cotação secundária em Bolsas de Valores norte-americanas (Ramos, 2007).

A partir de então, conforme Oliveira e Linhares (2006), o exercício de uma boa governança passou a ser dependente da implantação de técnicas para a identificação, avaliação e controle dos riscos empresariais, aliado a um eficaz sistema de controle interno.

Do aperfeiçoamento do COSO I, resultou a divulgação, em 2001, do *Enterprise Risk Management – Integrated Framework* (Documento de Gerenciamento de Risco Empresarial – Estrutura Integrada), intitulado COSO II ou COSO ERM. O novo modelo explora os controles internos mais extensivamente no que se refere ao gerenciamento de risco de uma organização, preservando a estrutura integrada anteriormente proposta.

Define como premissa que a gerência de risco empresarial é um processo efetuado e aplicado na empresa, com vistas a projetar e identificar os eventos potenciais que possam comprometer a entidade. Esse processo deve acompanhar e controlar os riscos, em busca de uma razoável garantia da realização dos objetivos da entidade (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004b*).

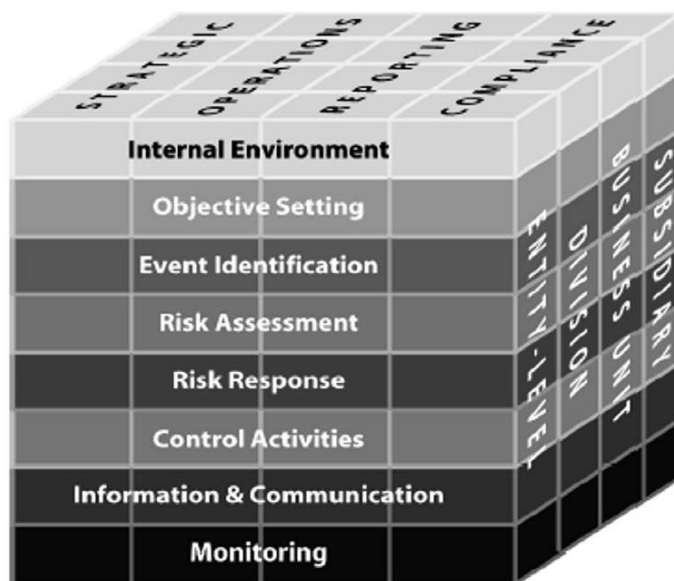
Na realização dos objetivos estabelecidos na missão e visão da organização, o modelo estrutural sugerido no relatório *Enterprise Risk Management (ERM)* determina que a gerência de riscos necessita:

- a) definir as estratégias (*Strategic*);
- b) utilizar eficazmente seus recursos (*Operations*);

- c) reproduzir por meio de relatórios as decisões e resultados (*Reporting*);
- d) respeitar as leis e regulamentos impostos pela gestão (*Compliance*).

A figura a seguir ilustra o novo “cubo COSO” proposto.

Figura 3: COSO ERM – Matriz Tridimensional (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*)



Fonte: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2004a)*. Marcelo Haendchen Dutra et al. RACE, Unoesc, v. 8, n. 1, p. 87-112, jan./jun. 2009.

Verifica-se que, no modelo tridimensional de gerenciamento do risco de COSO ERM, além dos elementos previstos no *COSO Report*, acrescentaram-se mais componentes representados por fileiras horizontais, restando nos seguintes itens:

- a) **ambiente interno** (*internal environment*) – refere-se ao tom da organização e fornece a base por meio da qual os riscos são identificados e abordados pela organização; inclui a filosofia de gerenciamento de riscos da entidade, seu apetite a risco, a sua integridade e valores éticos e o ambiente em que tudo isso se opera.
- b) **definição dos objetivos** (*objective setting*) – os objetivos da corporação devem ser definidos de acordo com sua missão e com sua predisposição ao risco.
- c) **identificação de eventos** (*event identification*) - cabe à gerência identificar os eventos internos e externos potenciais que possam afetar a realização dos objetivos e distingui-los entre riscos e oportunidades.

- d) **avaliação do risco** (*risk assessment*) - os riscos devem ser analisados, considerando-se a probabilidade e o impacto de sua ocorrência. Com base nesse estudo, são propostas as ações de controle.
- e) **resposta ao risco** (*risk response*) – as respostas ao risco compreendem ações para evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar o risco, alinhadas com as tolerâncias e predisposições ao risco definidas pela entidade.
- f) **atividades de controle** (*control activities*) – são as políticas e os procedimentos estabelecidos e executados para ajudar assegurar que as respostas aos riscos sejam realizadas eficazmente.
- f) **informação e comunicação** (*information & communication*) - uma comunicação eficaz ocorre também em um sentido amplo na organização, fluindo de cima para baixo, e transversalmente e em toda entidade. Conforme já mencionado no COSO I, grande parte das organizações públicas atuais armazena seus dados e informações em sistemas informatizados e os utiliza como meios de comunicação. Por isso, especial atenção deve ser dada aos riscos e à segurança em ambientes eletrônicos.
- g) **monitoramento** (*monitoring*) – deve ser feito pela gerência da entidade, com base nos riscos identificados, a fim de que sejam realizadas modificações necessárias nos processos de trabalho. Trata-se de um processo multidirecional e interativo em que quase todo componente pode influenciar o outro.

Nos modelos propostos pelo COSO, as recomendações são voltadas à gestão das organizações, com o objetivo de avaliação, relato e melhoria dos sistemas de controle, fazendo dos gestores seu “cliente” preferencial. Os controles internos são considerados processos e seu objeto é a entidade como um todo.

Importa ressaltar que os modelos propostos pelo COSO ganharam destaque no mercado mundial por atenderem à Lei norte-americana Sarbanes-Oxley, segundo Hermanson (2003) e, também, de acordo com Moran (2001) apud Santos; Vasconcelos; Tribolet (2004), e pelo fato de ter sido escolhida como modelo-suporte dos sistemas de controles introduzidos pela União Européia.

4.2 Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo controle interno da prefeitura do Rio de Janeiro

Conforme exposto no item 2.2 deste trabalho, risco pode ser entendido como potencial de Perda, e o objetivo de identificá-lo e avaliá-lo está diretamente ligado à formulação de ações pró-ativas e preventivas. No entanto, por mais que se adotem métodos de controle, os riscos não podem ser eliminados totalmente, devendo-se estabelecer níveis de riscos que a organização possa suportar, os quais não causarão impactos significativos nos resultados.

Portanto, importa concentrar esforços na mitigação dos riscos, com a finalidade de minimizá-los ao máximo e de controlar adequadamente suas causas, a fim de reduzir a possibilidade de que se materializem, evitando, assim, os seus efeitos.

No âmbito da Controladoria Geral da prefeitura do Rio de Janeiro, a avaliação de riscos é um dos instrumentos utilizados para a definição das auditorias prioritárias. Ela permite que seja feita uma análise conjugada e comparativa dos fatores de risco relacionados às operações dos órgãos e entidades do município. Isso possibilita a concentração de esforços em áreas prioritárias e relevantes, além de gerar resultados que agreguem efetivo valor ao alcance dos objetivos da Prefeitura.

No trabalho em análise, o risco é abordado sob duas perspectivas: uma geral, em que se identificam as entidades⁴ estrategicamente prioritárias, no contexto global da Prefeitura; e outra setorial, em que se elegem as áreas prioritárias no contexto de cada entidade para programação dos exames de auditoria.

Por meio de , definiram-se diretrizes para a elaboração do planejamento das atividades anuais da Controladoria Geral da Prefeitura do Rio de Janeiro. De acordo com esse normativo, são identificados os fatores de risco, definidos os respectivos níveis e, com base nos níveis, atribuídos pesos a esses fatores.

A matriz de risco é elaborada levando-se em conta os fatores de risco levantados, sob dois enfoques: entidades mais relevantes dentro do contexto da prefeitura e áreas mais relevantes de cada entidade, onde os esforços de auditoria devem ser concentrados. A matriz de risco é

⁴ Considera-se como “entidade” todas as unidades municipais auditáveis, independente de pertencerem à Administração Direta ou Indireta.

subsídio para elaboração do plano de auditoria, que leva também em consideração as auditorias determinadas pela legislação.

O Plano Operacional das Auditorias é elaborado com base no plano de auditoria e considera também as demandas e solicitações do prefeito, do controlador, dos secretários, dos conselheiros e dos cidadãos. Nesse Plano Operacional são definidos o tamanho das equipes de auditoria, os estudos técnicos e os treinamentos necessários à execução dos trabalhos. Após a realização dos trabalhos, o planejamento é reavaliado com base nos resultados obtidos, e retroalimentado com ações de aperfeiçoamento, principalmente no que concerne ao sistema de avaliação de riscos.

Nesse contexto, para o plano de auditoria para o exercício de 2004, tem-se a metodologia de avaliação de risco utilizada para a seleção de entidades e de áreas prioritárias, abaixo explicada.

No que se refere à abordagem do Risco sob a perspectiva geral, seu objetivo é identificar e priorizar auditorias potenciais em entidades e operações mais relevantes, a fim de otimizar a alocação dos técnicos em trabalhos focados nas áreas mais relevantes e que resultem na redução dos riscos. Nesse caso, foi realizada uma comparação do resultado de cada unidade por meio de uma avaliação, considerando as mesmas condições e requisitos, segundo os Fatores de Risco identificados.

Para a seleção e definição dos Fatores de Risco, foram levantadas, preliminarmente, as informações disponíveis nos sistemas corporativos da Prefeitura, na Auditoria Geral e nas estratégias de governo. A partir dessas informações, selecionaram-se os critérios que mais expressavam a relevância financeira (materialidade) e a exposição da entidade (vulnerabilidade), de forma que, conjugando esses enfoques, fosse possível definir quais as entidades mais relevantes.

Foram selecionados os seguintes critérios para mensurar a materialidade e a vulnerabilidade das entidades passíveis de auditoria:

Materialidade	Vulnerabilidade
----------------------	------------------------

Materialidade	Vulnerabilidade
<p>1 - orçamento – composto pela análise do volume de Orçamento Autorizado em 2003 e da Despesa Fixada para 2004;</p> <p>2 - contratos – integrado pelos saldos de contratos em 31 de dezembro de 2003.</p>	<p>1 - macro orientação do governo – avaliado segundo os projetos definidos pelo Sr. Prefeito como prioridades para 2003 e 2004;</p> <p>2 - impacto no cidadão – medido em função da essencialidade do serviço e o contato junto ao cidadão para a prestação do serviço;</p> <p>3 - comprometimento dos gestores – avaliado por meio do grau de implementação das recomendações propostas pela Auditoria;</p> <p>4 - tipos de certificado de auditoria – alcançado por meio da opinião da Auditoria Geral na certificação das contas do Gestor para os exercícios de 2001 e 2002.</p>

Após estabelecidos os Fatores de Risco, foram identificadas as informações necessárias para a avaliação de cada um deles. A escala dos níveis de cada fator de risco identificado foi calculada por meio de métodos estatísticos. Além disso, considerou-se que cada fator de risco representa um impacto negativo específico ou traduz um potencial de perda para a Administração, o que é definido como Risco Associado, os quais foram em seguida identificados. No caso dos fatores referentes à materialidade (orçamento e contratos), por exemplo, o risco associado é a perda, o prejuízo, o desperdício, a fraude e a má verbação dos recursos públicos, impactando negativamente na gestão. Por isso, quanto maior o valor das transações, maior o risco.

Após o estabelecimento dos fatores de risco e de suas respectivas escalas, foi criada uma medida relativa de importância entre cada um dos fatores de risco, considerando que alguns são mais importantes do que outros. Este grau de importância foi medido por meio da atribuição de pesos, sendo estes obtidos mediante a classificação do risco global para cada

fator de risco. Em seguida à definição dos fatores de risco, suas escalas e pesos, realizou-se a análise de cada entidade, enquadrando-a nas escalas e níveis de risco respectivos para cada fator de risco.

Em seqüência, foram calculados os seus índices de risco, multiplicando-se o nível de risco de cada fator pelo peso respectivo. O somatório dos índices de risco dos fatores representou o risco total de cada entidade. Assim, as entidades foram divididas em 4 classes de risco: Alto Risco, Médio Risco, Baixo Risco e Risco Mínimo.

Além disso, foi avaliada também a relevância das entidades no contexto da organização administrativa dos órgãos municipais. Para isso, as entidades foram segregadas em Administração Direta e Administração Indireta e foi realizada uma análise quanto ao seu posicionamento nesses contextos.

Além da matriz desenvolvida sob a perspectiva global sinalizar as entidades para as quais os esforços de auditoria devem estar prioritariamente direcionados, é necessária a identificação dos principais riscos existentes em cada uma delas, considerando que a Auditoria Geral é responsável por certificar as prestações de contas dos Gestores. Para que os esforços alocados nas entidades estejam voltados para as suas áreas mais relevantes, foi feito outro trabalho de avaliação de riscos dentro das entidades com a finalidade de identificar as áreas prioritárias a serem auditadas. Porém, devido à ausência de informações referentes ao funcionamento das entidades, tais como as suas rotinas e processos de trabalho, objetivos e metas e medidas de desempenho e, em especial, gerenciamento baseado em risco, não foi possível a apresentação de uma matriz. Nesse sentido, realizou-se um trabalho mais descritivo, abordando os seguintes itens:

- a) identificação da missão e principais objetivos das entidades;
- b) verificação da despesa fixada no orçamento de 2004;
- c) execução orçamentária de 2003;
- d) relação dos dez maiores contratos em função do saldo de contratos para 2004 e identificação dos dez maiores favorecidos;
- e) valor da receita própria arrecadada no exercício de 2003;
- f) solicitações de Auditorias na entidade pelos próprios gestores;
- g) trabalhos de auditoria já realizados em 2001, 2002 e 2003;

- h) apuração dos projetos prioritários de governo, constantes no Programa “Rio Aquele Abraço”, a serem desenvolvidos pela entidade.

A análise dos referidos itens, à época, estava ainda em andamento, e seguiu as seguintes etapas:

- a) análise estratégica da organização (objetivos, valores, fatores críticos de sucesso, clientes, fornecedores, processos de trabalho, fontes de informações e produtos);
- b) identificação de pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças;
- c) identificação dos riscos;
- d) estudo do risco – medido em função do impacto/relevância e probabilidade;
- e) verificação dos controles adotados para mitigar os riscos;
- f) avaliação dos controles internos.

Após a identificação das entidades prioritárias no contexto global da Prefeitura (matriz sob a perspectiva global) e a identificação das áreas mais relevantes junto a cada entidade (perspectiva setorial), o sistema de planejamento estava apto a subsidiar a realização do Plano de Auditoria.

No referido plano, ainda foram considerados os seguintes aspectos:

- a) estimativa de horas para outros trabalhos não incluídos na matriz, como solicitações de auditoria durante o exercício, quer pelo Sr. Prefeito, quer pelo Sr. Controlador Geral, Secretários, Presidentes e Conselhos;
- b) solicitação direta dos cidadãos por meio do Sistema de Ouvidoria da Prefeitura;
- c) estimativa de horas para outras tarefas, como treinamentos;
- d) avaliação do tamanho da auditoria, informação fundamental para se definir qual a capacidade de trabalho que a Auditoria terá e quantas horas poderão ser alocadas.

Por fim, como produto final do trabalho almejou-se introduzir, na Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, um Sistema de Gestão Baseado em Risco, de forma a auxiliar a administração no cumprimento de sua missão institucional, com o qual o cidadão pudesse ser beneficiado com a melhoria contínua dos serviços prestados.

A idéia de todo esse processo é bastante interessante e vai ao encontro das atuais tendências na administração, tanto pública quanto privada, de implementação do gerenciamento de riscos corporativos com a finalidade de tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor nas organizações. Nesse sentido, o valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização.

Nesse sentido, o gerenciamento de riscos corporativos tem por finalidade:

- a) alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada;
- b) fortalecer as decisões em resposta aos riscos;
- c) reduzir as surpresas e prejuízos operacionais;
- d) identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos;
- e) aproveitar oportunidades;
- f) otimizar o capital.

Tendo em vista que o sistema de controle externo da administração pública deve estar integrado aos controles internos, que fornecerão as informações necessárias à realização dos trabalhos de auditoria e certificação, a introdução do gerenciamento de risco no âmbito dos órgãos públicos além das auditorias baseadas no Risco, trariam grandes benefícios à administração pública.

Assim, percebe-se que o planejamento das atividades de auditoria pelos órgãos de controle da administração pública, conforme o exemplo da Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro, pode proporcionar a concentração dos esforços em áreas prioritárias e relevantes, além de permitir que os trabalhos de auditoria gerem resultados que agreguem efetivo valor ao alcance dos objetivos da administração.

No âmbito das organizações, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda os administradores a atingir as metas de desempenho e de lucratividade da organização, e evita a perda de

recursos. O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas conseqüências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso.

Portanto, ao considerarmos os órgãos de controle como parte da administração e tendo em vista que o sistema de controle externo depende do bom funcionamento dos sistemas de controle interno das entidades para o levantamento das informações que subsidiarão os trabalhos de auditoria, a introdução das práticas de gerenciamento de risco dentro de cada órgão público viria somar ao trabalho iniciado pela Controladoria Geral da Prefeitura do Município do Rio de Janeiro.

4.3 Modelo de avaliação de riscos de auditoria utilizado pelo TCU no âmbito das auditorias operacionais e de avaliação de programas e de ações de governo

No âmbito dos trabalhos desenvolvidos pelo Tribunal de Contas da União, a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog utiliza algumas técnicas de avaliação riscos de auditoria, como instrumento para o planejamento e execução de suas atividades.

Essa unidade técnica é especializada em auditorias operacionais, tipo de fiscalização que tem por objetivo contribuir para a melhoria do desempenho de programas de governo e incrementar a efetividade do controle, por meio da mobilização de atores sociais no acompanhamento e na avaliação dos objetivos, da implementação e dos resultados das políticas públicas.

Na auditoria operacional – ANOp, é realizado o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Segundo o Manual de Auditoria Operacional⁵, a primeira etapa do planejamento de auditoria, é a análise preliminar do objeto auditado, que consiste no levantamento das informações relevantes a fim de se adquirir o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria. A compreensão do objeto de auditoria possibilita levantar a

⁵ Publicação do Tribunal de Contas da União, atualizada em 2010.

ocorrência de riscos e pontos críticos, sendo indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

Nessa etapa do trabalho, a equipe realiza uma investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, bem como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria.

O exame da confiabilidade da base informativa e dos controles internos, nesse caso (no âmbito de uma auditoria operacional), enfatiza os aspectos que possam comprometer a efetividade ou a eficiência das operações. A avaliação dos controles internos serve como subsídio para a estimativa do risco de auditoria, que consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas.

A fim de traçar um diagnóstico, a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto selecionado, o manual propõe a utilização de algumas técnicas, dentre elas, a análise SWOT e a verificação dos riscos, por meio da elaboração do Diagrama de Verificação de Risco. Tais técnicas têm como objetivos identificar as forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e as oportunidades e ameaças do ambiente externo; possíveis áreas a investigar e fatores de risco, bem como conhecer a capacidade organizacional para o seu gerenciamento.

4.3.1 Análise de Swot

A palavra SWOT é um acrônimo formado pelas palavras inglesas: *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças).

A técnica da análise SWOT faz parte das metodologias de planejamento estratégico organizacional e, de acordo com alguns autores, pode ser aplicada quando do diagnóstico estratégico de uma entidade, após a definição da sua missão ou após o estabelecimento de seus objetivos. Trata-se de uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional, que pode ser usada também no âmbito da avaliação de programas.

A análise SWOT foi concebida pela escola do design, do grupo de administração geral da *Harvard Business School*. Referida escola propôs um modelo que visa verificar se há equilíbrio entre as capacidades internas e as possibilidades externas da entidade avaliada.

Por meio do modelo, é possível levantar os pontos fortes e fracos, decorrentes de variáveis internas e, portanto, controláveis pelo órgão ou programa, e também verificar as oportunidades e ameaças, decorrentes de variáveis externas, não diretamente controláveis pelo auditado, mas sobre as quais, por vezes, ele exerce influência. As oportunidades propiciariam condições favoráveis, desde que o auditado tenha interesse e condições de usufruí-las. As ameaças criariam condições desfavoráveis, devendo o auditado planejar como minimizá-las.

A técnica permite identificar os problemas e as respectivas ações a serem implementadas para corrigi-los, a partir da análise das forças e fraquezas do ambiente interno do objeto da auditoria e das oportunidades e ameaças do ambiente externo, buscando um novo equilíbrio entre essas variáveis.

Importa ressaltar que, para viabilizar a aplicação da análise SWOT em determinada entidade, ação ou programa, é necessário verificar se o objeto de auditoria possui claramente definido sua "missão", seus "objetivos", seus "produtos e indicadores" e suas "metas", elementos essenciais ao planejamento estratégico.

A figura a seguir ilustra o diagrama utilizado na aplicação da técnica:

Figura 4: Análise do Ambiente Interno/Externo

AMBIENTE INTERNO	AMBIENTE EXTERNO
FORÇAS (+)	OPORTUNIDADES (+)
Pontos fortes – características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos. Ex.: equipe altamente capacitada, tecnologia avançada, adaptabilidade	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas. Ex.: novos clientes, disponibilidade de novos canais de divulgação/distribuição, ampliação do escopo de atuação.

às mudanças.	
FRAQUEZAS (-)	AMEAÇAS (-)
Pontos fracos – características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado. Ex.: sistemas de informação obsoletos, baixa capacidade inovadora.	Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional. Ex.: surgimento de produtos equivalentes, restrições orçamentárias, novos concorrentes no mercado, dispersão geográfica da clientela.

Fonte: Boletim do Tribunal de Contas da União Especial nº 17, de 9/12/2003.

Por fim, por meio da análise SWOT, é possível também obter elementos para subsidiar a formulação de recomendações, ao fim da auditoria. Exemplos de providências que podem ser sugeridas são:

- a) reavaliar as metas institucionais, considerando o conjunto de habilidades que a organização já possui;
- b) identificar outras fontes de recursos para adquirir o conjunto de habilidades necessárias para o atingimento das metas;
- c) identificar parceiros com a competência necessária para apoiar as atividades a serem desenvolvidas;
- d) reformular os processos de trabalho;
- e) aprimorar a qualidade dos serviços prestados aos beneficiários.

4.3.2 Verificação de risco

A aplicação da técnica de verificação do risco na fase de análise preliminar do objeto de auditoria permite que se identifiquem áreas de melhoria de desempenho, bem como se avalie

a capacidade da entidade auditada de identificar seus riscos e de agir tempestivamente para mitigá-los.

Por meio da técnica, é possível verificar se os recursos alocados nas atividades de gerenciamento do risco do objeto sob exame estão consistentes com o nível de risco dos objetivos do programa ou projeto em termos de resultado e qualidade na prestação de serviços públicos e na entrega dos produtos almejados.

A ferramenta é útil ainda na formulação do problema de auditoria, na identificação de áreas de risco do programa ou projeto que poderão ser investigadas com profundidade, tendo em vista a limitação dos recursos de auditoria e na sistematização e estruturação de informações relevantes sobre o ambiente em análise.

A proposta de aplicação da técnica se inicia com a já mencionada análise SWOT. Após levantados os pontos fracos e as ameaças ao cumprimento dos objetivos e metas do objeto auditado, verifica-se junto aos gestores a existência de controles referentes aos itens levantados, bem como o impacto e a probabilidade de sua ocorrência. Por fim, o impacto e a probabilidade de ocorrência dos itens levantados são classificados numa escala de alto a baixo.

As figuras a seguir ilustram a técnica.

Figura 5: Esquema de análise do impacto potencial e da probabilidade de ocorrência dos riscos levantados



Fonte: Boletim do Tribunal de Contas da União Especial nº 17, de 9/12/2003.

Figura 6: Diagrama de verificação de risco

Alto	Baixa probabilidade Alto impacto	Alta probabilidade Alto impacto
	Baixa probabilidade Baixo impacto	Alta probabilidade Baixo impacto
Baixo	Baixa	Alta
	Probabilidade de ocorrência	

Fonte: Boletim do Tribunal de Contas da União Especial nº 17, de 9/12/2003.

4.4 Metodologia da Corregedoria do Tribunal de Contas da União.

A Corregedoria do Tribunal de Contas da União tem como norma disciplinar a Resolução-TCU nº 159, de 19 de março de 2003, onde estão dispostas as competências e a forma de atuação do Gabinete do Ministro-Corregedor.

Para o pleno exercício de sua competência, entre outros trabalhos, o Ministro-Corregedor faz uso de correições e inspeções. As correições são procedimentos de averiguação ampla de atividades e de procedimentos de trabalho de uma unidade da Secretaria do Tribunal e da conduta funcional de seus servidores, enquanto que as inspeções consistem na avaliação de aspectos mais específicos referentes aos mesmos itens.

Uma das finalidades da atuação do Ministro-Corregedor, conforme a Resolução-TCU nº 159, de 19 de março de 2003, é de contribuir para melhoria de desempenho e aperfeiçoamento de processos de trabalho das unidades do Tribunal e para o alcance das metas estipuladas nos planos institucionais. Entre as competências do Ministro-Corregedor está a de sugerir ao Presidente do Tribunal medidas para melhoria de desempenho e para aperfeiçoamento dos processos de trabalho de controle externo.

Inspeções

Um dos instrumentos usados pela Corregedoria para exercer suas competências é a inspeção ordinária, prevista no plano semestral de inspeções, que consiste na averiguação de aspectos específicos de atividades ou de procedimentos de trabalho de uma unidade da Secretaria do Tribunal ou da conduta funcional de seus servidores.

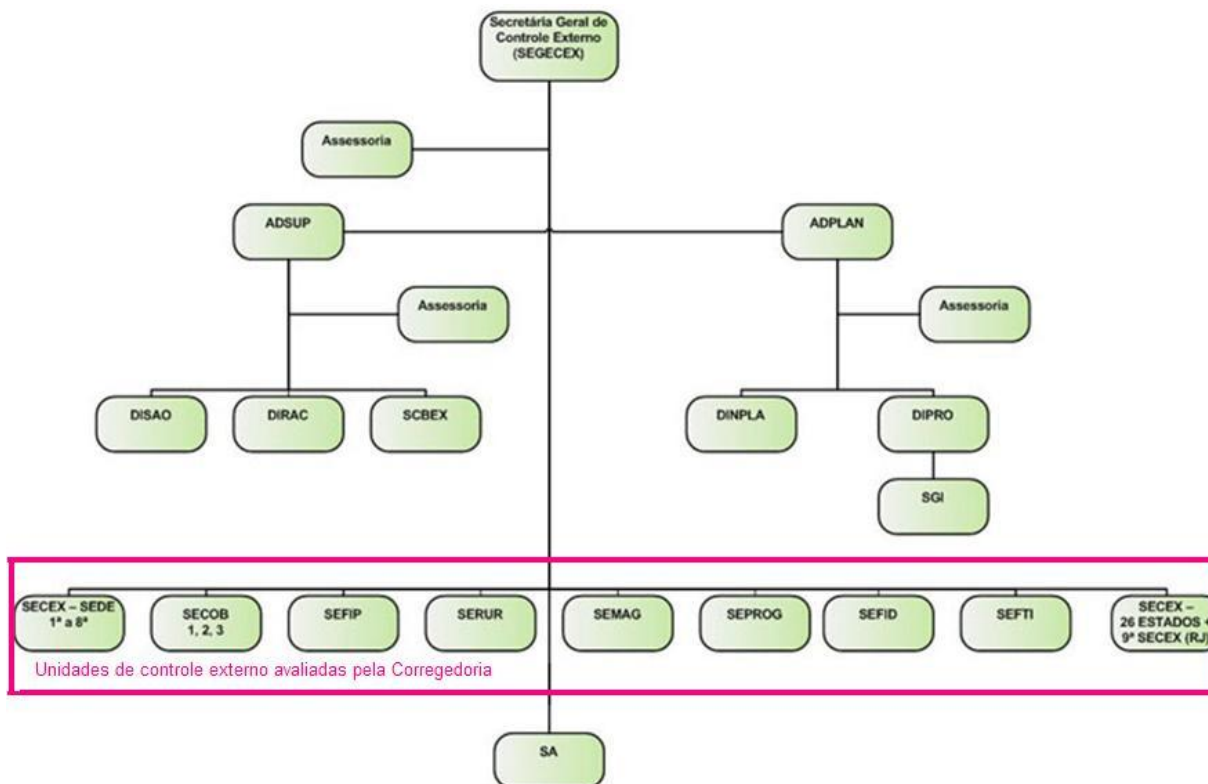
A Corregedoria, em seus trabalhos de inspeção (auditorias internas nas unidades do próprio Tribunal), busca utilizar técnicas de mapeamento de riscos de gestão, de processo, de informação, de recursos humanos e de ambiente com base no grande conhecimento que detém sobre o funcionamento das unidades. Seria um exemplo de como o conhecimento da “clientela” pode ser utilizado para a criação de parâmetros de monitoramento para o mapeamento de riscos a serem considerados no exercício do controle. Essa experiência de auditoria interna do TCU será descrita com o objetivo de propor que seja aproveitada em determinadas áreas do controle externo.

As inspeções são realizadas com base em processos, papéis, documentos, cadastros, registros, relatórios gerenciais, dados constantes nos sistemas eletrônicos de informações, manuais, atos normativos do Tribunal, indicadores de desempenho e metas propostas para a unidade nos planos institucionais.

Portanto, parte do trabalho da Corregedoria é voltado à avaliação dos processos de trabalho da área fim, em relação à sua eficiência e ao atingimento das metas e objetivos propostos pela presidência do TCU.

No TCU, a Secretaria-Geral de Controle Externo, unidade responsável pelas atividades-fim do Tribunal, é subdividida em secretarias de controle externo, sendo que 17 delas encontram-se localizadas em Brasília e 27, nas capitais dos estados, totalizando 44 secretarias de controle externo. A figura a seguir expõe o organograma da Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU:

Figura 7: Organograma da Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU



Fonte: Sítio: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/unidades/segecex/estrutura_organizacional, consultado em 22/9/2010.

No âmbito das inspeções, são verificados:

- a) economia, eficiência, eficácia e efetividade de procedimentos de trabalho;
- b) boas práticas de gestão passíveis de adoção por outras unidades;
- c) alcance de metas fixadas no plano de ação para o respectivo exercício;
- d) conformidade de atividades desenvolvidas com os respectivos atos normativos;
- e) cumprimento de deliberações do Plenário, das Câmaras, do Tribunal, do Presidente, do Corregedor ou dos Relatores de processos;
- f) cumprimento de deveres funcionais pelos servidores;
- g) existência de elementos probatórios da ocorrência de atos irregulares apontados em representação.

Esses itens podem ser reunidos em 3 grandes grupos:

- a) avaliação do ambiente organizacional da Unidade Técnica (levantamento de problemas de relacionamento; de gerenciamento; de falta de compromisso de servidores; déficit ou excesso de lotação; entre outros);
- b) exame de processos (encerrados, abertos e de processos específicos como as cobranças executivas, denúncias, solicitações do Congresso Nacional, etc);
- c) verificação da alimentação dos sistemas corporativos.

Metodologia

Para a avaliação das unidades de controle externo, a Corregedoria construiu uma metodologia que visa levantar informações prévias das secretarias, comparar o desempenho entre elas (*Benchmarking*) e mapear suas vulnerabilidades, com a finalidade de auxiliar na escolha daquelas que serão inspecionadas e dos itens de trabalho que serão priorizados nas análises.

São mapeados os principais processos de trabalho das unidades técnicas e, por meio do monitoramento periódico de indicadores de desempenho relacionados a eles, comparativamente aos trabalhos de inspeção já realizados nas secretarias, é possível levantar eventos que representem riscos ao não atingimento das metas pelas unidades.

Foram também elaborados indicadores de desempenho referentes ao quadro de pessoal das unidades, que indicam déficit ou excesso de pessoal, idade média dos servidores, tempo médio de trabalho no Tribunal, contribuição prestada pelos estagiários no tocante aos serviços administrativos, média de afastamentos dos servidores em razão de doença própria ou da família, entre outros.

Esses últimos indicadores analisados conjuntamente com aqueles de desempenho permitem fazer um prognóstico das vulnerabilidades referentes aos recursos humanos.

Enfim, o trabalho da Corregedoria propicia um conhecimento amplo e detalhado das unidades técnicas do Tribunal. É feito um *benchmarking* entre elas que permitiu criar parâmetros de avaliação de seu desempenho. Os indicadores são periodicamente monitorados e fornecem indícios de instabilidade e um prognóstico do ambiente organizacional das unidades.

4.5 Avaliação de riscos utilizada pelo TCU para a seleção das entidades que devem prestar contas ao Tribunal.

A Instrução Normativa TCU n.º 57/2008, que vigorou nos exercícios de 2008 e 2009, estabelecendo regras para a organização, apresentação e julgamento das contas dos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas ao Tribunal, modificou, de forma bastante significativa, pelo menos três aspectos da prestação de contas da administração pública federal:

- redefiniu o conceito de conta apresentada para fins de julgamento - todas as unidades estão obrigadas a apresentar relatório de gestão anual, porém, somente parte das unidades é escolhida, com base em critérios de risco, relevância e materialidade, entre outros, para ter processo de contas constituído e julgado pelo Tribunal. A adoção de critérios de seletividade no julgamento de contas permitiu ao Tribunal gerir a prestação de contas das unidades da administração pública federal dentro de uma perspectiva mais estratégica.
- melhorou o arcabouço de responsabilização pela gestão em processos de contas - as naturezas de responsabilidade consideradas nos róis foram significativamente reduzidas. Os responsáveis arrolados em processos de contas são somente os integrantes do núcleo estratégico da unidade jurisdicionada que desempenham função de planejamento, coordenação e supervisão. Essa medida, além de minimizar os efeitos negativos da distribuição de segurança jurídica instituída pelo art. 206 do Regimento Interno do TCU sem a devida análise da gestão empreendida pelo responsável, contribuiu para a redução de interferências de irregularidades pontuais na avaliação e julgamento da gestão da unidade como um todo, que deve ser o objetivo principal a ser perseguido pelo Tribunal no julgamento das contas, de acordo com a nova sistemática.
- incentivou a coordenação dos trabalhos da Rede de Controle - o novo modelo de prestação de contas instituído pela IN n.º 57 tem exigido uma maior interação entre as unidades técnicas do TCU e os órgãos de controle interno. Com a nova sistemática, tornou-se ainda mais imperativo o envolvimento dos órgãos de controle interno na elaboração das normas, na definição de conteúdos a serem apresentados pelas unidades jurisdicionadas - UJs e na escolha das UJs que terão processo de contas para fins de julgamento a cada exercício.

Em consonância com esses princípios, a IN n.º 57, nesses dois anos de vigência, contribuiu de forma decisiva para melhorar a visão dos órgãos de controle sobre a gestão das unidades da administração pública federal: chamou a atenção para o relatório de gestão, peça até então pouco valorizada a despeito do conjunto de informações úteis que poderia conter; proporcionou uma maior aproximação entre o TCU e as unidades jurisdicionadas; permitiu significativa redução do número de processos, direcionando a atenção do Tribunal para os processos de contas de unidades de fato relevantes; provocou as unidades técnicas a intensificarem as ações para reconhecimento de sua clientela; consolidou o recebimento eletrônico dos relatórios de gestão de todas as unidades jurisdicionadas.

A Portaria-Segecex n.º 7, de 8 de março de 2010, aprovou as diretrizes para seleção de unidades jurisdicionadas que terão processo de contas ordinárias constituído para fins de julgamento em cada exercício.

Cabe salientar que essas diretrizes servem para selecionar as entidades que devam se submeter ao processo de Tomada/Prestação de Contas ao Tribunal. O que se pretende neste trabalho é criar um modelo para a seleção de entidades a serem fiscalizadas. Assim, enfatiza-se que a Tomada/Prestação de Contas é de natureza diferente das fiscalizações, dentro do Tribunal.

A seleção das UJ que terão contas julgadas pelo Tribunal baseia-se nos critérios de relevância, materialidade e risco. Conforme Portaria-Segecex n.º 7:

Cada um desses critérios é composto por um ou mais critérios de avaliação, denominados fatores de risco, que são pontuados de modo a priorizar as UJ com maior significância estratégica (relevância), materialidade dos valores sujeitos a riscos e maiores vulnerabilidades nos seus processos de governança, gestão de riscos e controles internos (riscos).

A significância estratégica compõe-se por fatores que procuram evidenciar a importância estratégica da UJ em função da sua participação em ações prioritárias de governo, do impacto de suas atividades na comunidade em que se insere, da essencialidade do serviço prestado e do relacionamento com o cidadão.

Procura capturar, nos termos do inciso XII, do art. 1º, da IN TCU 57/2008, as dimensões da importância social ou econômica das ações desenvolvidas pela UJ, tanto para a administração pública federal como para a sociedade, em razão das funções, programas, projetos e atividades sob responsabilidade de seus gestores, assim como dos bens que produzem e dos serviços que prestam à população.

A materialidade compõe-se por fatores que procuram evidenciar a representatividade dos valores sujeitos a riscos, em termos orçamentários, financeiros e patrimoniais colocados à disposição dos gestores e/ou do volume de bens e valores efetivamente geridos, isto é, dos ativos públicos colocados sob a gestão dos responsáveis pela UJ .

A vulnerabilidade compõe-se por fatores que procuram identificar pontos críticos em relação ao alcance da missão e dos objetivos da UJ, ao seu desempenho, à informação e comunicação, à conformidade dos atos de sua gestão e à proteção de seus ativos.

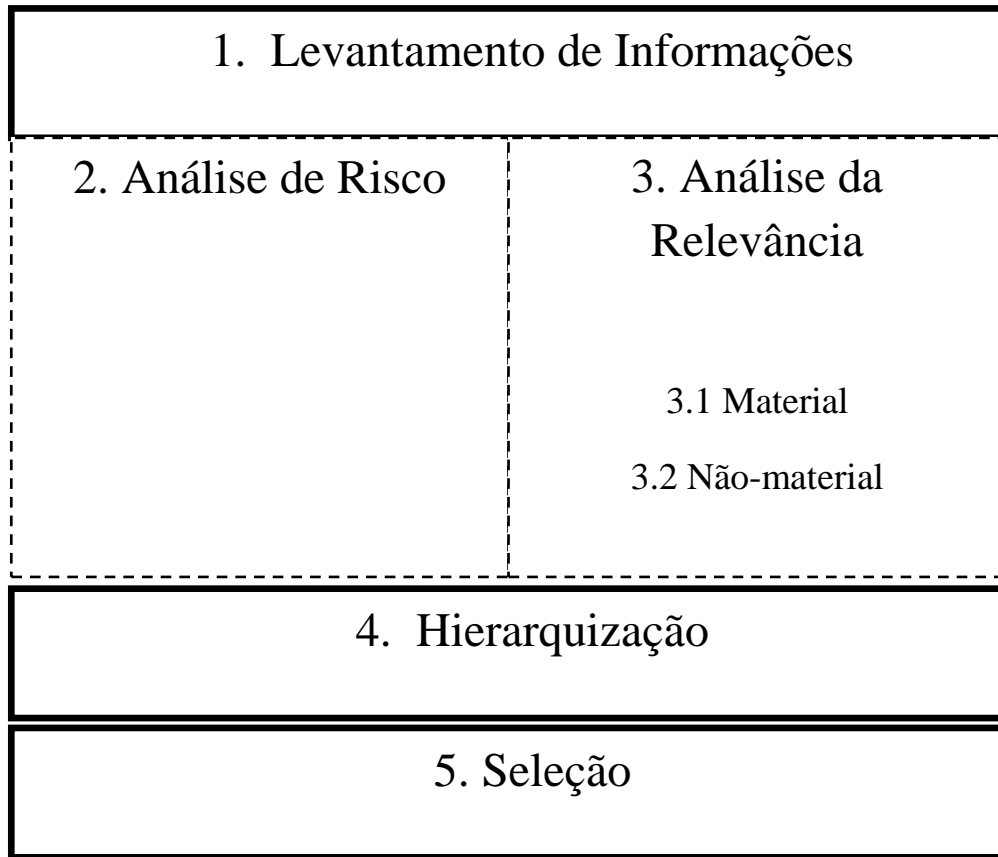
5 APRECIÇÃO CRÍTICA

A partir das informações coletadas e apresentadas na seção anterior, propõe-se o seguinte modelo a ser aplicado pelas secretarias no conhecimento de sua clientela na avaliação e aprofundamento do conhecimento sobre alguns dos órgãos a elas jurisdicionados ou sobre programas de governo com vistas ao planejamento mais eficiente das fiscalizações. Cabe salientar que avaliações desse tipo devem ser anuais de forma a possibilitar o planejamento das fiscalizações no ano seguinte ao do levantamento.

Devido ao fato de que um dos objetivos estratégicos do TCU é o de “Atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância”, o modelo proposto está segregado basicamente em Análise de Risco e Análise de Relevância.

A figura 8 apresenta as fases do modelo criado (em seguida é apresentado o detalhamento das fases):

Figura 8: Fases do Modelo



1º Fase: Levantamento de informações sobre a entidade a ser auditada:

O objetivo dessa fase é possibilitar o conhecimento geral da clientela das unidades técnicas.

As informações a serem coletadas serão referentes à:

- a) Atividades desenvolvidas pela entidade, principais metas e objetivos;
- b) Ambiente organizacional: forças, fraquezas, ameaças e oportunidades;
- c) Produtividade e ações executadas nos últimos 2 anos em relação às metas e objetivos propostos para o período;
- d) Estrutura organizacional;
- e) Composição do quadro de colaboradores (servidores da casa, servidores cedidos, terceirizados e estagiários); (rotatividade dos colaboradores; terceirizados e estagiários desenvolvendo atividades críticas da organização).
- f) Atividades desenvolvidas pelos colaboradores, de forma segmentada;

- g) Verificação se os dirigentes da entidade são pessoas do quadro de servidores ou comissionados externos ao órgão (pesquisar a rotatividade desses dirigentes e a profundidade de conhecimento sobre a organização);
- h) Levantamento dos principais processos de trabalho da entidade essenciais para o atingimento de seus objetivos e metas;
- i) Verificação sobre a existência de indicadores de desempenho desenvolvidos para medir a eficiência, eficácia e/ou efetividade dos processos de trabalho levantados. Estudo sobre a metodologia utilizada para criar os indicadores.

As técnicas que podem ser utilizadas para o levantamento das informações são:

- (i) Análise de SWOT;
- (ii) Entrevista com gestores;
- (iii) Análise Documental;
- (iv) Internet.

2º Fase: Análise de Risco

- a) Aplicar questionário padrão “Matriz de Risco”, apresentado na Figura 3, onde se avalia os componentes do COSO na entidade;
- b) Verificar se há gerenciamento de riscos formais na entidade;
- c) Verificar o comprometimento dos gestores – avaliado por meio do grau de implementação das recomendações propostas pela auditoria interna, Secretaria Federal de Controle e Tribunal de Contas da União;
- d) Levantar o resultado de auditorias do TCU anteriores;
- e) Caso haja indicadores de desempenho, verificar a confiabilidade de seus cálculos e fontes de dados (sistemas informatizados);
- f) Análise dos indicadores de desempenho;
- g) Levantamento de indícios de “gargalos” nos processos de trabalho e de vulnerabilidades no ambiente organizacional (alta rotatividade de colaboradores, terceirizados e estagiários desenvolvendo atividades sem supervisão, alta rotatividade dos dirigentes, baixo nível de conhecimento dos dirigentes sobre o negócio da organização);
- h) Tentar responder às seguintes perguntas:

Objetivos e metas estão sendo alcançados tempestivamente?

Há riscos iminentes de desestabilização da estrutura organizacional?

O ambiente organizacional oferece riscos ao desempenho das atividades da instituição?

Há gargalos nos processos de trabalho?

A UJ vem sendo auditada pelos órgãos de controle (TCU e CGU)?

A UJ vem apresentando a Tomada/Prestação de Contas regularmente?

Há notícias na imprensa sobre irregularidades na UJ?

As técnicas que podem ser utilizadas para o levantamento das informações são:

(i) Diagrama de Verificação;

(ii) Entrevista com gestores;

(iii) Análise Documental;

(iv) Internet.

3º Fase: Análise da Relevância

3.1 Material

a) Levantar os números do Orçamento ou dos Balanços Patrimoniais: inserir em planilha e organizá-los em ordem decrescente de valor (início da hierarquização).

b) Levantar os valores dos contratos mais relevantes: inserir em planilha e organizá-los em ordem decrescente de valor (início da hierarquização).

3.2 Não-Material

a) Impacto no cidadão: analisar a importância da UJ em função da essencialidade e do impacto que a sua atividade tem no atendimento ao interesse dos cidadãos.

b) Macro-orientação do governo – avaliado a partir do PPA: verificar se a UJ possui programas e ações relevantes para o alcance das prioridades do PPA.

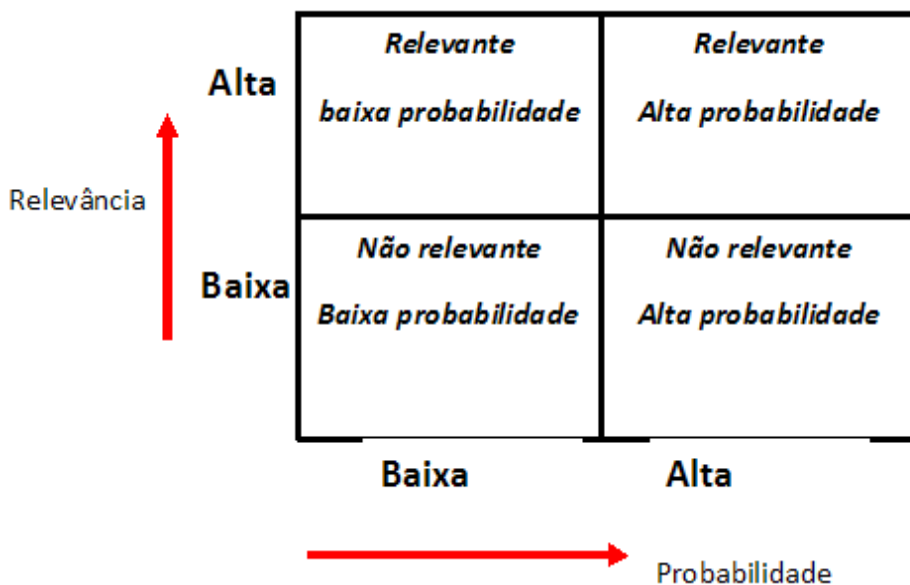
c) **Transparência:** analisar as informações disponibilizadas pela UJ (na Tomada/Prestação de Contas, na internet etc.) e avaliar adequabilidade das informações, suficiência, confiabilidade).

4º Fase: Hierarquização

Essa fase se configura como a sistematização e ponderação das informações analisadas e avaliadas nas fases anteriores. Ou seja, é uma “valorização” das informações. Os auditores com base em suas experiências e conhecimento histórico das entidades devem criar uma matriz onde se possa tratar informações subjetivas, qualitativas, em dados quantificáveis de forma a possibilitar a hierarquização das entidades mais relevantes e que enfrentam maiores riscos.

Em cada critério “Risco” e “Relevância” as unidades técnicas devem avaliar também a probabilidade daquela informação impactar a entidade no ano corrente. Como exemplo, pode-se realizar essa avaliação conforme matriz abaixo:

Figura 9: Matriz de Avaliação



5º Fase: Seleção

Com base na hierarquização os gerentes e secretários das unidades técnicas selecionariam as unidades jurisdicionadas que seriam objeto de fiscalizações, que poderiam incluir auditorias de conformidade ou operacionais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O levantamento realizado neste trabalho possibilitou a criação de um modelo baseado em risco e relevância para as unidades técnicas do TCU (área-fim). O modelo proposto tem como objetivo subsidiar o planejamento das fiscalizações, com relação à seleção de entidades a serem fiscalizadas.

A utilização do modelo é viável devido ao fato de que foi moldado por modelos já existentes, em execução e grande aceitação pela administração pública e privada. Convém enfatizar que o modelo abarca apenas a seleção de entidades a serem fiscalizadas no ano, e não as possíveis áreas a serem fiscalizadas dentro da entidade.

Dessa forma, futuras pesquisas poderão trabalhar em um modelo de seleção de áreas auditáveis. Assim, após a seleção de entidades a serem fiscalizadas, far-se-ia um levantamento dos principais processos ou atividades dessa entidade, por critérios de risco e relevância, que mereceriam ser objeto de fiscalização por parte do TCU.

Por fim, o modelo proposto neste trabalho deve ser realizado anualmente pela unidade técnica e devidamente documentado em seus registros próprios.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBANESE, R. *Managing: toward accountability for performance*. 3ª ed. Homewood, Illinois: Irwin, 1981.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Executive Summary*. 2004a. Disponível em: <http://www.coso.org/Publications>. Acesso em: 19 jul. 2009.

_____. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework: Framework*. 2004b. Disponível em: <http://www.coso.org/Publications>. Acesso em: 19 jul. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUTRA, M.H.; ZANETTE, M.A.; ALBERTON, L.; BORINA, A.C.; LIMONGI, B. Controles de gestão: uma contribuição ao estudo dos principais modelos. *RACE, Uncesc*. V.8, n.1, p.87-112, 2009.

FERREIRA, L.E.A.; VALENTE, A.N.; ASATO, F. Entendendo COSO: um roteiro prático para entender os princípios de COSO. Campinas, 2002. Disponível em: <http://www.auditoriainterna.com.br/coso.htm>

HERMANSON, H.M. COSO: *More relevant now than ever*. *Internal Auditing*, v. 18, n.4, p. 3-6, jul. 2003

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI Jr, Paul H. *Administração: conceitos e aplicações*. 4ª Ed. São Paulo: Harper & How do Brasil, 1986.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

OLIVEIRA, M.C.; LINHARES, J.S. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei Sarbanes-oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 6., 2006, São Paulo. Anais. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2006. CD-ROM.

RAMOS, M. J. *How to comply with Sarbanes-Oxley section 404: assessing the effectiveness of Internal Control*. 2ª ed. New York: John Wiley & Sons, 2007.

SANTO, C.; VASCONCELOS, A.; TRIBOLET, J. Da Framework CEO à auditoria de sistemas de informações. In: CONFERÊNCIA DA ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, 5., 2004, Lisboa. Anais. Lisboa, 2004.

_____. A Instrução Normativa TCU n.º 57/2008.

____. A Portaria-Segecex n.º 7 de 8 de março de 2010.

____. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial n.º 17, de 9/12/2003.

____. Constituição da República Federativa do Brasil, 1998. Disponível na Internet:
<http://www.planalto.gov.br>.

____. Resolução -TCU n.º 159, de 19 de março de 2003.